

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 388

**Teoria rachunkowości,  
sprawozdawczość i analiza finansowa**

Redaktor naukowy  
Bartłomiej Nita



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec  
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz  
Korekta: Hanna Jurek  
Łamanie: Adam Dębski  
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania  
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.pracnaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracnaukowe.ue.wroc.pl)  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.p](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.p)

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons  
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska  
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2015

**ISSN 1899-3192**  
**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-505-6**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:  
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
tel./fax 71 36 80 602; e-mail:[econbook@ue.wroc.pl](mailto:econbook@ue.wroc.pl)  
[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

Wstęp.....	11
------------	----

---

### Część 1. Teoria i wyzwania rachunkowości

---

<b>Ewa Wiktoria Babuška:</b> Badania naukowe w rachunkowości .....	15
<b>Halina Buk:</b> Typologia i wycena przychodów z tytułu niestandardowych relacji z klientami .....	23
<b>Małgorzata Cieciora:</b> Behawioralne aspekty rachunkowości we współczesnej gospodarce – zarys problemu .....	32
<b>Beata Dratwińska-Kania:</b> Teoretyczne problemy sprawozdawania o ryzyku	41
<b>Dawid Garstecki:</b> Czy rachunkowość społecznej odpowiedzialności zasługuje na miano paradygmatu?.....	49
<b>Waldemar Gos:</b> Nauka rachunkowości – głos w dyskusji.....	57
<b>Wojciech Hasik:</b> Koncepcyjne i społeczne determinanty sądów etycznych w rachunkowości w Polsce .....	68
<b>Marcin Jędrzejczyk:</b> Wyzwania współczesnej rachunkowości w zakresie translacji wartości ekonomicznych.....	77
<b>Krzysztof Jonas, Katarzyna Świetła:</b> E-usługi w rachunkowości na przykładzie internetowych biur rachunkowych .....	87
<b>Katarzyna Klimczak, Anna Wachowicz:</b> Studium przypadku jako metoda badawcza w nauce rachunkowości – analiza metodologiczna przykładowych zastosowań .....	95
<b>Joanna Koczar:</b> Ewolucja polityki rachunkowości w praktyce gospodarczej Federacji Rosyjskiej.....	107
<b>Alina Kozarkiewicz:</b> Kreatywność: nowe wyzwanie badawcze dla współczesnej rachunkowości .....	115
<b>Mirosława Kwiecień:</b> Dylematy współczesnej rachunkowości.....	123
<b>Tomasz Lewandowski:</b> Mniej więcej dobrze czy dokładnie źle – przydatność informacji w systemie rachunkowości .....	137
<b>Wojciech A. Nowak:</b> Ku standaryzacji rachunkowości sektora publicznego w Unii Europejskiej .....	148
<b>Marcin Osikowicz:</b> Rachunkowość jednostek mikro według ustawy o rachunkowości .....	159
<b>Piotr Szczypa:</b> Nauczanie rachunkowości – współczesne uwarunkowania i dylematy .....	167
<b>Anna Szychta:</b> Pozytywna teoria rachunkowości jako koncepcja głównego nurtu badawczego .....	176

<b>Joanna Zuchewicz:</b> Współczesne determinanty rozwoju rachunkowości .....	189
---	-----

---

## **Część 2. Sprawozdawczość**

---

<b>Dorota Adamek-Hyska:</b> Funkcja sprawozdawcza rachunkowości jednostki samorządu terytorialnego .....	201
<b>Anna Balicka:</b> Wskaźniki środowiskowe w zewnętrznej sprawozdawczości środowiskowej .....	212
<b>Katarzyna Bareja:</b> Aktywa niematerialne a priorytet w sprawozdawczości finansowej.....	221
<b>Kinga Bauer:</b> Kierunki zmian sprawozdawczości finansowej w postępowaniu upadłościowym.....	229
<b>Stanisław Hońko:</b> Nadmiar informacji w sprawozdaniu finansowym – możliwe kierunki reform.....	238
<b>Angelika Kaczmarczyk:</b> Sprawozdawczość finansowa jednostek mikro w aspekcie zasady wiernego i rzetelnego obrazu.....	246
<b>Mariusz Karwowski:</b> Model biznesu jako nowe wyzwanie sprawozdawczości zewnętrznej.....	255
<b>Katarzyna Kostyk-Siekierska:</b> Polityka rachunkowości, wartości szacunkowe oraz błędy z lat ubiegłych w świetle proponowanych i wprowadzonych zmian w KSR nr 7.....	263
<b>Grzegorz Lew:</b> Propozycja rozszerzenia zakresu opinii i raportu z badania sprawozdania finansowego.....	276
<b>Bartłomiej Nita:</b> Sprawozdawczość segmentowa jako przejaw konwergencji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej.....	285
<b>Józef Pfaff:</b> Sprawozdawczość z badania ustawowego jednostek zainteresowania publicznego – ocena proponowanych kierunków zmian .....	295
<b>Katarzyna Piotrowska:</b> Proces innowacyjny w aspekcie aktywów kompetencyjnych.....	304
<b>Lucyna Poniatowska:</b> Zmiany w sprawozdawczości finansowej w regulacjach ustawy o rachunkowości .....	314
<b>Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss:</b> Segmenty operacyjne w sprawozdaniach finansowych spółek giełdowych – porównywalność czy różnorodność informacji .....	322
<b>Paweł Rumniak:</b> Consolidated reporting – beyond financial statements.....	331
<b>Agnieszka Tłaczala:</b> Prezentacja oraz ujawnianie informacji finansowych – zmiany w MSSF .....	349

---

**Część 3. Analiza finansowa**


---

<b>Małgorzata Cygańska:</b> Wykorzystanie analizy finansowej do oceny rentowności szpitali – wybrane problemy .....	363
<b>Beata Iwasieczko:</b> Analiza finansowa w organizacji inteligentnej.....	373
<b>Magdalena Kowalczyk:</b> Kierunki rozwoju analizy finansowej i strategicznej w jednostkach samorządu terytorialnego.....	381
<b>Piotr Oleksyk:</b> Wykorzystanie narzędzi analizy finansowej w planowaniu finansowym jednostek samorządu terytorialnego .....	389

**Summaries**


---

**Part 1. Theory and accounting challenges**


---

<b>Ewa Wiktoria Babuška:</b> Research in financial accounting .....	15
<b>Halina Buk:</b> Typology and revenue valuation from nonconventional transactions with customers .....	23
<b>Małgorzata Ciecziura:</b> Behavioral aspects of accounting in today's economy – an outline of the problem .....	32
<b>Beata Dratwińska-Kania:</b> Theoretical problem of a report on risk.....	41
<b>Dawid Garstecki:</b> Can social responsible accounting be called a paradigm? .....	49
<b>Waldemar Gos:</b> Accounting science – a say in the discussion .....	57
<b>Wojciech Hasik:</b> Conceptual and social determinants of ethical judgment in accounting – Polish perspective .....	68
<b>Marcin Jędrzejczyk:</b> Contemporary accounting challenges in the field of economic value translation .....	77
<b>Krzysztof Jonas, Katarzyna Świetła:</b> E-services in accounting .....	87
<b>Katarzyna Klimczak, Anna Wachowicz:</b> Case study as a research method in accounting – methodological analysis of selected applications .....	95
<b>Joanna Koczar:</b> Evolution of accounting policy in the economic practice of the Russian Federation.....	107
<b>Alina Kozarkiewicz:</b> Creativity: new challenge for research in contemporary accounting.....	115
<b>Mirosława Kwiecień:</b> Dilemmas of contemporary accounting .....	123
<b>Tomasz Lewandowski:</b> About well or exactly wrong – usefulness (suitability) of information in accounting system .....	137
<b>Wojciech A. Nowak:</b> Public sector accounting in the European Union: towards standardization.....	148
<b>Narcin Osikowicz:</b> Accounting of micro units based on the Accounting Act .....	159

<b>Piotr Szczypa:</b> Accounting teaching and contemporary conditions and dilemmas.....	167
<b>Anna Szycha:</b> Positive accounting theory as the main stream accounting research concept .....	176
<b>Joanna Zuchewicz:</b> Contemporary determinants in the development of accounting .....	189

---

## Part 2. Reporting

---

<b>Dorota Adamek_Hyska:</b> Reporting function of accounting in a territorial self-government unit.....	201
<b>Anna Balicka:</b> Environmental indicators of external environmental reporting .....	212
<b>Katarzyna Bareja:</b> Intangible assets and the priority in financial statements	221
<b>Kinga Bauer:</b> Financial reporting trends in insolvency proceedings .....	229
<b>Stanisław Hońko:</b> Excess of information in the financial statements – possible directions for reform.....	238
<b>Angelika Kaczmarczyk:</b> Micro units reporting in the context of true and fair view.....	246
<b>Mariusz Karwowski:</b> Business model as a new challenge of external reporting .....	255
<b>Katarzyna Kostyk-Siekierska:</b> Accounting policies, estimates and errors from previous years in the light of the proposed and introduced changes in the National Accounting Standard No. 7.....	263
<b>Grzegorz Lew:</b> Proposal for extending the scope of opinion and report on the financial statements .....	276
<b>Bartłomiej Nita:</b> Segment reporting as the manifestation of the convergence of financial accounting and management accounting .....	285
<b>Józef Pfaff:</b> Reporting in the statutory audits of public interest entities – assessment of the proposed changes.....	295
<b>Katarzyna Piotrowska:</b> Innovation process in the aspect of competence assets.....	304
<b>Lucyna Poniatowska:</b> Changes in financial reporting in the regulations of the Accounting Act.....	314
<b>Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss:</b> Operating segments in the financial statements of public companies – comparability or diversity of information .....	322
<b>Paweł Rumniak:</b> Skonsolidowane raportowanie – wychodząc poza raportowanie finansowe .....	331
<b>Agnieszka Tłaczała:</b> Presentation and disclosure of financial information – changes in IFRS.....	349

---

**Part 3. Financial analysis**

---

<b>Małgorzata Cygańska:</b> The usage of financial analysis to evaluate the hospitals financial performance – selected problems .....	363
<b>Beata Iwasieczko:</b> Financial analysis in intelligent organization.....	373
<b>Magdalena Kowalczyk:</b> Trends in development of financial and strategic analysis in local government units .....	381
<b>Piotr Oleksyk:</b> Adoption of financial analysis tools in financial planning of local government units .....	389

**Joanna Zuchewicz**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: joanna.zuchewicz@ue.wroc.pl

---

## WSPÓŁCZESNE DETERMINANTY ROZWOJU RACHUNKOWOŚCI

---

## CONTEMPORARY DETERMINANTS IN THE DEVELOPMENT OF ACCOUNTING

---

DOI: 10.15611/pn.2015.388.19

**Streszczenie:** Rachunkowość, jako wytwór człowieka, podlega różnym czynnikom kształtującym jej postać w miejscu i czasie, w którym przychodzi jej realizować swoje zadania. Celem artykułu jest próba znalezienia odpowiedzi na następujące pytania: Jak można obecnie scharakteryzować rachunkowość? Jakie czynniki wpływają na jej rozwój w praktycznym wymiarze, a jakie go ograniczają? Realizacji powyższego celu podporządkowano treść opracowania. W pierwszej kolejności zostały przybliżone wybrane definicje rachunkowości oraz czynniki determinujące jej postać, określone przez środowisko badaczy rachunkowości w latach 90. XX wieku. Następnie autorka określiła współczesne trendy i czynniki determinujące postać rachunkowości w wymiarze praktycznym oraz przypisała im odpowiednią rachunkowość przymiotnikową. Na podstawie przeprowadzonych rozważań, poprzedzonych studiami krajowej i zagranicznej literatury, opartych również na własnych doświadczeniach naukowych i praktycznych, autorka sformułowała następujący wniosek: współczesna rachunkowość kształtowana jest przez środowisko, w którym funkcjonuje jej system, a w szczególności przez: stan rozwoju cywilizacyjnego poszczególnych krajów, zachodzące procesy globalizacyjne, zmiany w regulacjach prawnych, przepisy podatkowe danego kraju, redukcowanie kosztów prowadzenia rachunkowości, rozwój spółek międzynarodowych, rozwój istniejących i powstanie licznych nowych instytucji finansowych, zwiększenie liczby i rodzajów obiektów wyceny w systemie rachunkowości, rozwój w kierunku gospodarki opartej na wiedzy.

**Słowa kluczowe:** rachunkowość, współczesne determinanty, postać rachunkowości, rozwój rachunkowości, rachunkowość przymiotnikowa.

**Summary:** Accounting, as the type of human creation, remains a subject to various factors influencing its form in place and time in which it is supposed to carry out its tasks. The purpose of this article is an attempt to answer the following questions: How can accounting be currently characterized? Which factors influence its development in practical dimension and which limit its development? The content of the study is focused on discussing the above-mentioned purpose. Firstly, selected definitions of accounting and factors determining its form, defined by accounting researchers in the 90s of the 20<sup>th</sup> century, were presented. Next the author outlined contemporary trends and factors determining the form of accounting in



its practical dimension and assigned the corresponding accounting in adjective categories to them. Based on the carried out discussion, following Polish and foreign literature review including the author's own scientific and practical experiences, the following conclusion was put forward – contemporary accounting is influenced by the environment in which its system is functioning and mainly by: the condition of civilized development in particular countries, the occurring globalization processes, changes in legislation, tax regulations in particular countries, accounting costs reduction, the development of international companies and the existing ones, as well as the establishment of numerous new financial institutions, more types of valuation objects present in accounting system and also the development towards knowledge based economy.

**Keywords:** accounting, contemporary determinants, accounting form, accounting development, accounting in adjective categories.

*Cokolwiek przekazujesz, niech będzie w liczbie i wadze, a dawanie i odbieranie – wszystko na piśmie*  
Stary Testament (Syr 42.7)

## 1. Wstęp

Rachunkowość jest zarówno nauką, o czym świadczy bogactwo interpretacji środowiska badaczy z całego świata, jak i wiedzą o praktycznym wymiarze. Rachunkowość jest rozważana w trzech wymiarach: praktycznym – jako wiedza mająca zastosowanie w działaniu jednostek, teoretycznym – jako nauka zajmująca należne miejsce wśród nauk ekonomicznych, politycznym – jako zbiór zasad i regulacji prawnych dotyczących jej stosowania [Babuška 2013]. Jednak, zdaniem autorki niniejszego opracowania, warto zwrócić uwagę na to, że teoria rachunkowości zrodziła się z wpływem stuleci prowadzenia praktyki rachunkowości, która się rozpoczęła tak naprawdę jeszcze przed naszą erą. Natomiast powstanie teorii rachunkowości kojarzy się z powstaniem 100 lat temu pierwszych teoretycznych konstrukcji rachunkowości, wyrażających samodzielność tej nauki, środek rozumienia zapisu księgowego i język księgowości [Jaruga 1997].

Rachunkowość w literaturze krajowej i zagranicznej jest definiowana w różny sposób. E. Burzym [1990] określa rachunkowość, jako „uniwersalny, elastyczny, podmiotowy, zdeterminowany metodą bilansową, a zorientowany na potrzeby racjonalnego zarządzania i rozrachunku odpowiedzialności, system informacyjno-kontrolny, którego przedmiotem są skierowane retrospektywnie i prospektywnie identyfikacja, pomiar, analiza zjawisk gospodarczych i komunikowanie o tych zjawiskach oraz występujące między nimi relacje w zakresie całokształtu wartościowo wymiernej działalności gospodarczej podmiotu”. W literaturze amerykańskiej podkreśla się, że rachunkowość to całościowy system dostarczający zróżnicowane jakościowo informacje, zaspokajające również bardzo zróżnicowane oczekiwania odbiorców tych informacji. Podobne podejście do rachunkowości można spotkać

w Niemczech i innych krajach niemieckojęzycznych [Sobańska 2012]. W praktyce gospodarczej rachunkowość określana jest jako oparty na dokumentach, zamknięty i bilansujący się system ewidencji gospodarczej, który ujmuje w sposób systematyczny i ciągły przebieg oraz skutki procesów gospodarczych występujących w danej jednostce.

Współcześnie celem rachunkowości jest dostarczanie informacji zarówno wewnętrznej dla osób zarządzających jednostką, jak i zewnętrznej dla inwestorów czy innych grup interesu (interesariuszy). Od rachunkowości oczekuje się informacji użytecznych, rzetelnych, wiarygodnych i możliwych do wykorzystania w innych systemach czy podsystemach stosowanych przez jednostkę. Jak można obecnie scharakteryzować rachunkowość? Jakie czynniki wpływają na jej rozwój w praktycznym wymiarze, a jakie go ograniczają?

Celem artykułu jest próba znalezienia odpowiedzi na powyższe pytania. Treść opracowania oparto na studiach krajowej i zagranicznej literatury przedmiotu oraz na własnych rozważaniach i doświadczeniach autorki na gruncie naukowym i praktycznym.

## **2. Czynniki determinujące postać rachunkowości zdefiniowane w latach 90. XX wieku**

Istotne zmiany w systemie rachunkowości zapoczątkowały wielkie transnarodowe korporacje amerykańskie w latach 80. ubiegłego wieku, a na przełomie XX i XXI w. przedsiębiorstwa zachodnioeuropejskie [Sobańska 2011].

C. Nobes i R. Parker [1995] wyróżnili siedem głównych czynników oddziałujących na system rachunkowości: systemy prawne, źródła finansowania działalności przedsiębiorstw, systemy podatkowe, profesję księgowych, inflację, stan teorii oraz wydarzenia historyczne.

S. Lawrence [1996] podzielił czynniki wpływające na model rachunkowości w danym kraju na: kulturowe, prawne i ekonomiczne, podkreślając wagę wpływu tych czynników w poszczególnych krajach. Do czynników kulturowych zaliczył: założenia, na których oparta jest sprawozdawczość finansowa, osobiste oczekiwania, aspiracje i motywacje, interpersonalne relacje (kontrola rządu nad społeczeństwem), hierarchię społeczną i miejsce w niej zawodu księgowego. Za najważniejsze czynniki polityczne autor uznał: stopień ingerencji w sprawy gospodarcze i społeczne, poziom zagranicznej interwencji w danym kraju. Czynniki prawne to zakres szczegółowych regulacji rachunkowości, a ekonomiczne obejmują formę prawną przedsiębiorstw, źródła funduszy na ich rozwój, pozycję profesji rachunkowości oraz wymagania użytkowników informacji.

Mając na uwadze globalne środowisko rachunkowości oraz zmiany zachodzące w międzynarodowym układzie różnych zjawisk, S.J. Gray [1998] wyodrębnił następujące czynniki mające wpływ na rozwój systemów rachunkowości:

- czynniki zewnętrzne: siły przyrody, handel, inwestycje,
- czynniki ekologiczne,
- czynniki geograficzne, ekonomiczne, demograficzne, historyczne, technologiczne, urbanistyczne,
- czynniki związane z ukształtowaniem się określonych instytucji: system prawny, wartość korporacji, rynki kapitałowe, stowarzyszenia zawodowe, edukacja, religia.

Zdaniem G.G. Muellera, H. Gernona i G.K. Meeka [1997] głównym czynnikiem przesądzającym o cechach systemu rachunkowości i jego rozwoju jest pochodzenie kapitału przedsiębiorstw. Wyróżniają oni również takie czynniki, jak: polityczne i ekonomiczne, związki z innymi krajami, system prawny, poziom inflacji, wielkość i złożoność przedsiębiorstw, ogólny poziom wykształcenia i kultury, także grupy menedżerskiej i finansowej, ale pierwszy czynnik uważają za najistotniejszy<sup>1</sup>.

Przedstawione czynniki wpływają m.in. na istotę rachunkowości, zasady ujmowania operacji gospodarczych, sposób wyceny, sposób prezentowania poszczególnych składników w sprawozdaniach finansowych, instrumentarium przyjętej przez podmioty polityki rachunkowości. Klasyfikację rachunkowości według wyodrębnionych czynników determinujących jej postać przedstawia tab. 1.

**Tabela 1.** Klasyfikacja rachunkowości według wybranych czynników determinujących jej postać

Czynniki	Postać rachunkowości (przykłady)
System prawny	Rachunkowość narodowa, rachunkowość budżetowa, rachunkowość przedsiębiorstw (rachunkowość krajowa, rachunkowość oparta na MSSF)
System podatkowy	Rachunkowość podatkowa
Czynniki ekonomiczne	Rachunkowość społeczna, rachunkowość narodowa, rachunkowość finansowa (rachunkowość kreatywna, rachunkowość agresywna), rachunkowość zarządcza, rachunkowość projektów unijnych
Inflacja	Rachunkowość inflacyjna
Ekologia	Rachunkowość ekologiczna, rachunkowość zielona, rachunkowość środowiskowa
Związki z innymi krajami	Rachunkowość globalna, rachunkowość światowa, rachunkowość międzynarodowa
Czynniki kulturowe	Rachunkowość społeczna, rachunkowość bankowa, rachunkowość budżetowa, rachunkowość publiczna
Czynniki technologiczne	Rachunkowość informatyczna, rachunkowość internetowa
Rodzaj, wielkość i złożoność przedsiębiorstw	Rachunkowość handlowa, rachunkowość przedsiębiorstw, rachunkowość rolnicza, rachunkowość bankowa, rachunkowość zaawansowana, rachunkowość spółek, rachunkowość korporacyjna itp.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Sojak 2011].

Niewątpliwie rachunkowość jest jedna. Czynniki wskazane w tab. 1 oraz trendy w rachunkowości polskiej i światowej, zapoczątkowane wskutek potrzeb praktyki

<sup>1</sup> Szerzej na ten temat zob. [Zuchewicz 2011].

gospodarczej, spowodowały jej przymiotnikowe określenie i dostosowanie do stawianych jej wyzwań.

Podsumowując dotychczasowe rozważania, można stwierdzić, że na rachunkowość w danym kraju mają wpływ ukształtowane przez lata rozwoju systemy: ekonomiczny, społeczny, prawny i edukacyjny.

### 3. Współczesne trendy i czynniki determinujące postać rachunkowości

Obecnie podkreśla się w definicjach rachunkowości jej funkcję praktyczną, jaką jest dostarczanie użytkownikom informacji do podejmowania decyzji oraz rozliczanie kierowników z zarządzania majątkiem, z wyników jednostek i statusu osiągniętego przez nie na rynku. Rachunkowość w skali światowej jest traktowana jako język biznesu, co prowadzi do procesów jej standaryzacji i harmonizacji, mimo równoległe istniejących specyficznych rozwiązań krajowych. Internacjonalizacja prowadzenia działalności gospodarczej, postępująca integracja wewnątrz Unii Europejskiej oraz tworzenie międzynarodowych organizacji finansowych wymusiły niejako konieczność stworzenia jednolitego systemu standardów w rachunkowości, który opierałby się na czytelnych i jasnych zasadach, zapewnił porównywalność stosowanych rozwiązań oraz porównywalność sporządzanych w oparciu o nie sprawozdań finansowych na szczeblu krajowym i ponadnarodowym. Zasady te są zawarte w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości, Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej, amerykańskich Ogólnie Akceptowanych Zasadach Rachunkowości (*Generally Accepted Accounting Principles – GAAP*) i dyrektywach IV, VII i VIII Unii Europejskiej, dotyczących rachunkowości i sprawozdawczości finansowej.

Nowe trendy w rachunkowości zostały zapoczątkowane wskutek potrzeb praktyki. Rachunkowość była i jest związana z nowymi wyzwaniami i oczekiwaniami ze strony interesariuszy, zainteresowanymi otrzymaniem coraz lepszych, bardziej wszechstronnych, dokładniejszych i rzetelniejszych informacji jako podstawy do podejmowania właściwych decyzji. Najważniejsze współczesne trendy w rachunkowości można ująć w kilku punktach:

1. Zwiększenie przydatności dostarczanych informacji również do celów wewnętrznych.
2. Dostosowanie pomiaru i wyceny bilansowej do zmieniającego się otoczenia i zachodzących w nim procesów gospodarczych, z naciskiem na wycenę opartą głównie na wartości godziwej (rynkowej).
3. Priorytet ewidencji podatkowej.
4. Uproszczenia dla podmiotów, których sprawozdania finansowe nie podlegają badaniu przez biegłego rewidenta.

5. Ujęcie w systemie rachunkowości informacji na temat kapitału intelektualnego, wewnętrznej wartości firmy, relacji z klientami, aktywów związanych z lokalizacją, aktywów rynkowych, technologii, umiejętności itp.

6. Ujęcie informacji trudno mierzalnych, takich jak korzyści wynikające z podpisanych umów czy zawartych kontraktów.

7. Tworzenie nowych obiektów wyceny, jak np. wartość wizerunku osoby fizycznej, wartość informacji, wartość certyfikatów pochodzenia energii ze źródeł odnawialnych, wartość zakłócanej ciszy, wartość nabytych umiejętności, wartość działań podejmowanych na rzecz zrównoważonego rozwoju itp.

8. Ujęcie informacji przyszłościowych, umożliwiających szacowanie przebiegu zdarzeń w przyszłości.

9. Wskazanie charakteru i siły oddziaływania jednostki na środowisko oraz jej odpowiedzialności za ekonomiczne i społeczne dokonania.

10. Ujęcie naprawdę istotnych i zrozumiałych danych.

11. Włączenie zagadnień środowiskowych i społecznych w obszar przedmiotowy rachunkowości.

12. Etyka zawodu księgowego.

13. *Lean accounting* (rachunkowość odchudzona).

14. *Cloud computing* (rachunkowość „w chmurze”).

15. Outsourcing usług księgowych.

16. Offshoring usług księgowych.

Jak wynika z przedstawionych współczesnych trendów w rachunkowości polskiej i światowej, obecne jej rozwiązania nie zaspokajają w sposób wystarczający potrzeb praktycznych otoczenia wewnętrznego i zewnętrznego jednostki gospodarczej<sup>2</sup>. Oczekiwania wobec rachunkowości, która w istocie stanowi metodę pomiaru zdarzeń gospodarczych, sposób informowania o nich i kontrolowania ich, są dużo większe niż w minionych epokach. W takim razie, jakie czynniki wpływają obecnie na rachunkowość ukształtowaną w minionych dziesięcioleciach przez środowisko, w którym wypełniała swe dotychczasowe zadania? Czynniki determinujące jej postać, obok takich, jak uwarunkowania społeczne, historyczne i kulturowe, autorka zebrała w tab. 2, jednocześnie przypisując im przymiotnikowy charakter rachunkowości.

Stosunek środowiska badaczy rachunkowości do międzynarodowych standardów rachunkowości, jako czynnika determinującego jej dalszy rozwój, jest dwójakiego rodzaju. Jedni przemawiają na korzyść standardów, inni uważają je za czynnik ograniczający dalszy rozwój rachunkowości. W opinii praktyków wszystkie przybliżone przez autorkę czynniki kształtujące współcześnie postać rachunkowości, może oprócz determinanty ujętej w pozycji 12, wpływają na rozwój rachunkowości, a kierunek jej zmian i dostosowanie podsystemu ewidencyjnego rachunkowości do wyzwań jej stawianych oceniają raczej pozytywnie. Czynnikiem ograniczającym rozwój rachunkowości jest ich zdaniem teoria rachunkowości w zakresie prezentacji

<sup>2</sup> Szerzej na ten temat zob. [Bąk 2013].

**Tabela 2.** Współczesne czynniki determinujące postać rachunkowości oraz odpowiadająca im rachunkowość przymiotnikowa

Lp.	Determinanty	Rachunkowość przymiotnikowa (przykłady)
1	Regulacje prawne: Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, Dyrektywy Unii Europejskiej, regulacje międzynarodowe i krajowe dotyczące w szczególności podatków dochodowych, podatku od wartości dodanej, podatku akcyzowego i innych podatków wynikających z różnych regionalnych przepisów	Rachunkowość międzynarodowa, rachunkowość krajowa, rachunkowość spółek giełdowych, rachunkowość podatkowa
2	Oczekiwania w zakresie sprawozdawczości zewnętrznej, np. środowiskowej, unijnej itp.	Rachunkowość środowiskowa, rachunkowość projektów unijnych
3	Ekonomiczna i społeczna odpowiedzialność wobec podmiotów otoczenia jednostki, ekologiczna odpowiedzialność wobec wspólnoty lokalnej i całego społeczeństwa	Rachunkowość ekologiczna, rachunkowość społeczna, rachunkowość zielona, rachunkowość zrównoważonego rozwoju, rachunkowość społecznej odpowiedzialności
4	Wzrost znaczenia gospodarstw rolnych w strukturze jednostek gospodarczych	Rachunkowość rolnicza
5	Stosowanie urządzeń służących do ewidencji transakcji gospodarczych, np. kas fiskalnych oraz innych podsystemów ewidencyjnych	Rachunkowość uproszczona, rachunkowość odchudzona
6	Informatyzacja i cyfryzacja rachunkowości: nowe technologie, automatyzacja ewidencji operacji gospodarczych, import danych z innych podsystemów, ewidencja za pomocą czytników, prowadzenie ksiąg rachunkowych w wersji elektronicznej	Rachunkowość komputerowa, rachunkowość internetowa, rachunkowość „w chmurze”, rachunkowość elektroniczna, rachunkowość offshoringowa
7	Zróżnicowane oczekiwania odbiorców wewnętrznych i zewnętrznych informacji rachunkowej	Rachunkowość behawioralna, rachunkowość strukturalna, rachunkowość zarządcza, rachunkowość prospektywna
8	Forma prawna jednostek	Rachunkowość przedsiębiorstw, rachunkowość spółek kapitałowych, rachunkowość organizacji pozarządowych, rachunkowość budżetowa, rachunkowość korporacyjna
9	Rodzaj prowadzonej działalności gospodarczej	Rachunkowość bankowa, rachunkowość ubezpieczeniowa, rachunkowość instytucji finansowych, rachunkowość usługowa, rachunkowość przedsiębiorstw produkcyjnych, rachunkowość handlowa, rachunkowość usług turystycznych, rachunkowość branżowa
10	Wzrost złożoności transakcji na rynkach finansowych	Rachunkowość instrumentów finansowych
11	Etyka rachunkowości	Rachunkowość etyczna
12	Doktryna polityczna oraz jej ideologia	Księgowość wzrostów i spadków [Adamek 2012]
13	Edukacja	Rachunkowość profesjonalna, rachunkowość prowizoryczna, rachunkowość prosta, rachunkowość zaawansowana
14	Outsourcing usług księgowych	Rachunkowość outsourcingowa, rachunkowość nowoczesna
15	Offshoring usług księgowych	Rachunkowość offshoringowa

Źródło: opracowanie własne.

oraz zasad wyceny majątku jednostki. Ograniczenia upatrują również w możliwości poszerzenia zakresu i przedmiotu rachunkowości oraz weryfikacji dotychczasowych jej paradygmatów.

Wsluchując się w głos osób zarządzających jednostkami, można usłyszeć ich niezadowolenie, że w dobie nowych technologii, innowacji, rosnącego znaczenia konkurencji, wynikającego z procesu globalizacji, w gospodarce opartej na wiedzy, rozwiązania teoretyczne rachunkowości nie nadążają za potrzebami praktyki, chociażby w zakresie ujęcia i wyceny kapitału intelektualnego czy innych współcześnie występujących obiektów o coraz bardziej skomplikowanej strukturze, podlegających wycenie na rynku kapitałowym. Wiele wątpliwości mają również do kosztu historycznego stosowanego w wycenie bilansowej.

Wymienione w tab. 2 przykłady rachunkowości przymiotnikowej nie stanowią samodzielnego bytu. Rachunkowość jest jedna, a jej przymiotnikowy charakter podkreśla jej elastyczność i świadczy o możliwości dostosowania do potrzeb i charakteru jednostek. Rachunkowość, jako język działalności gospodarczej, swym przymiotnikowym określeniem odzwierciedla rzeczywistą działalność jednostki i zachodzące w niej procesy oraz stanowi o istocie i charakterze dostarczanych informacji liczbowych w formie różnych sprawozdań, raportów czy deklaracji.

#### 4. Zakończenie

Podejmując próbę znalezienia odpowiedzi na postawione we wstępie artykułu pytania, można stwierdzić, że współczesna rachunkowość jest szczególnym systemem informacyjno-kontrolnym o charakterze retro- i prospektywnym, dostosowanym do celów zarządzania finansami jednostki i potrzeb informacyjnych szerokiego grona jej interesariuszy. Analiza czynników determinujących postać i dynamizację rozwoju rachunkowości w praktycznym wymiarze pozwala sformułować następujący wniosek: współczesna rachunkowość jest kształtowana przez środowisko, w którym funkcjonuje jej system, a w szczególności przez:

- stan rozwoju cywilizacyjnego poszczególnych krajów,
- zachodzące procesy globalizacyjne i wynikające z nich potrzeby informacyjne użytkowników systemu rachunkowości,
- zmiany w regulacjach prawnych o zasięgu międzynarodowym i światowym,
- przepisy podatkowe danego kraju,
- redukovanie kosztów prowadzenia rachunkowości w transnarodowych korporacjach i międzynarodowych przedsiębiorstwach,
- rozwój spółek międzynarodowych,
- rozwój istniejących i powstanie licznych nowych instytucji finansowych o zasięgu światowym,
- zwiększenie liczby i rodzajów obiektów wyceny w systemie rachunkowości,
- rozwój w kierunku gospodarki opartej na wiedzy.

## Literatura

- Adamek J., 2012, *Rachunkowość a ideologia na przykładzie chińskiego modelu księgowości wzrostów i spadków*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 66 (122), SKwP, Warszawa, s. 7-15.
- Babuńska E., 2013, *Teoria rachunkowości i jej miejsce w dyscyplinarnej strukturze nauk o kierowaniu organizacjami*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 71 (127), SKwP, Warszawa, s. 25-37.
- Bąk M., 2013, *Wybrane problem rachunkowości – jej status naukowy i obszary badawcze*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 71 (127), SKwP, Warszawa, s. 55-75.
- Burzym E., 1990, *Rola i funkcje rachunkowości w roku 2000*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 16, SKwP, Warszawa, s. 13.
- Gray S.J., 1998, *Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally*, Abacus, March, s. 7.
- Jaruga A., 1997, *Jarosław Wiaczesławowicz Sokołow: Rachunkowość. Od źródeł do naszych dni*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej, t. 42, SKwP, Warszawa, s. 164-166.
- Lawrence S., 1996, *International Accounting*, International Business Press, London, s. 1-13.
- Mueller G.G., Gernon H., Meek G.K., 1997, *Accounting – An International Perspective*, Irwin, London – San Francisco – Kuala Lumpur – Johannesburg, s. 3-19.
- Nobes C., Parker R., 1995, *Comparative International Accounting*, Prentice Hall International, London, s. 3-20.
- Sobańska I., 2011, *Granice organizacyjne systemu rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 62 (118), SKwP, Warszawa, s. 251-263.
- Sobańska I., 2012, *Jedność systemu rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 66 (122), SKwP, Warszawa, s. 179-189.
- Sojak S., 2011, *Rachunkowość przymiotnikowa*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 62 (118), SKwP, Warszawa, s. 265-288.
- Zuchewicz J., 2011, *Perspektywy rozwoju modeli rachunkowości na świecie*, [w:] Kiziukiewicz T. (red.), *Rachunkowość w teorii i praktyce*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego Nr 668, Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 341-350.