

# Wstęp

---

Współcześnie przedsiębiorstwa funkcjonują w złożonej i coraz bardziej komplikującej się sieci powiązań z podmiotami z otoczenia zarówno o charakterze realnym jak i symbolicznym. Powiązania o charakterze symbolicznym bazują m.in. na systemie sprawozdawczości finansowanej, która jest podstawowym medium komunikowania się przedsiębiorstw z otoczeniem. Panuje zgodność co do tego, że celem sprawozdawczości finansowej jest przede wszystkim przedstawienie rzetelnego obrazu sytuacji finansowo-majątkowej przedsiębiorstwa oraz jego osiągnięć zarówno odbiorcom wewnętrznym, jak i zewnętrznym interesariuszom. Warunki w których funkcjonują przedsiębiorstwa nieustannie ewoluują. W związku z tym, aby cel ten osiągnąć koncepcje (modele) sprawozdawczości finansowej muszą być systematycznie dostosowywane do tych zmieniających się warunków.

Do głównych powodów pojawienia się w ostatnich latach nowych koncepcji sprawozdania finansowego należy zaliczyć:

- rosnące oczekiwania interesariuszy przedsiębiorstw co do przejrzystości prowadzonych przez nie interesów i jednocześnie oczekiwanie, aby interesy te były prowadzone w sposób odpowiedzialny, tzn. z uwzględnieniem potrzeb i celów partnerów z ich otoczenia;
- kognitywizacja gospodarki, tj. rozwój w kierunku gospodarki opartej na wiedzy, w której to zasoby niematerialne stają się podstawowym czynnikiem w procesie tworzenia wartości przedsiębiorstw;
- globalizacja i integracja rynków, co powoduje wzrost współzależności gospodarek;
- nowe techniki i technologie (szczególnie widoczne w obszarze IT), innowacje organizacyjne oraz rosnące znaczenie konkurencyjności wynikające z globalizacji;
- zmiany w systemie finansowania przedsiębiorstw, czego przejawem jest narastające zjawisko tzw. finansyzacji gospodarki<sup>1</sup>;

---

<sup>1</sup> Pojęcie finansyzacji najczęściej definiowane jest jako szczególna i rosnąca rola sfery finansowej oraz kryteriów finansowych w funkcjonowaniu życia ekonomicznego i społecznego. (Por. M. Ratajczak, *Ekonomia i edukacja ekonomiczna w dobie finansyzacji gospodarki*, [w:] *Ekonomia dla przyszłości. Fundamentalne problemy teorii ekonomii i praktyki gospodarczej*, (red.) E. Mączyńska, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Warszawa 2014, s. 51 i 52).

- rozwój przedsiębiorstw międzynarodowych o strukturze holdingu, czego konsekwencją jest potrzeba sporządzania sprawozdań skonsolidowanych z zastosowaniem powszechnie akceptowanych standardów międzynarodowych;

- działania organizacji międzynarodowych, będące odpowiedzią na zjawiska kryzysowe dotyczące gospodarkę światową;

- narastające problemy ekologiczne, a także przypadki zachowań nieetycznych przedstawicieli zarządów spółek i ich służb finansowo-księgowych.

Zjawiska te spowodowały to, iż od pewnego czasu dotychczasowe paradygmaty dotyczące modelu sprawozdawczości finansowej weryfikuje się pod kątem ich przydatności w nowych uwarunkowaniach funkcjonowania przedsiębiorstw. Nie budzi już wątpliwości, że współczesne realia gospodarcze powodują konieczność zmiany myślenia o systemie komunikowania się przedsiębiorstwa z jego otoczeniem poprzez raportowanie osiągnięć.

Cechą charakterystyczną dla dzisiejszej gospodarki jest wzajemna interakcja pomiędzy przedsiębiorstwami a ich otoczeniem ekonomicznym, społecznym i środowiskowym. W tej sytuacji zaistniała potrzeba nowego podejścia do kształtu i zakresu sprawozdania finansowego przedsiębiorstwa, które gwarantowałyby respektowanie klasycznych do tej pory cech jakościowych informacji w nich zawartych, takich jak: kompletność, wiarygodność, rzetelność i przejrzystość, ale również odpowiadałyby na potrzeby informacyjne zgłaszane przez podmioty zewnętrzne, w tym głównie przez inwestorów. Obecni i potencjalni inwestorzy, ale także inni uczestnicy rynku (analitycy, kredytodawcy) zainteresowani są informacjami dotyczącymi procesu tworzenia wartości w okresie sprawozdawczym oraz możliwości jej wzrostu w przyszłości, a także wszelkich rodzajów ryzyka z tym związanym. Dla inwestorów ważne są również informacje na temat sprawowanego nad przedsiębiorstwem nadzoru korporacyjnego, który ma zapewnić, iż powierzone mu zasoby są efektywnie wykorzystywane. Interesariusze przedsiębiorstwa coraz częściej interesują się jego dbałością o środowisko naturalne, zachowania etyczne w prowadzonej działalności gospodarczej, jego otwartością na potrzeby społeczności lokalnych, a także organizacji pozarządowych.

Kryzys gospodarczy zapoczątkowany w 2007 r., który dotknął większość gospodarek na świecie, uwypuklił istnienie tego rodzaju potrzeb, przyczyniając się zarazem do intensyfikacji prac nad modelem sprawozdawczości finansowej dostosowanym do współcześnie zgłaszanych potrzeb różnych grup interesariuszy. Efektem tych działań było opracowanie nowych koncepcji raportowania. Wprowadziły one znaczące zmiany w strukturze raportu. Do najważniejszych należy zaliczyć:

- nowy sposób ujęcia treści, które były przedmiotem tradycyjnie pojmowanego bilansu oraz rachunku zysków i strat;
- odzwierciedlenie trzech kluczowych rodzajów działalności gospodarczej przedsiębiorstwa, a mianowicie działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej nie tylko, jak to było dotychczas, w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych, ale również w sprawozdaniu z sytuacji finansowej (bilansie) oraz sprawozdaniu z całkowitych dochodów (rachunku zysków i strat);
- rozszerzenie zakresu przedmiotowego sprawozdania o nowe obszary, tj. odpowiedzialność przedsiębiorstw za zrównoważony rozwój; ponadto pojawił się projekt integrowania raportów dotychczas opracowywanych osobno obejmujących zagadnienia finansowe i niefinansowe;
- przyjęcie do stosowania nowych metod pomiaru wielkości ekonomicznych - znanych dotychczas tylko z teorii (np. metoda zdyskontowanej wartości przepływów finansowych netto dla wyceny trwałej utraty wartości środków trwałych).

Nowe koncepcje sprawozdawczości przedsiębiorstw zostały opracowane przez organizacje księgowych i audytorów, takie jak np. Rada MSR, Rada MSRF, organizacje ponadnarodowe, w tym m.in. UE, ONZ, a także poszczególne kraje. Niektóre koncepcje są do siebie zbliżone, czy też zapożyczają od siebie pomysły, inne nie wykazują podobieństw. Niektóre budzą kontrowersje. Część koncepcji stała się popularna i stosowana w praktyce, również w Polsce. Nadal jednak obowiązują koncepcje opierające się na klasycznym pojmowaniu sprawozdawczości. Przykładem tego są zasady sporządzania sprawozdań finansowych określone w polskiej ustawie o rachunkowości.

Proces systematycznego ewoluowania koncepcji sprawozdawczości przedsiębiorstw od kilku lat jest przedmiotem rozważań dokumentowanych w literaturze przedmiotu. Ich autorzy przeważnie zajmują się wybranymi elementami całego systemu sprawozdawczości przedsiębiorstw. Ta sytuacja zainspirowała autora niniejszej monografii do przygotowania opracowania, które ujmowałoby zagadnienie w sposób możliwie kompleksowy, niemniej z wyraźnym ukierunkowaniem na prezentację przepisów regulujących rozważaną materię (od strony ich treści oraz efektów stosowania, a także w przypadkach uzasadnionych - z uwzględnieniem kontekstu historycznego ich powstania).

Celem monografii jest ukazanie i ocena szeroko pojmowanego systemu sprawozdawczości finansowej (w ujęciu krajowym i międzynarodowym), a także zmian, jakie dokonują się w tej dziedzinie. Można przypuszczać, że proces ewoluowania modelu raportowania sytuacji gospodarczej i osiągnięć przez przedsiębiorstwa, który przyspieszył z początkiem XXI w., jest w fazie początkowej, oraz że w przyszłości będzie postępował przede wszystkim pod wpływem globalizacji (w tym również w obszarze uregulowań prawnych i środowiskowych), a także w wyniku dostosowania systemu raporto-

wania do wymogów przedsiębiorstw, różniących się np. wielkością, modelem biznesowym, zaangażowaniem w sprawy społeczności lokalnych itp. Rozważania prowadzone w niniejszej książce wynikają również z potrzeby weryfikacji tej tezy.

Monografię przygotowano na podstawie literatury przedmiotu, aktów prawnych oraz standardów środowiskowych dotyczących sprawozdawczości finansowej i niefinansowej przedsiębiorstw wraz z ich komentarzem. Źródłem danych są również opublikowane raporty wybranych organizacji, prezentujące badania dotyczące problemów podjętych w opracowaniu. W pracy przedstawiono stan prawny na dzień 30 czerwca 2015 r.

Cel monografii przesądził o treści i sekwencji głównych zagadnień w niej podjętych, co znalazło wyraz w jej strukturze. Składa się ona z siedmiu rozdziałów. Pierwsze trzy rozdziały poświęcone są ukazaniu istoty sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw oraz założeń koncepcyjnych i regulacji obowiązujących w tym przedmiocie. Dominującą materią w tej części pracy jest prezentacja przepisów prawnych dotyczących sprawozdawczości finansowej obowiązujących w Polsce. Omówiono przepisy ustawy o rachunkowości i rozporządzenia Ministra Finansów dotyczącego sprawozdawczości emitentów papierów wartościowych; scharakteryzowano również statystyczne sprawozdania finansowe oraz reguły sprawozdawczości wynikające z przepisów Kodeksu spółek handlowych. Kolejne cztery rozdziały poświęcone są przedstawieniu międzynarodowych koncepcji sprawozdawczości finansowej o wymiarze globalnym i europejskim. Uwagę skupiono na standardach Rady MSR, dyrektywach Unii Europejskiej oraz wspólnej propozycji Rady MSR oraz Amerykańskiej Rady Standardów Rachunkowości Finansowej. Znalazła się w nich również prezentacja sprawozdawczości dotyczącej społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw oraz modeli integracji danych dotyczących obszarów finansowych i niefinansowych. W ostatnim rozdziale ukazano system nadzoru i kontroli nad sprawozdawczością finansową przedsiębiorstw. Treścią rozważań prowadzonych w rozdziałach od czwartego do siódmego są przede wszystkim regulacje międzynarodowe, w tym unijne. Niemniej w przypadkach, w których było to uzasadnione i możliwe, omówione zostały również rozwiązania zastosowane w Polsce, których źródłem lub wzorcem są regulacje międzynarodowe.

W związku z tym, że w niniejszej monografii obszernie prezentowane i komentowane są przepisy prawa i standardy dotyczące sprawozdawczości przedsiębiorstw może ona zainteresować szerokie i zróżnicowane spektrum odbiorców. Autor wyraża nadzieję, że znajdzie ona uznanie zarówno u osób z kręgu akademickiego (pracowników nauki oraz studentów, którzy mogą ją traktować jako swego rodzaju podręcznik), jak i u praktyków (księgowych, audytorów, finansistów, prawników).