



Mirosława Kwiecień

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wydział Zarządzania, Informatyki i Finansów
Instytut Rachunkowości
mirosława.kwiecien@ue.wroc.pl

PROBLEMY WSPÓŁCZESNEJ RACHUNKOWOŚCI KORPORACYJNEJ

Streszczenie: Gospodarka modernizuje się w kontekście takich zjawisk jak: globalna polityka ekonomiczna, odpowiedzialność korporacyjna, komunikacja społeczna, innowacyjność i wiele innych. W świetle tego powstają pytania: czym jest rachunkowość korporacyjna, co to jest odpowiedzialność korporacyjna? Celem artykułu jest identyfikacja użyteczności raportowanych informacji, szczególnie w świetle odpowiedzialności korporacyjnej i z uwzględnieniem społecznej odpowiedzialności. W artykule udzielono odpowiedzi na te pytania na podstawie studiów literatury przedmiotu, obowiązujących regulacji prawnych oraz oceny raportów ponad 70 spółek korporacyjnych działających w Polsce.

Słowa kluczowe: rachunkowość korporacyjna, raporty spółek, społeczna odpowiedzialność.

Wprowadzenie

Podmiotami wiodącymi we współczesnej gospodarce są korporacje transnarodowe. Wynika to z posiadania następujących cech: suwerenności (zdolności do podejmowania decyzji niezależnie od interesów państwa), złożoności (organizacyjnej, decyzyjnej i własnościowej), geograficznego rozproszenia specjalizacji, zdolności arbitrażowania (jednoczesnego działania na wielu rynkach), zdolności integrowania (umiejętności koordynowania poszczególnych elementów korporacji), elastyczności organizowania (możliwości szybkiego i skutecznego reagowania na zmiany) oraz globalnej efektywności [Zorska, 1998, s. 50-57; Zalewa, 2012, s. 245].

Na tym tle powstają pytania: czym jest rachunkowość korporacyjna? czym jest odpowiedzialność korporacyjna? czy rachunkowość (jako system informacyjno-kontrolny) umożliwia akcjonariuszom efektywne monitorowanie decyzji zarządów?

Celem artykułu jest identyfikacja użyteczności informacji sprawozdawczych, zwłaszcza w zakresie odpowiedzialności korporacyjnej, często utożsamianej ze społeczną odpowiedzialnością biznesu. Aby odpowiedzieć na wyżej sformułowane pytania, autorka badała literaturę przedmiotu, regulacje prawne oraz sprawozdania polskiej korporacji (grupę kapitałową zrzeszającą 72 spółki kapitałowe). Krytyczna analiza literatury przedmiotu, regulacji prawnych oraz badania empiryczne stanowiły podstawę sformułowania podsumowania.

Praktyka gospodarcza (przełom XX i XXI w.) udowodniła, że informacje dostarczane przez rachunkowość dla analityków finansowych miały charakter drugorzędny. Globalizacja to przedsięwzięcia, które przekraczają granice państwa – to korporacje transnarodowe, to konieczność ograniczenia liczby stosowanych praktyk (wyboru rozwiązań dopuszczonych regulacjami prawnymi międzynarodowymi, które powinny być stosowane w każdym kraju). Ograniczanie praktyk rachunkowości to harmonizacja regulacji prawnych rachunkowości, której efektem są ponadnarodowe, jak i krajowe regulacje prawne (dyrektywy Unii Europejskiej, standardy międzynarodowe rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, krajowe standardy rachunkowości). Standaryzacja rachunkowości oznacza, że uczestnicy rynku finansowego stosują te same zasady np. przy ujawnianiu i prezentowaniu sytuacji finansowej, wycenie zasobów majątkowych oraz wyniku finansowego. Nasuwa się pytanie, czy zasady rachunkowości stosowane od wielu stuleci były różne w różnych krajach? Otóż nadrzędne zasady rachunkowości, np. zasada ostrożności, memoriału itp., to historycznie zweryfikowane zasady, które determinowały wiarygodny i rzetelny pomiar i wycenę wyniku finansowego oraz zasobów majątkowych itp.

Należy zgodzić się ze stwierdzeniem M. Gmytrasiewicz, że „przez wieki rachunkowość była postrzegana przede wszystkim jako notariat działalności gospodarczej, jako system informacyjny emitujący informacje ekonomiczne o danym podmiocie gospodarczym dla tzw. powszechnego odbiorcy. Ponadto były to informacje historyczne opisujące przeszłą rzeczywistość podmiotu gospodarczego” [Gmytrasiewicz, 2007, s. 84]. Nadrzędną funkcją rachunkowości była funkcja dowodowa, uprawdzopodobniająca zarówno pomiar ekonomiczny zjawisk i procesów gospodarczych, jak i wycenę wyniku finansowego i zasobów majątkowych.

Dynamiczne zmiany w światowej gospodarce, a zwłaszcza na rynku finansowym, determinują ewolucję rachunkowości i jej regulacji prawnych. Ewolucja rachunkowości to dostosowanie systemu informacyjno-kontrolnego do zmienia-

jącego się ładu gospodarczego (neoliberalizmu, społecznej gospodarki rynkowej, obecnie w Europie – zrównoważonego rozwoju gospodarczego), co z kolei zdecydowało zmiany w celach gospodarowania. Celem gospodarowania (od lat 80. XX w.) był (i jest) wzrost wartości rynkowej organizacji gospodarczej, a nie zysk (wynik finansowy), co sprawiło, że współczesna rachunkowość to dwa modele rachunkowości. Jeden z nich to model rachunkowości anglosaskiej z odmiennymi zasadami rachunkowości (np. przewagą treści nad formą, koncepcją wyceny w wartości godziwej itp. ukształtowanymi przez rynki finansowe, paradygmatem zmian cywilizacyjnych – globalizacją teorii wartości). Drugi to model rachunkowości kontynentalnej – pomiar ekonomiczny (zjawisk i procesów gospodarczych, wycena wyniku finansowego itp.) według zasad historycznie zweryfikowanych (przez stulecia), zwłaszcza zasady ostrożności – wycena zasobów majątkowych i wyniku finansowego. Konkludując, zmiany we współczesnej rachunkowości wynikają z wielu uwarunkowań, zwłaszcza z globalnego charakteru rzeczywistości gospodarczej. Trafna jest diagnoza M. Smejdy, „że obecnie obserwuje się zwiększoną intensyfikację różnych form ekspansji kapitału finansowego. Możliwość osiągnięcia tradycyjnych zwrotów na kapitale finansowym, przy konieczności transportowania go w formie kapitału produkcyjnego, napotyka na poważne bariery. Zwiększenie partycypacji kapitału finansowego w podziale wartości dodanej ograniczone jest możliwościami zwiększenia samej wartości dodanej. Niezależnie od tego zwiększone jest ryzyko uzyskania wartości dodanej w długookresowych procesach inwestycyjnych, nawet przy rozszerzeniu skali globalnej. Innymi słowy, prawo akumulacji kapitału wywołuje coraz większe sprzeczności we współczesnym świecie gospodarczym. Szczególnie wyraziście dają o sobie znać bariery ekologiczne środowiska przyrodniczego” [Smejda, 2013]. Na uwagę zasługuje również stwierdzenie E. Burzym, że „rozwój gospodarki rynkowej pod koniec dwudziestego wieku uwidoczniał coraz pełniej moralne aspekty globalizacji i ukazał konieczność łączenia zasady indywidualnej efektywności gospodarowania z odpowiednimi postawami etycznymi. Regulacje rachunkowości i sprawozdawczości finansowej [...] należy zaliczyć do tzw. infrastruktury etycznej oddziałującej na ograniczenie zjawisk patologicznych, aspołecznych w zarządzaniu” [Burzym, 2008, s. 82] m.in. korporacją jako organizacją gospodarczą. Dokonujące się w skali globalnej bezprecedensowo głębokie i gwałtowne przemiany gospodarcze oraz społeczne sprawiają, że zarówno nauka rachunkowości, jak i praktyka stają przed problemami i pytaniami, co do których trudno o „szybkie” rozwiązania. W rachunkowości nie sposób przecenić podejścia długookresowego, ale jest ono tym trudniejsze, im bardziej „burzliwe” są przemiany społeczno-gospodarcze, m.in. zrównowa-

żony rozwój gospodarczy. Kryzys finansowy 2007-2010 (nie tylko w Stanach Zjednoczonych) „obnażył” skalę i zakres naruszenia dobrych praktyk rachunkowości usankcjonowanych prawem [Kwiecień, Hasik, 2009; Kwiecień, 2013a; Kwiecień, 2013b].

1. Dylematy współczesnego gospodarowania

Afery finansowe na przełomie XX i XXI w. zdeterminowały kryzys zaufania do uczestników rynku kapitałowego, przede wszystkim do organów kontroli (zarówno audytu wewnętrznego, ale przede wszystkim zewnętrznego oraz do nadzoru właścicielskiego). Na podstawie oceny afer finansowych w korporacjach i bankach amerykańskich (i nie tylko) można zaryzykować stwierdzenie, że główną ich przyczyną była nieskuteczna kontrola (audyt) i nadzór właścicielski [Urbanek, 2011]. Za działalność gospodarczą organizacji ponoszą odpowiedzialność jej organy, przede wszystkim jej zarządy, a nie właściciele. Ale, jak podkreśla to J. Wąchał, z ewolucji systemów nadzoru właścicielskiego wynika, że interesariuszami są także władze państwowe i lokalne: „mogą one wpływać na działalność spółki kapitałowej czy ponadnarodowej albo transnarodowej korporacji od wewnątrz, jak i od zewnątrz dla realizacji utrzymania stabilności i bezpieczeństwa gospodarczego” [Wąchał, 2012]. Globalizacja – to zmiana celów gospodarowania, ewolucja w zarządzaniu m.in. korporacjami. Przykładowo lata 50. XX w. to oddzielenie funkcji zarządu korporacji od funkcji właścicielskiej. Na podstawie praktyki gospodarczej (ostatniego kryzysu finansowego) można zaryzykować stwierdzenie, że właściciele (akcjonariusze) mają inne cele aniżeli menedżerowie, którzy realizują swoje cele. Z reguły cele gospodarowania wyznaczone przez menedżerów to: maksymalizacja sprzedaży albo maksymalizacja wartości korporacji, czyli cele, które determinują wynagrodzenie kadry menedżerskiej. W latach 50. XX w. powstały również teorie behawioralne, według których celem gospodarowania była (i jest) wiązka celów, co oznacza, że cele gospodarowania powinny być realizowane jednocześnie przez dominującą w korporacji koalicję, czyli: menedżerów, pracowników oraz właścicieli. Cele gospodarowania według teorii behawioralnych to osiągnięcie wyników finansowych zadowalających, a nie maksymalnych. Teorie behawioralne postulowały zachowania satysfakcjonujące, w przeciwieństwie do teorii menedżerskich. Teorie menedżerskie (lata 80. XX w.) to m.in. teorie ekonomii instytucjonalnej. Teoria ekonomii instytucjonalnej to inwestorzy instytucjonalni (fundusze inwestycyjne, emerytalne, banki) – to zwiększenie wartości rynkowej korporacji dla akcjonari-

riuszy, z tym, że odmienny jest interes banków (jako deponentów kredytów bankowych pomimo posiadania przez nie znaczących pakietów akcji określonej korporacji). Akcjonariusze są zainteresowani kapitałem akcyjnym, czyli celem ich decyzji są korzyści ekonomiczne zdeterminowane przez zmiany cen rynkowych akcji, a nie wyniki finansowe, tak więc akceptują często decyzje o wysokim poziomie ryzyka. Banki wykazują mniejsze „skłonności” do ryzyka, są bowiem zainteresowane stabilnością działalności gospodarczej.

Konkludując, kryzysogenna amerykańska praktyka gospodarcza (a także w krajach Unii Europejskiej), jak również zmiana ładu gospodarczego (rozumianego jako ogół zasad określających instytucjonalne ramy, w których zachodzi proces gospodarowania) ze społecznej gospodarki rynkowej na zrównoważony rozwój gospodarczy, to wyzwanie dla współczesnej rachunkowości zarówno jako nauki, jak i praktyki (teorii normatywne i pozytywne). Teoria ekonomii behawioralnej, jak i teoria szczęścia, z którą wiąże się zrównoważony rozwój gospodarczy, to nowe wyzwanie dla rachunkowości, to „rozszerzenie” jej domeny z nierozzerwalnie z nią związanej metody poznawczej (metoda bilansowa), umożliwiającej tworzenie „liczbowego obrazu powstania, podziału i przepływu wartości” [Burzym, 1993, s. 7]. Ewolucja celów gospodarowania zdeterminowała ewolucję regulacji prawnych rachunkowości – nastąpiła standaryzacja i harmonizacja rachunkowości. Przyjęto, że zarówno standaryzacja, jak i harmonizacja rachunkowości umożliwi wyższy stopień porządku we współczesnym świecie. Standardy są alternatywą dla rynków finansowych i ich hierarchii jako środków organizacji ładu społecznego. Wynika to m.in. z faktu, że międzynarodowe standardy zarówno rachunkowości, jak i sprawozdawczości finansowej ułatwiają kooperację i koordynację finansową globalnej gospodarki, przede wszystkim powinny umożliwiać porównywalność sprawozdań finansowych z krajów o różnych sprawozdaniach finansowych, a nawet z krajów o różnych systemach regulacji rachunkowości (model anglosaski albo kontynentalny, albo mieszany).

Z kolei harmonizacja rachunkowości to ograniczenie liczby dobrych praktyk; miała doprowadzić do „zbieżności” fundamentalnych koncepcji rachunkowości (sprawozdawczości finansowej) nie tylko dla spółek ponadnarodowych, ale także dla spółek kapitałowych oraz średnich i małych przedsiębiorstw. Aktualnie problemem (zarówno w teorii, jak i praktyce rachunkowości) jest „wdrażanie” w systemie rachunkowości zmodyfikowanego paradygmatu rachunkowości, czyli kwantyfikacji w wartości godziwej przejawów życia gospodarczego [Micherda, 2013, s. 9]. Należy zgodzić się ze stwierdzeniem B. Micherdy, że kwantyfikacja przejawów życia gospodarczego jest istotą współczesnej rachunkowości, m.in. rachunkowości korporacyjnej; kwantyfikacja w wartości przejawów

życia gospodarczego – szacowanie m.in. wartości zasobów niematerialnych, co umożliwia regulacje prawne rachunkowości, m.in. międzynarodowy standard – wycena w wartości godziwej. Tak więc wyzwaniem dla współczesnego gospodarowania są informacje ustalone szacunkowo, ale w granicach umownej dowolności. Ewolucja celów gospodarowania, ewolucja regulacji prawnych rachunkowości, globalizacja, która przyczynia się niewątpliwie do zmian gospodarczych i społecznych, powodują także zmiany w środowisku naturalnym. Destrukcyjna gospodarka XX w. w zakresie ochrony środowiska zdeterminowała nowe koncepcje rozwoju gospodarczego korporacji, m.in. koncepcję społecznej odpowiedzialności, zgodnie z którą korporacje dobrowolnie uwzględniają interesy społeczne (np. społeczności lokalnej), ochronę środowiska w strategiach działań na rynku, czyli pozyskiwania przewagi konkurencyjnej. Nasuwa się pytanie, czy korporacje – zarządy korporacji – są zdolne do formułowania celów gospodarowania uwzględniających interesy społeczeństwa (społeczeństwa obywatelskiego, społeczeństwa lokalnego – ochrony środowiska)? Na podkreślenie zasługuje fakt, że u schyłku XX w. (1992 r., Rio de Janeiro) międzynarodowa wspólnota, jaką są kraje G-20, ogłosiła zrównoważony rozwój nowym hasłem dla ludzkości – wyzwaniem dla XXI w. [Rogall, 2010, s. 15-25]. Nasuwa się kolejne pytanie (można zaryzykować stwierdzenie, że jest to fundamentalne pytanie), dlaczego zrównoważony rozwój jest wyzwaniem dla XXI w.? Wyzwaniem dla ludzkości? Upraszczając problem (a tym samym odpowiedź na wyżej sformułowane pytania), strategię ekonomii zrównoważonego rozwoju to efektywność, spójność i wystarczalność. Dla oceny tych strategii stosuje się kryteria: ekonomiczne, ekologiczne, etyczne (społeczno-kulturowe), co implikuje wyzwania dla rachunkowości korporacyjnej.

2. Wyzwania dla rachunkowości korporacyjnej

Na podstawie wieloletnich badań można zaryzykować stwierdzenie, że niekwestionowanym paradygmatem współczesnej rachunkowości jest poprawna kwantyfikacja w wartości przejawów życia gospodarczego, że jest to nadrzędny paradygmat współczesnej rachunkowości (m.in. rachunkowości korporacyjnej), determinujący rachunkowość korporacyjną w aspekcie rynków finansowych (pomiar uniwersalny – giełdowe prognozowanie), oraz rachunkowości korporacji (organizacji uczącej się), czyli rachunkowości podwójnej pętli. Według F. Kofmana rachunkowość podwójnej pętli „ujmuje finanse firmy jako odbicie naszych modeli myślowych, jeśli chcemy, by nasze systemy rachunkowości sprzyjały uczeniu się organizacji, musimy radykalnie zmienić ich podstawowy cel. Systemy te

zamiast opisywać to, co już nastąpiło, powinny zwiększać zdolność grupy do badania, opisywania i rozumienia rzeczywistości, w której działa. Przez kilka lat pracowałem nad budową takiego systemu – nazwałem go »rachunkowość podwójnej pętli« – który łączyłby liczby tradycyjnej rachunkowości zarządczej z obserwacjami, pytaniami i modelami” [Kofman, 2008, s. 338]. Interesującym wkładem do istoty pomiaru we współczesnej rachunkowości, m.in. rachunkowości korporacji, jest publikacja D.W. Hubbarda. Wskazuje na to pogłębiona refleksja dotycząca nowych technologii, m.in. internetu – wywody Hubbarda dotyczą nowych narzędzi zarządzania korporacjami, jakimi są giełdy prognozowania (użyteczne narzędzie pomiaru prawdopodobieństwa wystąpienia konkretnych zdarzeń gospodarczych w przyszłości – np. szacowanie korzyści wynikających z różnych innowacji zaproponowanych przez pracowników korporacji albo społeczność lokalną. Wyzwaniem dla rachunkowości korporacyjnej jest szacowanie (obstawianie) pułapu wartości [Hubbard, 2011, s. 333-351]. Kryzys finansowy spowodował falę krytyki wynikającej ze stosowania przez korporacje teorii wartości – uznaniowości, przyjmowania szacunków w wycenie) oraz szerokiego odwoływania się do wartości godziwej. Z badań prowadzonych m.in. przez W. Hasika wynika, że przy zachowaniu „umownej granicy dowolności” przy wycenie według wartości godziwej stosowanie tej koncepcji staje się koniecznością w wielu korporacjach [Hasik, 2013]. Można zaryzykować stwierdzenie, że staranne działanie w wyżej wymienionym zakresie, zgodne z kodeksem etyki zawodowej oraz etyką biznesu, zdeterminuje użyteczność informacji dostarczanej przez rachunkowość korporacyjną. Kolejnym wyzwaniem dla rachunkowości korporacyjnej jest zmiana w zakresie ujawnień informacji sprawozdawczej wynikająca ze strategii zrównoważonego rozwoju. Na podkreślenie zasługuje fakt, że istotą zrównoważonego rozwoju jest „dynamiczny rozwój gospodarki i społeczeństwa, który nie doprowadzi do zmian w środowisku (jego naruszenia) tam, gdzie jego stan jest dobry, bądź gdy stan środowiska jest zły – pozwoli na rozwój gospodarki, społeczeństwa i doprowadzi do poprawy stanu środowiska. Tak więc stosowanie przez korporacje koncepcji społecznej odpowiedzialności ma wpływ na prowadzenie komunikacji ze wszystkimi interesariuszami.

Realizacja zasad zrównoważonego rozwoju w zakresie strategii: efektywności, spójności, wystarczalności – to element długookresowej strategii budowania konkurencyjności i wartości każdej organizacji gospodarczej (w tym spółki zainteresowania publicznego).

Podsumowując: raporty społecznej odpowiedzialności biznesu badanej spółki dowodzą, że zrównoważony rozwój ma istotne znaczenie w realizacji strategii badanej jednostki.

Literatura

- Burzym E. (1993), *Przesłanki i perspektywy standaryzacji i międzynarodowej harmonizacji rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, SKwP, Warszawa.
- Burzym E. (2008), *Spoleczna funkcja rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, SKwP, Warszawa.
- Gmytrasiewicz M. (2007), *Rachunkowość globalna a teoria rachunkowości* [w:] *Finansowe uwarunkowania rozwoju organizacji gospodarczych. Informacja finansowa i jej wykorzystanie w warunkach stosowania MSR/MSFF*, Wydawnictwo Uniwersytetu Warszawskiego, SKwP, Warszawa.
- Hasik W. (2013), *Wartość godziwa w kontekście zrównoważonego rozwoju* [w:] J. Adamek, T. Orzeszko (red.), *Rola podmiotów sektora publicznego gospodarstw domowych i przedsiębiorstw w kreowaniu i wspieraniu zrównoważonego rozwoju*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Hubbard D.W. (2011), *Pomiar uniwersalny. Odkrywanie w biznesie wartości niematerialnych*, MT Biznes, Warszawa.
- Kofman F. (2008), *Rachunkowość podwójnej pętli* [w:] *Piąta dyscyplina, materiały dla praktyka, jak budować organizację uczącą się*, Wolters Kluwer business, Kraków.
- Kwiecień M. (2013a), *Dylematy rachunkowości jako nauki społecznej* [w:] *Ekonomia dla przyszłości. Odkrywać naturę i przyczyny zjawisk gospodarczych* (płyta z referatami), IX Kongres Ekonomistów Polskich, PTE, Warszawa.
- Kwiecień M. (2013b), *Sprawozdanie z odpowiedzialności społecznej a ryzyko działalności gospodarczej* [w:] B. Micherda, M. Andrzejewski (red.), *Sprawozdawczość i rewizja finansowa – problemy kwantyfikacji ryzyka gospodarczego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
- Kwiecień M., Hasik W. (2009), *Rachunkowość XXI wieku* [w:] E. Okoń-Horodyńska (red.), *Przedsiębiorczość jako niewykorzystane źródło sukcesu polskiej gospodarki*, PTE, Warszawa.
- Micherda B. (2013), *Współczesne uwarunkowania kwantyfikacji w rachunkowości* [w:] B. Micherda (red.), *Współczesne uwarunkowania kwantyfikacji rachunkowości*, Difin, Warszawa.
- Smejda M. (2013), *Teoretyczne kontrowersje wokół przedmiotu rachunkowości* [w:] *Ekonomia dla przyszłości. Odkrywać naturę i przyczyny zjawisk gospodarczych*, (płyta z referatami), IX Kongres Ekonomistów Polskich, PTE, Warszawa.
- Urbanek P. (2011), *Rynek kontroli nad korporacją w warunkach zamkniętego modelu kontroli (na przykładzie polskich spółek publicznych)*, Zeszyty Naukowe, nr 9, PTE, Kraków.
- Wąchał J. (2012), *Korporacje w warunkach kryzysu finansowego oraz spowolnienia gospodarczego*, Zarządzanie i Finanse”, nr 4, cz. 2.

Zalewa P. (2012), *Globalizacja korporacyjna, a konstytutywne cechy kapitalizmu*, „Zarządzanie i Finanse”, nr 1, cz. 3.

Zorska A. (1998), *Ku globalizacji? Przemiany w korporacjach transnarodowych i w gospodarce światowej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.

CONTEMPORARY PROBLEMS OF CORPORATE ACCOUNTING

Summary: The context of the modern economy is, among others, global economic policy, corporate responsibility, social computing, enterprise learning, innovation, corporate globalization, etc. leading entities in the modern economy are transnational corporations. Against this background, the questions arise, what is the corporate accounting? What is corporate responsibility? or accounting (as a system of information and control) enables shareholders to effectively monitor the management decisions? The purpose of this article is to identify the usefulness of the information reporting, especially in the field of corporate responsibility, often equated with social responsibility. To answer the above questions formulated, the author examined the literature, regulations, and reports Polish corporations (corporate group bringing together 72 of the company capital).

Keywords: corporate accounting, reports corporation, social responsibility.