

Sprawozdawczość finansowa w warunkach globalizacji

Iwona Kumor*

Streszczenie: Cel – celem artykułu jest pokazanie zmian modelu sprawozdawczości finansowej, na skutek przemian zachodzących w gospodarce w warunkach globalizacji. Metodologia badania – powyższy cel zostanie zrealizowany w oparciu o studia literaturowe, analizę regulacji prawnych i praktycznych rozwiązań stosowanych w podmiotach funkcjonujących w warunkach gospodarki rynkowej. Wynik – w artykule podjęto próbę odpowiedzi na pytanie, w jakim stopniu proces globalizacji wpływa na prezentację modelu sprawozdawczości finansowej i jak się to przekłada na użyteczność sprawozdania finansowego dla jego odbiorców.

Słowa kluczowe: globalizacja, harmonizacja, standaryzacja, sprawozdanie finansowe, informacja finansowa

Wprowadzenie

Proces globalizacji i harmonizacji przejawiający się w wypracowanych uniwersalnych rozwiązaniach jakimi są standardy międzynarodowe, w ostatnim czasie nabral wyraźnego przyspieszenia. Efektem tego procesu są zmiany celów działalności przedsiębiorstwa, przejawiające się poprzez przejście od pomiaru zysku do pomiaru wartości przedsiębiorstwa. Stosowanie globalnych rozwiązań wpływa na obniżenie kosztu kapitału i kosztów prowadzenia biznesu, zwiększa szanse na pozyskanie dodatkowych źródeł finansowania czy przyczynia się do poprawy efektywności alokacji kapitału oraz zwiększenia wymiany kapitałowej w skali globalnej, przez co przyczynia się do rozwoju globalnej gospodarki (Ignatowski 2012).

W globalnej gospodarce opartej na wiedzy, informacja jest jednym z kluczowych czynników przesądzających o sukcesie w biznesie i stanowi podstawę podejmowania trafnych decyzji gospodarczych, umożliwia sprawne funkcjonowanie rynków oraz determinuje poprawność prezentacji sytuacji finansowej przedsiębiorstwa zarówno w ujęciu ex post jak i ex ante (Śniezek, Wiatr 2011).

W związku z dynamiczną zmianą otoczenia spowodowaną przez globalizację, która sprzyja rozwojowi przedsiębiorstw z jednej strony oraz powoduje wzrost konkurencji z drugiej strony nieuniknione są również zmiany w obszarze sprawozdawczości finansowej.

Celem opracowania jest analiza zmian modelu sprawozdania finansowego dokonujących się we współczesnym świecie, z uwzględnieniem globalnych standardów rachunkowości, w kontekście wartości informacyjnej tych sprawozdań.

* dr Iwona Kumor, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katowice ul. 1-go Maja 50, e-mail: iwona.kumor@ue.katowice.pl.

1. Informacja finansowa w kontekście zmian w gospodarce globalnej

1.1. Globalizacja i jej wpływ na procesy harmonizacji i standaryzacji rachunkowości

W ujęciu ekonomicznym globalizacja to proces narastającej wymiany handlowej pomiędzy państwami, oparty na stabilnych podstawach instytucjonalnych, które pozwalają jednostkom i firmom w różnych krajach wymieniać pomiędzy sobą towary i usługi (Drumlak 2009). Jest ona efektem umiędzynarodowienia gospodarki światowej (Gmytrasiewicz 2007). Globalizacja jest więc kolejnym etapem rozwoju opartym na systemie informacji ekonomicznej o przedsiębiorstwie, rodzącym zarówno pozytywne jak i negatywne następstwa. Do pozytywnych następstw globalizacji można zaliczyć:

- szeroki dostęp do wiedzy i informacji,
- otwarcie rynków na swobodny obrót dobrami i usługami, spadek ich cen,
- rozwój rynków kapitałowych,
- integracja międzykulturowa oraz demokratyzacja życia społecznego,
- poprawa wydajności pracy na skutek zwiększonej presji konkurencyjnej,
- napływ zagranicznych inwestycji bezpośrednich wspierających transfer wiedzy.

Następstwami negatywnymi globalizacji są:

- kres niezależności gospodarczej państw,
- nadmierna konkurencja,
- rosnące ryzyko biznesu i niepewność,
- asymetria informacji między stronami rynków kapitałowych (Drumlak 2009).

W warunkach postępującej globalizacji rynku kapitałowego w skali światowej obserwuje się coraz większe zapotrzebowanie na sprawozdanie finansowe porównywalne, przejrzyste, prezentujące informacje istotne dla inwestorów kapitału co w zmieniającym się świecie można osiągnąć pod warunkiem harmonizacji zasad rachunkowości w skali międzynarodowej. Ważną rolę w tym procesie odgrywają standardy rachunkowości, regulujące zasady uznawania, pomiaru i prezentacji retrospektywnej informacji finansowej. Porównywalność ma zatem zapewnić ten sam zakres i układ pozycji sprawozdania finansowego, jednolity na całym świecie. Efektem procesu globalizacji jest także rozwój zarządzania strategicznego, strategicznej rachunkowości zarządczej oraz nowoczesne trendy w internacjonalizacji zasad i procedur sporządzania i prezentowania sprawozdań finansowych. Powiązania rachunkowości finansowej z rachunkowością zarządczą wpływają na integrację sprawozdania finansowego z raportami zarządczymi, co jest istotne dla inwestorów i dla zarządu. Przekształcenie sprawozdania finansowego w raport biznesowy wymaga wprowadzenia wielu zmian do dotychczasowych sprawozdań finansowych, w szczególności jeśli chodzi o zakres i charakter prezentowanych informacji. Pojawiają się postulaty dotyczące ujawniania w raportach biznesowych informacji zarządczych (Śnieżek, Wiatr 2011).

1.2. Jakość informacji finansowej prezentowanej w sprawozdaniu finansowym oraz czynniki ją kształtujące

Sprawozdanie finansowe zapewnia przydatność prezentowanych przez nie informacji i pozwala realizować podstawowe zadanie jakim jest użyteczność decyzyjna, jeśli spełnia cechy jakościowe zdefiniowane w założeniach koncepcyjnych do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

Cechy jakościowe sprawozdań finansowych można podzielić na dwie grupy:

- 1) ogólne cechy jakościowe sprawozdań finansowych:
 - przydatność,
 - wiarygodność,
 - neutralność,
 - kompletność,
 - porównywalność,
 - zrozumiałość,
 - istotność,
- 2) cechy wynikające ze stosowania nadrzędnych zasad rachunkowości:
 - zasada memoriału,
 - zasada kontynuacji,
 - zasada ciągłości,
 - zasada periodyzacji oraz współmierności kosztów i przychodów,
 - zasada ostrożności (Buk 2007).

Pomimo wskazania cech jakościowych sprawozdań finansowych jakość informacji dostarczanej inwestorom poprzez te sprawozdania może być zróżnicowana. Przyczyny zróżnicowania jakości informacji można wskazać w kilku obszarach:

- audytu (kto badał sprawozdanie finansowe),
- kadry kierowniczej wyższego szczebla (zaangażowanie w proces wdrożenia),
- odbiorców sprawozdania (inwestorzy nie potrafią wymagać rzetelnej informacji lub inwestorzy nie potrafią czytać sprawozdania finansowego). Takie zróżnicowanie może się przyczynić do trudności w porównywaniu sprawozdań różnych spółek (Sawicka, Żurek 2007).

2. Współczesny model prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym

2.1. Sprawozdanie finansowe w kontekście zmian współczesnej rachunkowości

Rachunkowość jako system ujmowania, wyceny i prezentacji skutków transakcji gospodarczych ulega wpływom zmian jakie zachodzą w gospodarce. Czynniki, które powodują te zmiany są m.in.: rosnąca globalna konkurencja, wpływająca na wzrost ryzyka działalności, wzrost znaczenia informacji czy znaczne wahania wartości aktywów i pasywów. Odpowiedzią współczesnej rachunkowości na zachodzące zmiany jest harmonizacja i standaryzacja jej zasad głównie w zakresie sprawozdawczości finansowej, co ma przyczynić się do większej przejrzystości i porównywalności uzyskanych ze sprawozdań informacji (Gierusz 2009). Sprawozdanie finansowe daje obraz dokonań kierownictwa jednostki, wywiązywania się z roli zarządczej, ochrony i przysparzania majątku, wypracowywania zysków, dbałości o interesy pracowników, rzetelności wobec kontrahentów i klientów, regulacji zobowiązań wobec kredytodawców, terminowego i rzetelnego rozliczania się z organami publicznoprawnymi. Cechy jakościowe sprawozdania finansowego sprawiają, że informacje w nim zawarte są użyteczne dla osób korzystających z tych informacji.

W dobie globalizacji nadrzędnym celem działalności stała się wartość ekonomiczna przedsiębiorstwa. W takiej sytuacji tradycyjna rachunkowość okazała się zbyt zachowawcza, stając się barierą w procesie tworzenia tej wartości. Doprowadziło to do zmiany celów i zasad pomiaru w rachunkowości. Nastąpiło przejście od pomiaru zysku do pomiaru war-

tości przedsiębiorstwa (Walińska 2009). Przyjęcie pomiaru wartości przedsiębiorstwa jako nadrzędnego celu sprawozdawczości finansowej przejawia się dualizmem informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym, podejściem prospektywnym czy dynamicznym ujęciem zdarzeń. Konieczność prezentacji wartości przedsiębiorstwa wymusiła zmiany w stosowanych zasadach rachunkowości. Dotyczyły one głównie modyfikacji zasad wyceny, zasad ujawniania, a także rozszerzenia zakresu sprawozdań. Przyjęcie wartości godziwej do pomiaru w rachunkowości oznacza stosowanie przepływów pieniężnych jako narzędzia wyceny wartości przedsiębiorstwa w długim okresie, a nie tylko jako narzędzia pomiaru wyniku pieniężnego w bieżącym okresie, odzwierciedlonego w rachunku przepływów pieniężnych. W koncepcji rachunkowości wartości bilans, a także pozostałe elementy sprawozdania wymagają zmian w obszarze wyceny i prezentacji. Obecnie zmiany te częściowo zostały już wprowadzone. Kolejne działania w tym zakresie mają usprawnić zarządzanie wartością przedsiębiorstwa (Walińska 2009).

Według MSR 1, sprawozdanie finansowe to ustrukturyzowana prezentacja sytuacji finansowej i transakcji dokonywanych przez przedsiębiorstwo. Celem sprawozdań finansowych jest:

- 1) dostarczenie informacji o sytuacji finansowej, dokonaniach i przepływach pieniężnych w przedsiębiorstwie, które to informacje są użyteczne dla szerokiego grona użytkowników podejmujących decyzje, oraz
- 2) pokazanie wyników pełnionej przez kierownictwo funkcji powierniczej nad przekazywanymi mu zasobami.

Sprawozdanie finansowe dostarcza informacji o:

- 1) aktywach,
- 2) zobowiązaniach,
- 3) kapitale własnym,
- 4) przychodach i kosztach (zyskach i stratach),
- 5) przepływach pieniężnych.

Kompletne sprawozdanie finansowe składa się z:

1. Sprawozdania z sytuacji finansowej na koniec okresu (bilans).
2. Sprawozdania z zysku lub straty i innych całkowitych dochodów za dany okres (rachunek zysków i strat rozszerzony o przychody/koszty kapitałowe).
3. Sprawozdania ze zmian w kapitale własnym za okres.
4. Sprawozdania z przepływów pieniężnych za dany okres.
5. Informacji dodatkowych, w tym informacji o polityce rachunkowości i innych informacjach objaśniających.
6. Sprawozdania z sytuacji finansowej (bilans) na początek najwcześniejszego okresu prezentowanego przez jednostkę, jeśli dokonała ona zmian retrospektywnych (MSR 1, par. 9, 10).

Zasadniczą cechą sprawozdań finansowych sporządzonych według MSR powinna być uczciwa prezentacja sytuacji finansowej, dokonań, przepływów pieniężnych jednostki oraz zgodność z wymogami MSR.

Rzetelna prezentacja sprawozdań finansowych wymaga:

- 1) wyboru przez kierownictwo jednostki określonej polityki rachunkowości,
- 2) prezentacji w sprawozdaniach finansowych informacji, łącznie z polityką rachunkowości, zapewniających istotność, porównywalność i zrozumiałość,
- 3) dostarczenia dodatkowych ujawnień wymaganych w poszczególnych MSR.

MSR 1 nie określa jednoznacznie formatu sprawozdań finansowych, wymaga jedynie ujawnienia:

- 1) pewnych pozycji w poszczególnych sprawozdaniach finansowych,
- 2) pewnych pozycji w poszczególnych sprawozdaniach finansowych lub w notach do tych sprawozdań.

MSR 1 wymaga, aby sprawozdania finansowe były zidentyfikowane i oddzielone od innych informacji zawartych w publikowanym raporcie rocznym przedsiębiorstwa. Dodatkowo powinien być zidentyfikowany każdy element sprawozdania finansowego, a także określone informacje o charakterze porządkowym (MSR 1 par. 51).

Standardy międzynarodowe regulują problem prezentacji aktywów i źródeł finansowania w sposób zapewniający maksymalizację ich użyteczności w ocenie sytuacji finansowej przedsiębiorstwa, zgodnie z definicjami tych elementów określonych w Ramach Konceptualnych. Podają bardzo szczegółowe zasady wyceny oraz ujawniania wielu informacji, nie wskazują jednak określonego wzoru bilansu jednostkowego czy skonsolidowanego. W wytycznych do MSR 1 przedstawia się skrócony bilans, który należy traktować jako pewien szkic sprawozdania, a nie wzór usankcjonowany określonym artykułem standardu. Przyjęte w MSR/MSSF rozwiązanie powoduje w konsekwencji, że bilans może mieć dowolną formę, umożliwiającą jednak odczytanie informacji wymaganych do ujawnienia zgodnie z odpowiednimi zapisami MSR/MSSF.

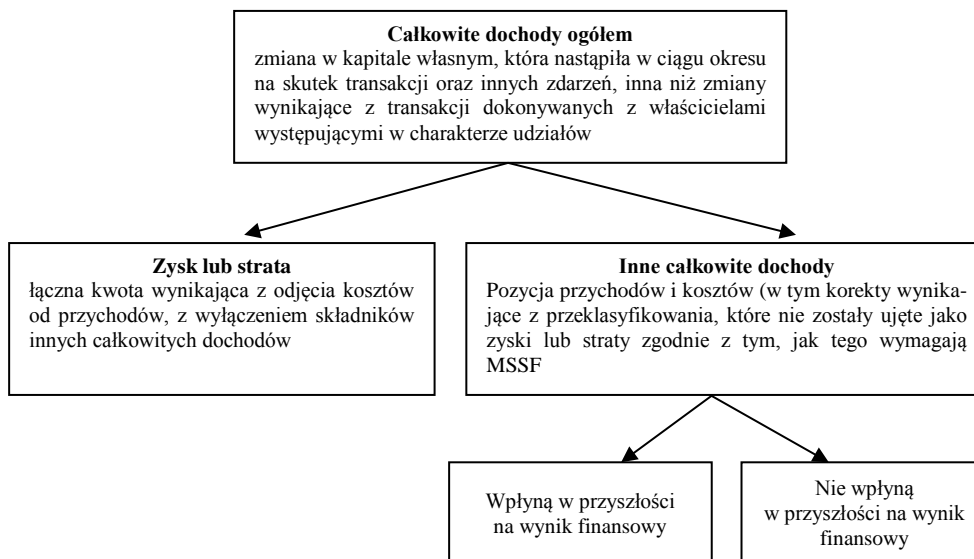
Sprawozdanie z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów (sprawozdanie z całkowitych dochodów) prezentuje dokonania jednostki w danym okresie. Całkowite dochody obejmują zysk lub stratę netto okresu oraz inne całkowite dochody nieujmowane bezpośrednio w wyniku finansowym okresie, lecz wykazywane w kapitale własnym (patrz rys. 1). Najnowsze zmiany MSR 1 z dnia 16 czerwca 2011 r. wymagają prezentacji składników pozostałych całkowitych dochodów w podziale na dwie grupy:

- składniki, które w przyszłych okresach mogą wpłynąć na wynik finansowy (w okresie bieżącym zostały odniesione na kapitał z aktualizacji wyceny),
- składniki, które w przyszłych okresach nie wpłyną na wynik finansowy (MSR 1 par. 84A).

Efekt podatkowy także podlega podziałowi na wyżej wymienione grupy. Jednostka nadal może prezentować poszczególne składniki w kwocie netto lub brutto z ujawnieniem odpowiadających im skutków podatkowych (MSR 1, par.91).

Składniki innych całkowitych dochodów to przychody lub koszty rozliczane bezpośrednio z kapitałem własnym. Są to:

- zmiany w nadwyżce z przeszacowania (MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” oraz MSR 38 „Wartości niematerialne”),
- zyski i straty aktuarialne z tytułu programu określonych świadczeń (MSR 19 „Świadczenia pracownicze”),
- zyski i straty wynikające z przeliczenia pozycji sprawozdania finansowego jednostki działającej za granicą (MSR 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych”),
- zyski i straty z tytułu przeszacowania składników aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży (MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”),
- efektywna część zysków i strat związanych z instrumentem zabezpieczającym w ramach zabezpieczania przepływów pieniężnych (MSR 39), (Walińska, Bek-Gaik 2011).



Rysunek 1. Dochody całkowite

Źródło: opracowanie własne na podstawie MSR 1.

Według MSR 1 jednostka powinna prezentować wszystkie pozycje przychodów i kosztów uznanych w danym okresie:

- w odrębnym (jednym) sprawozdaniu z całościowego zysku,
- w dwóch sprawozdaniach: rachunku zysku i strat i sprawozdaniu z pozostałych elementów zysku całościowego, rozpoczynającym się od wyniku finansowego z rachunku zysków i strat.

Standardy nie zawierają wzoru sprawozdania z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów, jaki powinny sporządzać jednostki gospodarcze, i nie określają szczegółowej struktury tego elementu sprawozdania finansowego. Podają jedynie minimalny zakres informacji, jaki należy prezentować w tym elemencie sprawozdania (MSR 1 par. 82; Czajor i in. 2010; Ambroziak 2010).

Z przedstawionego w MSR 1 minimum informacyjnego wynika, że w ramach sprawozdania z całkowitych dochodów sporządzanego zgodnie z MSSF należy wyodrębnić z ogółu kosztów jedynie koszty finansowe, przy czym standard nie definiuje tej kategorii ani nie podaje przykładowych składników tych kosztów. Sposób grupowania i prezentacji kosztów oraz przychodów w sprawozdaniu z zysków lub strat i całkowitych dochodów może być dowolny, przy czym powinien odzwierciedlać specyfikę działalności danej jednostki gospodarczej i w konsekwencji przyczynić się do zwiększenia użyteczności całego sprawozdania finansowego. Standard ponadto wyklucza prezentację zysków i strat nadzwyczajnych (MSR 1 par. 87). Problem przychodów w sposób bardziej szczegółowy reguluje standard MSR 18. Regulacje zawarte w MSR 18 mają zastosowanie do przychodów uzyskiwanych ze sprzedaży dóbr, świadczonych usług, jak też takich kategorii przychodów: odsetki, dywidendy (z wyjątkami) i tantiemy. Zgodnie z tym standardem wysokość przychodów ustala się według wartości godziwej zapłaty otrzymanej lub należnej. Różnica pomiędzy warto-

ścią nominalną zapłaty a jej wartością godziwą będzie do uregulowania płatności, systematycznie odnoszona na przychody oraz będzie powiększała bilansową wartość należności. W przypadku krótkiego terminu odroczenia płatności różnica pomiędzy wartością nominalną i wartością godziwą zapłaty może okazać się nieistotna i nie będzie potrzeby dyskontowania przychodów (Ambroziak 2010).

Wszystkie przychody i koszty w sprawozdaniu z zysków lub strat i całkowitych dochodów przyporządkowane są do normalnej działalności, w ramach której wyodrębnia się działalność kontynuowaną i niekontynuowaną (zaniechaną). W MSR 1 przedstawione są ogólne zasady klasyfikacji i prezentowania przychodów z działalności normalnej kontynuowanej. Zasady prezentacji przychodów i kosztów działalności normalnej zaniechanej określone są w MSSF 5. Zgodnie z tym standardem jednostka w rachunku zysków i strat powinna przedstawić kwoty kosztów, przychodów oraz zysków przed opodatkowaniem z działalności niekontynuowanej.

W przypadku istotności pozycji przychodów i kosztów ich rodzaj i kwotę należy wykazać osobno. Okoliczności, które powodują oddzielne ujawnianie pozycji przychodów i kosztów obejmują:

- 1) odpisy aktualizujące wartość zapasów do wartości netto możliwej do uzyskania lub wartość rzeczowych aktywów trwałych do wartości odzyskiwanej, jak również odwrócenia takich odpisów,
- 2) restrukturyzację działalności jednostki, jak również odwrócenie rezerw na koszty restrukturyzacji,
- 3) zbycie rzeczowych aktywów trwałych,
- 4) zbycie inwestycji,
- 5) działalność zaniechaną,
- 6) rozliczenia z tytułu spraw sądowych,
- 7) odwrócenie innych rezerw (MSR 1 par. 98).

W sprawozdaniu z całkowitych dochodów jednostka powinna przedstawiać koszty w układzie porównawczym (rodzajowym) albo kalkulacyjnym (według funkcji).

Jednostka powinna prezentować pozycje sprawozdania z całościowego zysku z podziałem na kwoty przypadające na udziały niekontrolujące i właścicieli jednostki dominującej (MSR 1 par. 81B).

Ponadto w rachunku zysków i strat jednostka powinna wykazać kwotę dywidendy przyznanej udziałowcom w trakcie okresu oraz kwotę dywidendy przypadającą na jedną akcję.

Zgodnie z zasadą kompletności jednostka musi wykazać wszystkie osiągnięte przychody i poniesione koszty w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, jeżeli spełniają one definicję. Istnieją jednak wyjątki od tej zasady: w rachunku zysków i strat nie należy wykazywać korekty błędów oraz efektu zmian polityki rachunkowości. Zgodnie z MSR 1 skutki tych zmian należy prezentować w zestawieniu zmian w kapitale własnym, jako korektę bilansu otwarcia w pozycji „Zyski zatrzymane”

Analizując uregulowania MSR 1 w zakresie układu i struktury rachunku zysków i strat ze względu na brak szczegółowych rozwiązań i odniesienia do innych standardów, trudno jednoznacznie określić jego szczegółowy wzór. Stąd rachunki zysków i strat sporządzane zgodnie z MSR /MSSF mogą wykazywać istotne różnice dotyczące zakresu i szczegółowości prezentowanych informacji.

Rachunek przepływów pieniężnych prezentuje wygenerowane przez jednostkę w danym okresie wpływy i wydatki w podziale na trzy kategorie. Jako kryterium tego podziału przyjęto rodzaj działalności, w związku z którym te przepływy są generowane, w związku

z tym wyodrębnia się działalność operacyjną, inwestycyjną i finansową. Sprawozdanie z przepływów pieniężnych może być sporządzane dwoma metodami: bezpośrednią i pośrednią. Rachunek przepływów pieniężnych dostarcza informacji określających zdolność jednostki do uzyskiwania wpływów i racjonalnego ich wydatkowania okresu, w którym wpływy i wydatki nastąpią i stopnia pewności ich wystąpienia. Informacje zawarte w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych pozwalają na prawidłowe przewidywanie wystąpienia przepływów pieniężnych w przyszłości. Są również przydatne do analizy relacji między zyskownością i przepływami pieniężnymi netto jednostki. Informacja o przepływach jest użyteczna w ocenie zdolności podmiotu do wypracowania gotówki i jej ekwiwalentów oraz umożliwia użytkownikom tworzenie modeli do oceny i porównania wartości bieżącej i przyszłych przepływów pieniężnych różnych podmiotów. Większość menadżerów budujących wartość przedsiębiorstwa posługuje się wyceną opartą na analizie zdyskontowanych przepływów pieniężnych, uwzględniając wszystkie czynniki wpływające na wartość firmy (Śniezek 2007; Śniezek, Wiatr 2011).

2.2. Przesłanki i struktura nowego modelu sprawozdawczości finansowej

Zasady pomiaru i prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym podlegały i podlegają ciągłej krytyce. Prowadzi to do formułowania nowych celów dla sprawozdań finansowych, polegających na dostarczaniu informacji interesariuszom przydatnych do podejmowania decyzji, zapewniających im stosowny zwrot.

W odpowiedzi na oczekiwania interesariuszy, że sprawozdania finansowe powinny dawać spójny obraz działalności finansowej jednostki, umożliwiając przewidywanie przyszłych przepływów pieniężnych i ocenę jej płynności i wypłacalności powstają propozycje zmian modelu prezentacji sprawozdania finansowego (Świdarska 2009).

W nowym modelu sprawozdawczości finansowej na plan pierwszy, po znacznych korektach wychodzi bilans – sprawozdanie z sytuacji finansowej, pozostałe elementy podlegają tylko modyfikacji. W nowej propozycji bilansu dane w nim ujęte są uporządkowane według rodzajów działalności i będą stanowiły element łączący sprawozdanie z przepływów pieniężnych ze sprawozdaniem z całkowitych dochodów. W omawianym modelu sprawozdawczym na pierwszy plan wysuwa się systematyka informacji i ten sam układ, co prezentuje tabela 1.

W proponowanym modelu sprawozdawczym zmienia się ranga podstawowych składników sprawozdania finansowego. Sprawozdanie z przepływów pieniężnych staje się obok sprawozdania z sytuacji finansowej i sprawozdania z całkowitych dochodów elementem podstawowego zestawu sprawozdań, a informacje będą w nich prezentowane w takim samym układzie. Informacja w nowym modelu sprawozdawczym będzie podzielona na informację opisującą działalność biznesową (gospodarczą) jednostki oraz informację o sposobie finansowania jednostki. Działalność gospodarcza będzie wymagała kolejnego podziału na działalność operacyjną i inwestycyjną, a działalność finansująca powinna uwzględniać źródła finansowania własne i obce. Dalsze podziały wymagają ponadto wyodrębnienia działalności kontynuowanej i niekontynuowanej. Odrębnej prezentacji będą podlegały skutki podatku dochodowego.

Tabela 1

Systematyka informacji w modelu sprawozdawczości finansowej IASB i FASB

Sprawozdanie z sytuacji finansowej	Sprawozdanie z całkowitych dochodów	Sprawozdanie z przepływów pieniężnych
Działalność gospodarcza (biznesowa – tworząca wartość)	Działalność gospodarcza (biznesowa – tworząca wartość)	Działalność gospodarcza (biznesowa – tworząca wartość)
– Aktywa i zobowiązania operacyjne	– Przychody i koszty operacyjne	– Przepływy operacyjne
– Aktywa i zobowiązania inwestycyjne	– Przychody i koszty inwestycyjne	– Przepływy inwestycyjne
Działalność finansująca	Działalność finansująca	Działalność finansująca
– Aktywa finansujące	– Przychody z tytułu aktywów finansujących	– Przepływy z tytułu aktywów finansujących
– Zobowiązania finansujące	– Koszty z tytułu zobowiązań finansujących	– Przepływy z tytułu zobowiązań finansujących
Podatki dochodowe	Podatki dochodowe z działalności kontynuowanej (gospodarczej i finansującej)	Podatki dochodowe
Działalność zaniechana (niekontynuowana)	Działalność zaniechana po potrąceniu podatku	Działalność zaniechana (niekontynuowana)
	Inne całkowite dochody po potrąceniu podatku	
Kapitał własny		Kapitał własny

Źródło: (Świdarska 2009: 397-398; Czajor i in. 2010: 1411; Śniezek, Wiatr 2011: 50).

Działalność gospodarcza obejmuje aktywa i zobowiązania, jak również koszty, przychody i przepływy pieniężne, które będą kreowały wartość przedsiębiorstwa poprzez produkcję dóbr i usług. Wymienione elementy związane z działalnością gospodarczą w sposób bezpośredni będą określane jako działalność operacyjna, natomiast niezwiązane bezpośrednio z działalnością gospodarczą zostaną przypisane do działalności inwestycyjnej. W ramach tej działalności jednostka uzyskuje korzyści w postaci odsetek, dywidendy czy wzrostu ceny rynkowej. Sekcja finansująca powinna zawierać składniki aktywów i zobowiązań związanych z finansowaniem działalności przedsiębiorstwa. W tej sekcji dodatkowo zaproponowano podział aktywów i zobowiązań finansujących na finansowe i niefinansowe, przy czym aktywa/zobowiązania finansowe mogą być wykorzystywane do działalności gospodarczej (operacyjnej lub inwestycyjnej) i działalności finansującej, a aktywa/zobowiązania niefinansowe tylko do działalności gospodarczej. Sekcja podatków dochodowych obejmuje wszystkie aktywa/zobowiązania związane z podatkiem dochodowym. W ramach działalności zaniechanej ujawnia się aktywa i zobowiązania oraz koszty i przychody, a także przepływy pieniężne dotyczące tej części jednostki, która została zbyta lub przeznaczona do sprzedaży. Odrębną sekcję w sprawozdaniu finansowym stanowi także kapitał własny. Zgodnie z przyjętą koncepcją całkowitych zysków, kapitał własny powinien być wykazywany w bilansie w dwóch grupach:

- kapitał własny, którego zmiany zależą od decyzji właścicieli,
- kapitał własny, którego zmiany są skutkiem kosztów i przychodów.

Podział kapitałów na część właścicielską i część wynikową pozwolił na prezentację zmian w kapitale własnym w trzech przekrojach, w trzech różnych elementach sprawozdania finansowego:

- zestawieniu zmian w kapitale własnym – zmiany w tej części kapitału własnego, o której decyduje właściciel oraz zmiany spowodowane błędami lat poprzednich i zmianami polityki rachunkowości,
- sprawozdaniu z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów – zmiany wynikające ze zmian w kosztach i przychodach (wynikowych i kapitałowych, z uwzględnieniem tego podziału),
- sprawozdaniu z przepływów pieniężnych – ujmuje zmiany pieniężne w kapitale własnym (Gierusz 2009; Walińska 2009; Czajor i in. 2010).

Sposób klasyfikacji aktywów czy zobowiązań do odpowiedniej sekcji i kategorii zależy od sposobu wykorzystania danego składnika, czy od decyzji zarządzających co do przeznaczenia.

Ważnym elementem prezentacji sprawozdań finansowych w proponowanym modelu sprawozdawczym jest arkusz uzgodnień w informacji dodatkowej. Celem arkusza jest uzgodnienie przepływów pieniężnych z całościowym wynikiem oraz dezagregacja wyniku na gotówkę, otrzymaną i wypłaconą innym podmiotom, niż właściciele oraz pozycje memoriałowe. Prezentacja poszczególnych elementów sprawozdania w takim samym układzie pozwala na sporządzenie arkusza uzgodnień, który przedstawia zarówno ruchy gotówkowe, które wystąpiły w okresie objętym sprawozdaniem, jak i przyszłe wpływy i wydatki gotówkowe.

Sprawozdanie z sytuacji finansowej w tym arkuszu jest instrumentem prezentującym:

- koszty i przychody, w związku z którymi w danym okresie nie wystąpiły żadne wpływy i wydatki, oraz
- wpływy i wydatki, które nie stały się przychodami i kosztami.

Konsekwencją takiego układu prezentacji jest zmiana treści informacyjnej bilansu.

Nowa formuła sporządzania bilansu zaprezentowana w projekcie IASB i FASB jest zasadniczo odmienna od dotychczas stosowanej. Proponowany układ bilansu został dostosowany do modelu decyzyjnego menadżerów. W tym nowym układzie z bilansu powinny wynikać informacje dotyczące źródeł finansowania konkretnych grup aktywów. Przede wszystkim odstąpiono od dwustronnej formy bilansu i zmieniono jego nazwę na sprawozdanie z sytuacji finansowej. Aktywa i zobowiązania zostały podzielone zgodnie z kryterium rodzajów działalności, do której służą. W tym układzie aktywa i zobowiązania przypisywane są zgodnie z kryterium realizacji do aktywów/zobowiązań krótko – lub długoterminowych. Ten podział dotyczy także aktywów i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego. W przypadku długoterminowych pozycji aktywów/zobowiązań należy w notach podać datę ich rozliczenia. Zmiana prezentacji dotyczy także środków pieniężnych, które powinny być prezentowane osobno bez ekwiwalentów środków pieniężnych oraz prezentacja w zakresie zasad wyceny. Ogólna suma aktywów i zobowiązań powinna być ujawniona zarówno w bilansie jak i w notach. Dodatkowo w notach należy także ujawnić informacje o:

- cyklu operacyjnym,
- terminie wymagalności spłaty aktywów i rozliczenia zobowiązań krótkoterminowych/długoterminowych,
- kategoriach niepieniężnych (Czajor i in. 2010).

Przykład 1

Przykład prezentuje strukturę bilansu sporządzonego według MSR w zakresie kapitałów własnych. W nowym układzie, zgodnym z propozycją IASB i FASB kapitały te będą ujęte w następujący sposób:

Wyszczególnienie	Wartość w roku 200X
Kapitał akcyjny	310 664
Zyski zatrzymane	36 102
Skumulowane pozostałe elementy zysku całościowego (netto)	-3 279
Razem	343 487

Uwagi końcowe

Ujednoczenie stosowanych w rachunkowości rozwiązań może przyczynić się do pokonania wielu barier, na które napotykają grupy kapitałowe czy inwestorzy globalni. Podejmowane działania w tym zakresie dotyczą nie tylko sposobu prezentacji informacji finansowej, na który to problem zwrócono uwagę w opracowaniu, ale także wypracowanych wspólnych zasad, metod wyceny i pomiaru. Całościowe podejście do rachunkowości jako języka biznesu może stać się czynnikiem rozwoju gospodarczego w skali globalnej. Standardy Międzynarodowe kładą główny nacisk na sposób prezentacji informacji finansowych zewnętrznym użytkownikom, głównie inwestorom, co przekłada się na wysokie wymagania w tym zakresie, w stosunku do informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym. Informacje te powinny spełniać cechy jakościowe oraz rzetelnie odzwierciedlać sytuację finansową i wyniki przedsiębiorstwa (Śniezek, Wiatr 2011). W artykule zaprezentowano strukturę obecnie obowiązującego sprawozdania finansowego i propozycje jego zmian wymuszonych przez proces globalizacji, gdyż sprawozdanie w obecnym kształcie jest niewystarczające do pomiaru wartości przedsiębiorstwa i nie zaspakaja zróżnicowanych potrzeb użytkowników spoglądających w przyszłość. Analiza literatury i aktów prawnych w tym zakresie wskazuje na istotę zmian modelu sprawozdawczości finansowej ukierunkowanej na inwestora. W artykule zaprezentowano zakres tych zmian i dokonano ich oceny pod kątem przejrzystości i porównywalności.

Literatura

- Ambroziak M. (2010), *Analiza sprawozdań finansowych*, t. 1, C.H. BECK, Warszawa.
- Buk H. (2007), *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej jako narzędzie celowego kreowania informacji gospodarczej*, w: *Finansowe uwarunkowania rozwoju organizacji gospodarczych*, red. J. Turyna, W. Szczęśny, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa.
- Czajor A., Czajor P., Gad J., Frendzel M., Walińska E., Wencel A. (2010), *Sprawozdanie finansowe w świetle międzynarodowych regulacji rachunkowości – wybrane zagadnienia*, w: *Rachunkowość. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, ABC a Wolter s Kluwer business, Warszawa.
- Drumlak U. (2009), *Wpływ globalizacji na wymagania wobec rachunkowości*, w: *Zasoby i procesy w rachunkowości jednostek gospodarczych*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa.
- Gierusz J. (2009), *Sprawozdanie finansowe według projektu IASB i FASB a wyzwania współczesnej rachunkowości*, w: *Zintegrowany system pomiarów dokonań w rachunkowości*, red. H. Buk, A.M. Kostur, Prace Naukowe AE w Katowicach, Katowice.
- Gmytrasiewicz M. (2007), *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej jako narzędzie celowego kreowania informacji gospodarczej*, w: *Finansowe uwarunkowania rozwoju organizacji gospodarczych*, red. J. Turyna, W. Szczęśny, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa.
- Ignatowski R. (2012), *Światowa harmonizacja rachunkowości w perspektywie teoretycznej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” t. 67(123), SKwP, Warszawa.
- MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*, w: Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z późn. zm.

- Sawicka B., Żurek A. (2007), *Zastosowanie MSR/MSF w polskich firmach – różna jakość otrzymywanych sprawozdań finansowych*, w: *Finansowe uwarunkowania rozwoju organizacji gospodarczych*, red. J. Turyna, W. Szczęsny, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa.
- Śnieżek E., (2007), *Rachunek przepływów pieniężnych*, ODDK, Gdańsk.
- Śnieżek E., Wiatr M. (2011), *Raportowanie przepływów pieniężnych w kontekście zmian we współczesnej sprawozdawczości finansowej*, Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Śnieżek E., Wiatr M., (2011), *Praktyczne aspekty sprawozdawczości przepływów pieniężnych*, Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Świdarska G.K. (2009), *Od teorii dynamicznego bilansu do modelu sprawozdawczości finansowej według IASB i FASB*, w: *Zintegrowany system pomiarów dokonań w rachunkowości*, red. H. Buk, A.M. Kostur, Prace Naukowe AE w Katowicach, Katowice.
- Walińska E. (2009), *Bilans jako fundament sprawozdawczości finansowej*, Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Walińska E. (2009), *Bilans jako fundament sprawozdawczości finansowej*, Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Walińska E., Bek-Gaik B. (2011), *Sprawozdanie z całkowitych dochodów w praktyce wybranych spółek notowanych na GPW w Warszawie*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” t. 62(118), SKwP, Warszawa.
- Założenia Konceptyjne (2011), w: *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2011*, Wydawnictwo SKwP, Warszawa.

FINANCIAL REPORTING IN GLOBALIZATION CONDITIONS

Abstract: Purpose – the purpose of the paper is to present the changes in the financial reporting model. The changes in the model of financial reporting are required in the context of globalization process in world economy. Design/Methodology/Approach – the main method used in the paper is the literature studies, analysis of legislation and practical solutions used in companies operating in a market economy. Findings – the paper indicates potential influences of globalization in accepted form of financials reporting connected with usefulness of financial information.

Keywords: harmonization, financial reporting, financial information, globalization

Cytowanie

- Kumor I. (2013), *Sprawozdawczość finansowa w warunkach globalizacji*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 765, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 61, t. 2, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 557–568; www.wneiz.pl/frfu.