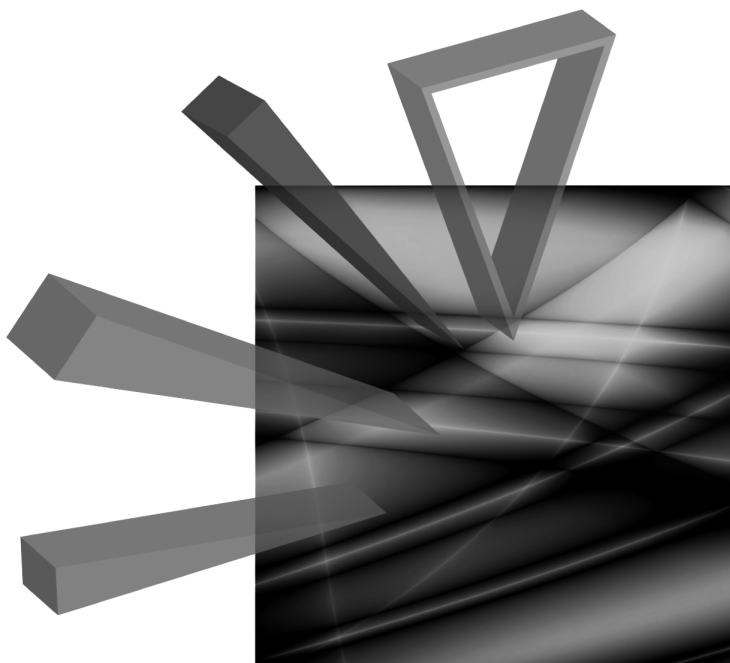


EKONOMIA ECONOMICS

4(16) • 2011



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2011

Redaktor Wydawnictwa: *Aleksandra Śliwka*
Redaktor techniczny: *Barbara Łopusiewicz*
Korektor: *Justyna Mroczkowska*
Łamanie: Comp-rajt
Projekt okładki: *Beata Dębska*

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>
oraz w The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawnictwa

© Copyright Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2011

ISSN 2080-5977 (Ekonomia)

ISSN 1899-3192 (Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu)

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Nakład: 200 egz.

Spis treści

Wstęp	9
Ewa Pancer-Cybulska: Społeczna odpowiedzialność terytorium w świetle koncepcji zrównoważonego rozwoju	11
Sebastian Bobowski: Ewolucja polityki spójności Unii Europejskiej w perspektywie 2014-2020	29
Mirosława Klamut: Nowe mechanizmy realizacji spójności terytorialnej w Krajowej Strategii Rozwoju Regionalnego do roku 2020	41
Grażyna Adamczyk-Łojewska: Problemy konwergencji i dywergencji ekonomicznej na przykładzie krajów Unii Europejskiej, w tym Polski	57
Urszula Markowska-Przybyła: Integracja a konwergencja realna. Konwergencja regionalna w Polsce według klasycznych i alternatywnych metod badań	77
Małgorzata Markowska, Danuta Strahl: Klasyfikacja dynamiczna unijnych regionów ze względu na poziom charakterystyk innowacyjności (w zakresie INPUT)	97
Małgorzata Markowska: Klasyfikacja regionów UE ze względu na dynamikę charakterystyk innowacyjności (w zakresie INPUT)	119
Bernadeta Baran: Kierunki zmian w zakresie polityki socjalnej w krajach UE	139
Leszek Cybulski: Realizacja unijnej polityki zatrudnienia w Polsce	151
Joanna Jakubowska: Polsko-niemiecki rynek pracy po 1 maja 2011 r. – analiza sytuacji, skutki i prognozy	168
Agata Chlebicka: Kryzys modelu multikulturalizmu – przegląd wybranych problemów rynku pracy na przykładzie Holandii	180
Maciej Żmuda: Strategia Europa 2020 jako plan rozwoju społeczno-gospodarczego Unii Europejskiej	200
Artur Szmaciarski: Współpraca energetyczna Unii Europejskiej i Federacji Rosyjskiej na tle unijnej polityki energetycznej	211
Alicja Lindert-Zyznarska: Instrumenty finansowe wspierania rozwoju regionów w perspektywie finansowej 2014-2020	226
Jan Borowiec: Polityka pieniężna w Polsce i w strefie euro – analiza porównawcza	238
Jarosław Czaja: Działania Rządu RP umożliwiające dostosowanie do zmienności kursów walut	254
Agnieszka Tkaczyszyn: Nowy kształt struktury instytucjonalnej nadzoru bankowego w Unii Europejskiej	272
Alina Bartosiewicz: Dokapitalizowanie instytucji finansowych w świetle przepisów o konkurencji Unii Europejskiej	288

Waldemar Piotr Gil: Międzynarodowa sprawozdawczość finansowa europejskim językiem biznesu	305
Magdalena Broszkiewicz: Proces konwergencji regulacji ładu korporacyjnego na rynkach kapitałowych krajów Unii Europejskiej	325
Wawrzyniec Michalczyk: Perspektywy przystąpienia kolejnych krajów do strefy euro	339
Marta Wincewicz-Bosy: Logistyka i eurologistyka jako elementy systemu integracji międzynarodowej w gospodarce światowej	353
Łukasz Olipra: Tanie linie lotnicze – nowa „jakość” w przewozach lotniczych w Unii Europejskiej	368
Joanna Michalczyk: Przemiany w polskim przemyśle spożywczym po akcesji do Unii Europejskiej	387
Franciszek Kapusta: Drobiarstwo mięsne w Polsce i jego powiązania z rynkiem Unii Europejskiej	398
Zbigniew Piepiora: Rola Unii Europejskiej w przeciwdziałaniu skutkom katastrof naturalnych	412
Marcin Nowik: Wpływ Traktatu Lizbońskiego na kształt współpracy rozwojowej pomiędzy Unią Europejską a krajami AKP	423
Andrzej Raszkowski: Program TACIS w państwach postsowieckich	436
Nikita Nikiforov, Valery Nikiforov: The main directions of international co-operation in the sphere of higher education	446
Nikita Nikiforov: Политические аспекты вхождения стран Балтии в Болонский процесс	458
Magdalena Biedziak, Joanna Piotrowicz, Marta Rewera: Erasmus – nowy wymiar studiowania. Realizacja Programu LLP Erasmus na wrocławskich uczelniach w latach 2002-2011	471

Summaries

Ewa Pancer-Cybulska: Social territorial responsibility in the light of sustainable development concept	28
Sebastian Bobowski: Evolution of EU Cohesion Policy in years 2014-2020	40
Mirosława Klamut: New mechanisms of territorial cohesion realization in “National Strategy for Regional Development during the period 2010-2020”	56
Grażyna Adamczyk-Łojewska: Problems of economic convergence and divergence on the example of the European Union countries, including Poland	76

Urszula Markowska-Przybyła: Integration versus real convergence. Regional convergence in Poland according to classical and alternative methods of research	96
Małgorzata Markowska, Danuta Strahl: Dynamic classification of EU regions with regard to innovation characteristics level (regarding INPUT)	118
Małgorzata Markowska: Classification of EU regions by the dynamics of innovation characteristics (regarding INPUT)	137
Bernadeta Baran: Directions of changes in social policy of the European Union states	150
Leszek Cybulski: Accomplishment of the European Union's employment policy in Poland	167
Joanna Jakubowska: Polish-German labour market after May 1, 2011 – analysis of the situation, implications and forecasts	179
Agata Chlebicka: Crisis of multiculturalism – an overview of labour market's chosen problems on the example of the Netherlands	198
Maciej Żmuda: Europe 2020 strategy as a plan of socio-economic growth of the European Union	210
Artur Szmaciarski: Energy cooperation of the European Union and the Russian Federation against the background of EU energy policy	225
Alicja Lindert-Zyznarska: Financial instruments supporting regional development in the financial perspective 2014-2020	237
Jan Borowiec: Monetary policy in the euro zone and in Poland – a comparative analysis	253
Jarosław Czaja: Actions of Polish government enabling the adjustment to volatility of exchange rates	271
Agnieszka Tkaczyszyn: New shape of institutional structure of banking supervision in the European Union	287
Alina Bartosiewicz: Recapitalisation of financial institutions in the light of the European Union competition law	304
Waldemar Piotr Gil: International financial reporting as the European business language	324
Magdalena Broszkiewicz: Convergence process of corporate governance regulations on capital markets of the European Union member states	337
Wawrzyniec Michalczyk: Perspectives of accession another countries accession to the euro zone – an overview	352
Marta Wincewicz-Bosy: Logistics and eurologistics as the elements of the system of international integration in the global economy	367
Łukasz Olipra: Low cost airlines – a new “quality” in the air transport in the European Union	386
Joanna Michalczyk: Changes in Polish food industry after the accession to the European Union	397

Franciszek Kapusta: Poultry meat production in Poland and its relation with the European Union market	411
Zbigniew Piepióra: The role of the European Union in counteracting the results of natural disasters	422
Marcin Nowik: The impact of the Lisbon Treaty on the EU – ACP states development cooperation	435
Andrzej Raszkowski: TACIS programme in post-Soviet countries	445
Nikita Nikiforov, Valery Nikiforov: Główne determinanty międzynarodowej współpracy w zakresie szkolnictwa wyższego	457
Nikita Nikiforov: Political aspects of joining the Bologna Process by the Baltic states	470
Magdalena Biedziak, Joanna Piotrowicz, Marta Rewera: Erasmus – new dimension of studying. Implementation of LLP Erasmus at Wrocław's universities in 2002-2011	489

Waldemar Piotr Gil

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

MIĘDZYNARODOWA SPRAWOZDAWCZOŚĆ FINANSOWA EUROPEJSKIM JĘZYKIEM BIZNESU

Streszczenie: Praca stanowi identyfikację międzynarodowej sprawozdawczości finansowej jako europejskiego języka biznesu. Informacje finansowe zobrazowane są bowiem w sprawozdaniach finansowych przedsiębiorstw. Standaryzacja rocznych raportów finansowych jest wobec tego warunkiem wymiany jednolitych informacji pomiędzy przedsiębiorstwami. Informacje te użyteczne są dla przedsiębiorców, kooperantów, kapitałodawców. Niniejsze opracowanie wskazuje ostatecznie standaryzację międzynarodowej sprawozdawczości finansowej w kontekście integracji europejskiej.

Słowa kluczowe: globalizacja, internacjonalizacja, krajowa sprawozdawczość finansowa, międzynarodowa sprawozdawczość finansowa, integracja europejska, informacja.

1. Wstęp

Jednocząca się Europa jest spełnieniem wieloletnich oczekiwań jej mieszkańców. Oczekiwania te, zainicjowane powstaniem w 1958 r. Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej, znalazły swój wyraz w Traktacie z Maastricht (podpisanym w 1992 r.) i Unii Europejskiej (powołanej do życia w 1993 r.). Unia ta, licząca obecnie 27 członków, ma układy i porozumienia z 7 państwami, a wiele innych oficjalnie bądź nieoficjalnie aspiruje do jej przynależności. Można oczekiwać, że – poza sferą wpływów politycznych i społecznych – u podstaw wzajemnych zależności leżą korzyści ekonomiczne. Korzyści te wynikają z modelu *homo oeconomicus*, będącego częścią natury człowieka.

Na tej podstawie przedsiębiorcy, kooperanci, a szczególnie kapitałodawcy zainteresowani są znajomością sytuacji finansowej przedsiębiorstw na całym obszarze zjednoczonej Europy. Wyznacznikiem i obrazem tej sytuacji jest roczne sprawozdanie finansowe przedsiębiorstw. Okazuje się bowiem, że przedsiębiorstwa działające na wspólnym rynku kierują się odrębnymi formalnoprawnymi rozwiązaniami, co utrudnia, a nawet uniemożliwia porównywalność ekonomiczną przedsiębiorstw. In-

tegracja europejska odbywa się przede wszystkim w skali mikro, na poziomie przedsiębiorstw. To od jej powodzenia zależy sukces integracji w skali makro.

Szansa na porównania międzynarodowe w skali makro dają więc rozwiązania międzynarodowe, ale niekoniecznie globalne. Celem pracy jest wobec tego identyfikacja międzynarodowej sprawozdawczości finansowej jako europejskiego języka biznesu. Cel ten realizowany jest w czterech etapach, tj. wskazanie różnic pomiędzy globalizacją a internacjonalizacją stosunków gospodarczych, identyfikacja krajowej różnorodności i potrzeby międzynarodowej standaryzacji sprawozdawczości finansowej, wyznaczenie formalnoprawnych podstaw sprawozdawczości finansowej w procesie integracji europejskiej oraz nakreślenie potencjału i zasięgu informacyjnego międzynarodowej sprawozdawczości finansowej w procesie integracji europejskiej. Tak prowadzona realizacja celu podejmowana jest przy wykorzystaniu metody dedukcyjnej.

Autor, poczynając od ogólnych sformułowań akcentujących różnicę pomiędzy globalizacją a internacjonalizacją, szczegółowo wskazuje międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej jako możliwość porozumiewania się we współczesnych, integrujących się europejskich przedsięwzięciach gospodarczych, nakreślając jednocześnie sposobność wykorzystania tych standardów w skali globalnej.

2. Globalizacja a internacjonalizacja stosunków gospodarczych

Prowadzenie działalności gospodarczej wymaga dziś od przedsiębiorcy umiejętności dostosowywania się do dynamicznie zmieniających się warunków rynkowych. Zmiany międzypaństwowych relacji (szczególnie widoczne w ramach integracji europejskiej) sprawiają, że granice terytorialne zależności mikro- i makroekonomicznych nie są stałe, ale przesuwają się i są modyfikowane (dotyczy to szczególnie nakładu czynników pracy, ziemi, kapitału).

Ze względu na potrzebę i konieczność maksymalizacji korzyści ekonomicznych wynikających z procesów gospodarczych – tych w skali mikro i skali makro – międzypaństwowa wymiana nakładów działalności gospodarczej jest w ostatnim czasie (tj. od zmian politycznych zainicjowanych w 1989 r.) szczególnie wrażliwym i szeroko poruszonym tematem na forum Unii Europejskiej. Zmiany tych nakładów powodują możliwość maksymalizacji efektywności ekonomicznej przedsiębiorstw, a przez to poszczególnych państw europejskich. Wymiana kapitału finansowego, kapitału ludzkiego i nakładów ziemi umożliwia pozyskiwanie środków finansowych, intelektu oraz siedziby działalności.

W jednoczącej się Europie, wraz z otwarciem ostatnich, niemieckojęzycznych rynków pracy dla pozostałych krajów członkowskich Unii Europejskiej (tj. dla postsocjalistycznych krajów należących do byłego Układu Warszawskiego), znikają formalne granice wymiany tych trzech nakładów. Nakłady zarówno ziemi, ka-

pitału, jak i pracy – zgodnie z ideą integracji europejskiej – stają się z założenia dostępne w ramach struktur Unii Europejskiej i krajów z nią stowarzyszonych.

Racjonalny przedsiębiorca, działający w warunkach gospodarki rynkowej, z oczywistych względów nie będzie stawiał sobie celu uczestniczenia w procesie integracji, wymiany międzynarodowej, ale będzie stawiał sobie cel maksymalizacji efektywności gospodarowania. Maksymalizacja ta możliwa jest bowiem albo przez maksymalizację efektów przy zmniejszających, zachowanych bądź zwiększających się nakładach, albo przez zachowanie efektów przy minimalizacji nakładów. Korzystanie ze wspólnego rynku europejskiego daje szczególną możliwość ponadproporcjonalnego przyrostu efektu.

Przedsiębiorca zatem nie będzie odnosił się w sposób bezpośredni do procesu globalizacji czy umiędzynarodowienia stosunków gospodarczych, ale mimo to będzie w tych procesach uczestniczył. Jego uczestnictwo zobrazowane będzie przez zmieniające się otoczenie przedsiębiorstwa.

Powszechnie przyjęło się uznawać otoczenie to za bliższe i dalsze. W ocenie autora klasyfikacja ta, ze względu na rozwój techniki i technologii (szczególnie informacyjnej), jest podziałem archaicznym. Należałoby raczej odwołać się do ogólnego otoczenia przedsiębiorstwa i na tej podstawie wskazać nie bliższe i dalsze, ale bezpośrednie i pośrednie otoczenie przedsiębiorstwa.

Ogólne otoczenie przedsiębiorstwa identyfikują bowiem różne, wieloprzekrojowe czynniki, m. in. czynniki społeczne, kulturowe, religijne, prawne itd.

W zależności więc od siły oddziaływania tych czynników można mówić o czynnikach bezpośrednich i czynnikach pośrednich. Przedsiębiorstwo zatem, uczestnicząc w procesie wymiany międzynarodowej, determinowane jest przez siłę oddziaływania tych czynników. Istotą działań przedsiębiorcy zaś jest maksymalizacja efektywności gospodarowania. Możliwości tej maksymalizacji tkwią współcześnie już nie tylko we własnych krajach, państwach ościennych, ale także na innych kontynentach. Proces umiędzynarodowienia stosunków gospodarczych jest wobec tego wśród wielu opiniodawców procesem nieodwracalnym. Z jednej strony rozwój techniki i technologii, z drugiej zaś chęć poznawcza świata leżą u podstaw globalnej wymiany kapitału, pracy, ziemi wielu narodów.

Trzeba przy tym wyraźnie zaznaczyć, że choć w powszechnej ocenie „umiędzynarodowienie” i „globalizacja” są ze sobą utożsamiane, to w swej istocie są to pojęcia znaczeniowo odmienne.

Słownik językowy podaje, że globalizacja to „proces unifikacji instytucji, narodów, państw itp., poddanych działaniu zjawisk gospodarczych o światowym zasięgu i korzystających z najnowszych zdobyczy cywilizacji naukowo-technicznej” [Dubisz 2006, T. 1, s. 1014]. B.M. Hoekman i M.M. Kostecki wskazują, że w rzeczywistości, choć termin „globalizacja” jest faktycznie powszechnie używany, to jednak gospodarka światowa daleka jest jeszcze od zintegrowania¹. Należałoby do-

¹ Szerzej piszą na ten temat m.in.: B.M. Hoekman, M.M. Kostecki [2009].

strzec, że u źródeł działalności człowieka leży postawa *homo oeconomicus*. Postawa człowieka myślącego ekonomicznie, czyli dbającego o zabezpieczenie swoich potrzeb bytowych, sprawia, że poszukuje on wszelkich dostępnych możliwości działania gospodarczego. Teza taka wyłania w konsekwencji źródła sprawcze globalizacji. J. Borowski podaje wśród nich m.in. [Borowski 2008, s. 19-20]:

- liberalizację systemów gospodarczych,
- deregulację narodowych rynków finansowych,
- postęp techniczny transportu,
- innowacyjność logistyczną,
- rewolucję informacyjną (tzn. informatyczną i telekomunikacyjną).

Źródła te (na gruncie przyjętej tezy) oraz istota modelu *homo oeconomicus* sprawiają, że w kontekście czynnika ekonomicznego spotkać można w literaturze różne, czasem odmienne stanowiska postrzegania globalizacji. Są nimi m.in.:

- „proces tworzenia jednolitego rynku towarów, usług i czynników produkcji, obejmujący wszystkie kraje i regiony geograficzne” [Bożyk, Misala 2003, s. 239],
- „ogół procesów zachodzących w gospodarce globalnej na poziomie przedsiębiorstw” [Truskolaski 2007, s. 17],
- „mechanizm ekonomiczny, wymuszający wzrost produktywności w skali rynku regionalnego, krajowego, globalnego, światowego dzięki ‘niewidzialnej ręce rynku globalnego’ polegającej na wykorzystaniu różnic w produktywności gospodarki i przedsiębiorstw poprzez sięganie po tańsze produkty i usługi przez nie oferowane” [Surdykowska 1999, s. 20-21].

B. Ryszawska-Grzeszczak i B. Bernaś zauważają ponadto, że globalizacja przynosi wiele pozytywów. Zaliczyć do nich można choćby [Bernaś 2006, s. 26]:

- rosnącą wymianę informacji, m.in. przez rozwój Internetu,
- wzrost inwestycji zagranicznych.

Autorzy ci wskazują jednak też negatywy. Nieodpowiednie wykorzystanie potencjału globalizacji prowadzić może bowiem do wielu zagrożeń. Akcentują oni np. [Bernaś 2006, s. 27]:

- wykorzystywanie taniej siły roboczej krajów słabo rozwiniętych,
- degradację środowiska, rosnące zużycie surowców energetycznych, emisję gazów cieplarnianych,
- dominację kultury masowej i konsumpcyjnej postawy życiowej,
- zerwanie więzi społecznych, unifikację życia, samotność, w konsekwencji wzrost patologii społecznej.

Argumentacja autorów tych wydaje się stanowcza, dalece przemyślana, a przez to zasadna. Należy zwracać baczną uwagę nie tylko na pozytywy i potencjał tkwiący w globalizacji, ale również coraz bardziej doniosły jest głos o negatywach globalizacji.

Konieczna jest przy tym świadomość, że globalizacja pociąga współcześnie za sobą internacjonalizację. Jak to wcześniej sugerowano, terminy „globalizacja” i „internacjonalizacja” nie są ani tym samym znaczeniowo pojęciem, ani też synonimem.

Przyjmując za słownikiem językowym, należy podkreślić, że internacjonalizacja oznacza „uznanie czegoś za międzynarodowe” [Dubisz 2006, T. 1, s. 1231]. Zatem pojęcia globalizacji i internacjonalizacji nie mogą być uznawane za tożsame. Internacjonalizacja bowiem może być niejako efektem, konsekwencją globalizacji. T. Sporek podejmuje za M.K. Nowakowskim przyczyny sprawcze internacjonalizacji i ujmuje je z jednej strony jako retro- i prospektywne, z drugiej zaś jako wewnętrzne i zewnętrzne (tab. 1).

Tabela 1. Przyczyny internacjonalizacji

	Wewnętrzne	Zewnętrzne
Prospektywne	ambicje menedżerów, ekonomia skali, ekonomia zakresu, podnoszenie sprawności profesjonalnej, szansa uczenia się	szansa większych zysków, zwiększenie wolumenu sprzedaży, obsługa klientów działających w układzie międzynarodowym, korzyści wynikające z lokalizacji, obserwacja konkurentów
Retrospektywne	naśladownictwo, postępowanie zgodne z ogólnie uznanymi zasadami w biznesie, możliwości zbytu nadwyżek produkcyjnych, możliwości wykorzystania nadwyżek potencjału produkcyjnego dla celów produkcji na potrzeby rynków zagranicznych, rozłożenie ryzyka	nieoczekiwane zamówienia z zagranicy, nieatrakcyjny rynek krajowy, wojna o rynki zbytu z konkurentami

Źródło: [Nowakowski 1997, s. 18, za: Sporek 2004].

W ocenie autora można by przyjąć hipotezę, że model *homo oeconomicus* wyłania również źródła sprawcze internacjonalizacji. Różnica polega jednak na tym, że internacjonalizacja eksponuje narodowość, a w zasadzie umiędzynarodowienie. Stąd też mówić można o „umiędzynarodowieniu stosunków gospodarczych”.

Umiędzynarodowienie to spotyka się równocześnie (podobnie jak globalizacja) z wieloraką interpretacją w literaturze przedmiotu. Uznaje się je jako:

- rozwój podmiotu gospodarczego od przedsiębiorstwa narodowego, przez międzynarodowe aż do światowego [Sporek 2004, s. 54],
- udział kapitału zagranicznego w majątku krajowym [Bernas 2006, s. 31],
- wzajemny wpływ poszczególnych państw [Herman 2002, za: Sporek 2004, s. 12].

U podstaw internacjonalizacji leżą słuszne, z pewnością godne przesłanki, niosące za sobą możliwości poznawcze różnych narodowości, międzynarodowej wymiany nauki, kultury itd. Jednak, podobnie jak na globalizację, również na internacjonalizację należy spojrzeć krytycznie, dostrzegając wady i zalety umiędzynarodowienia.

Wśród zalet wskazać należałoby m.in.:

- możliwości uczenia się,
- unikanie wojen handlowych,
- rozwój inwestycyjny,
- naturalny rozwój zawodowy,
- nowe możliwości zbytu.

Walory te nie wyczerpują z pewnością pełnej listy zalet internacjonalizacji. Stanowią jedynie ich sygnalizację. Trzeba przy tym jednak zwrócić uwagę, że internacjonalizacja ma również swoje wady i sam proces internacjonalizacji może nieść ze sobą pewne niebezpieczeństwa. Intencją autora jest wskazanie dwóch, w jego ocenie najważniejszych, tj.:

- niebezpieczeństwa wyprzedaży majątku narodowego przez korupcyjnych i nieodpowiedzialnych przedstawicieli narodowych,
- możliwości dyktowania jednostronnych warunków gospodarczych przez silniejszego „gracza rynku”, prowadzącej do utraty tożsamości narodowej.

Artykułowane niebezpieczeństwa/wady nie mogą przesłaniać szans i możliwości wynikających z międzynarodowej wymiany. Model człowieka myślącego ekonomicznie sprawia, że potrzebuje on nowych możliwości działania. Po zaspokojeniu najniższych potrzeb bytowych (fizjologicznych, bezpieczeństwa) człowiek poszukuje potrzeb wyższego rzędu (miłości i przynależności, szacunku i uznania, samorealizacji). Zgodnie z piramidą Masłowa realizacja ich staje się naturalną potrzebą człowieka. Dlatego też internacjonalizacja może stać się w tym kontekście wartością poznawczą i możliwością wzajemnych uzupełnień narodowych.

Na podstawie przemyśleń, definiowania, interpretacji literaturowych wskazanych zalet i wad, zarówno globalizacji, jak i internacjonalizacji, nasuwa się naturalne pytanie – czym zasadniczo różnią się te pojęcia? Używane nagminnie, wielorako definiowane, zdawać by się mogło, iż dotyczą jedynie intuicyjnych różnic znaczeniowych. W ocenie autora celem dalszych rozważań należy przyjąć, że internacjonalizacja jest konsekwencją globalizacji. Internacjonalizacja jednak nie musi mieć charakteru globalnego.

3. Krajowa różnorodność a międzynarodowa potrzeba standaryzacji sprawozdawczości finansowej

Proces zarówno globalizacji, jak i internacjonalizacji rodzi się z potrzeby zaspokajania i wyrównywania potrzeb bytowych poszczególnych krajów, narodowości, regionów. Działalność przedsiębiorstw w poszczególnych państwach zdefiniowana jest formalnoprawnie legislacyjnym zbiorem zasad i norm postępowania na danym obszarze aktywności handlowej. Zasady i normy te winny stanowić jednolity kanon postępowania w praktyce gospodarczej. Obraz efektów działania poszczególnych jednostek gospodarczych powinien być uwidoczniiony zatem w rocznym sprawozdaniu finansowym. Sprawozdanie to, powstałe na podstawie zdarzeń księgowych/gospodarczych, sporządzane może być z kolei według modeli, wzorców obowiązujących w poszczególnych państwach. Poza tym zasady sporządzania takich sprawozdań identyfikują wprost specyfikę poszczególnych rynków ekonomicznych.

W literaturze wyróżnia się określone modele rachunkowości, determinujące w efekcie model sprawozdawczy. Obecnie najbardziej wyrazistymi modelami ra-

chunkowości są: model anglosaski, model kontynentalny, model południowo-amerykański, model pokomunistyczny, model komunistyczny, model standardów rachunkowości (por. [Surdykowska 1999, s. 62-67]). Kryterium różnorodności tych modeli artykułuje m.in. poziom rozwoju gospodarczego kraju, zaangażowanie na międzynarodowych rynkach finansowych, źródła kapitałowe – inwestorów i kredytodawców. S.T. Surdykowska wskazuje na gruncie prowadzonych badań cechy oraz przedstawicieli poszczególnych modeli. Można przyjąć na tej podstawie, że model anglosaski (określany też jako brytyjsko-amerykański lub północno-amerykańsko-holenderski) przyjął się m.in. w Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej, Kanadzie, Wielkiej Brytanii, Australii, Hongkongu, Indiach, Holandii, Meksyku; model kontynentalny stosowany jest m.in. we Francji, Niemczech, Japonii, Włoszech, Hiszpanii, Szwecji, Szwajcarii, Portugalii, Grecji; model południowo-amerykański reprezentowany jest m.in. przez Argentynę, Boliwię, Brazylię, Chile, Ekwador, Salwador, Honduras, Paragwaj, Peru, Urugwaj; model mieszanych systemów gospodarczych utożsamiany jest z Polską, Czechami, Słowacją, Węgrami, Rumunią, Rosją, Ukrainą, Białorusią, Wietnamem, Bułgarią; model krajów komunistycznych szczególnie identyfikowany jest z Kubą i Koreą Północną [Surdykowska 1999, s. 63-64].

W odniesieniu z jednej strony do europejskiego obszaru, z drugiej zaś do perspektywnego ujęcia na znaczeniu zyskują krajowe modele rachunkowości (głównie legislacja, ale też standaryzacja), model międzynarodowych standardów sprawozdawczości oraz (w ograniczonym zakresie) model amerykańskich standardów sprawozdawczości.

W dalszych rozważaniach podjęta zostaje najistotniejsza problematyka związana bezpośrednio z integracją europejską. Dotyczy ona rozwiązań krajowej legislacji sprawozdawczości finansowej oraz międzynarodowej standaryzacji sprawozdawczości finansowej. Należy mieć na względzie fakt, iż integracja europejska dotyczy w głównej mierze Unii Europejskiej, ale nie tylko. Dlatego też autor koncentruje się na identyfikacji legislacji krajowej sprawozdawczości finansowej wybranych najsilniejszych gospodarczo kilku krajów unijnych (tj. Niemiec, Austrii, Francji) oraz Szwajcarii i Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej.

Niemiecka sprawozdawczość finansowa posiada bogatą tradycję i stanowi cenną wartość poznawczą w zakresie bilansoznawstwa. Źródłem informacyjnym sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw w tym kraju jest pochodząca z 1897 r. ustawa *Haldlesgesetzbuch* (HGB) [Handelsgesetzbuch (HGB)...], jej zwiastunem zaś był pochodzący z 1861 *Allgemeine Deutsche Handelsgesetzbuch* (ADHGB). Legislacja niemieckiej sprawozdawczości finansowej wskazuje model sprawozdawczy, z podziałem na spółki osobowe i spółki kapitałowe. Spółki osobowe zobowiązane są co do zasady do sporządzania zamknięcia rocznego, składającego się z bilansu oraz rachunku zysków i strat [Hermsen 2008, s. 394]. Spółki kapitałowe natomiast winny sporządzać zamknięcie roczne składające się z bilansu, rachunku

zysków i strat oraz załącznika do sprawozdania finansowego i dodatkowo do sporządzania sprawozdania z działalności [Hermesen 2008, s. 394].

Należy pamiętać, że o ile sprawozdanie wykazuje w swej narodowej odmienności przyjęty kanon postępowania w sprawozdawczości finansowej (bilans, rachunek zysków i strat możliwy do sporządzania metodą bezpośrednią i pośrednią), o tyle wyróżnikiem jest bilans podatkowy, tj. *Steuerbilanz*².

Charakterystyczne dla niemieckiej sprawozdawczości finansowej jest memoriałowe ujęcie pozycji sprawozdawczych. Nie ma w modelu sprawozdawczym ujęcia kasowego, zestawiającego wpływy i wydatki pieniężne.

Zadaniem narodowej legislacji niemieckiej sprawozdawczości finansowej nie jest eksponowanie sytuacji finansowej przedsiębiorstwa na forum międzynarodowym. Informacje zobrazowane w rocznym raporcie mają służyć możliwościom oceny sytuacji ekonomicznej niemieckiego przedsiębiorstwa na terenie Niemiec. Elementem spójnym z innymi krajami jest ustawowo wymagany język, w którym ma być sporządzane sprawozdanie (tzn. niemiecki), oraz waluta (euro). W kontekście integracji europejskiej to właśnie *cash-flow*, czyli przepływ pieniądza, mógłby być elementem optymalnie porównywalnym. Są to jednak wyzwania stojące albo przed narodową sprawozdawczością finansową, albo w sytuacji tej przed konstrukcją rozwiązań międzynarodowych.

Austriacka sprawozdawczość finansowa z kolei nie posiada takiej tradycji jak niemiecka, ale jest niemal podobnie bogata i imponująca. Obecnie (tj. od 2007 r.) raporty roczne sporządzane są w ramach *Unternehmensgesetzbuch* (UGB) [*Unternehmensgesetzbuch* (UGB)...]. Podwaliny dla tej ustawy stanowiło jednak pochodzące z 1939 r. *Handelsgesetzbuch* (HGB), ta zaś sięgała do reguł prawnych zawartych w dRGrB. S 219/1897. Nie wolno, choć często spotyka się takie stanowisko, utożsamiać niemieckiego i austriackiego HGB. Przyjęcie od 01.01.2007 r. UGB pozwoliło stanowczo i jednoznacznie odrzucić nieprawdziwe porównania.

Obowiązujące zatem w Austrii formy prawne wyszczególniają, w odniesieniu do przedsiębiorstw, jednostki osobowe i jednostki kapitałowe (por. [Schauer 2006, s. 50-55]). Dla podmiotów zarówno osobowych, jak i kapitałowych co do zasady austriackie sprawozdanie finansowe sporządzane ma być w języku niemieckim i w walucie euro. Dla spółek osobowych obowiązkowe jest sporządzanie rocznego sprawozdania finansowego składającego się z bilansu oraz rachunku zysków i strat. Z kolei dla spółek kapitałowych obligatoryjne jest sporządzanie rocznego sprawozdania finansowego obejmującego bilans, rachunek zysków i strat oraz informację dodatkową, a ponadto sprawozdania z działalności gospodarczej.

Zauważyć trzeba, że choć w porównaniu z niemiecką sprawozdawczością finansową pojemność informacyjna rocznych raportów jest taka sama, to jednak na gruncie różnych podstaw prawnych treść tych raportów jest różna. Bilans stanowi

² Szerzej na ten temat pisze m.in.: [Meyer 2007, s. 43-44].

majątkowo-kapitałowe ujęcie według zdefiniowanego wzorca, zaś rachunek zysków i strat przychodowo-kosztowe zestawienie, które zgodnie z modelem ustawowym sporządzać można według dwóch metod, tj. bezpośredniej i pośredniej.

W powyższym świetle stwierdzić można, że austriacka legislacja sprawozdawczości finansowej spełnia oczekiwania austriackiego obszaru aktywności handlowej. W żaden sposób nie może ona być kwantyfikatorem parametrów choćby analizy finansowej w kontekście rozważań integracyjnych. Ze względu na to, że wyznacznikiem tak sporządzanych sprawozdań finansowych jest krajowe prawo bilansowe, powiązane z prawem handlowym i podatkowym, to poza wspólną europejską walutą (euro) oraz wspólnym dla niektórych krajów językiem niemieckim sprawozdanie finansowe może być użyteczne dla celów analitycznych jedynie w Austrii.

Ostatnią spośród poruszanych w niniejszej pracy krajowych legislacji państw unijnych jest francuska sprawozdawczość finansowa. Nie jest ona jednak tak silnie zakorzeniona w historii ekonomii Francji, jak ma to miejsce w odniesieniu do Niemiec i Austrii. Rachunkowość, a tym samym roczna sprawozdawczość finansowa, rozwijała i rozwija się nie w ośrodkach naukowych, ale głównie w zawodowym szkolnictwie wyższym i praktyce gospodarczej.

Podstawowym wyznacznikiem sporządzania rocznych raportów finansowych we Francji jest przyjęty tzw. ogólny plan kont (*plan comptable général*), sygnowany przez Ministerstwo Ekonomii, Finansów i Przemysłu (Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie) oraz Komitet Regulacji Rachunkowości (Comité de la Réglementation Comptable). Plan ten wyróżnia siedem klas zespołów kont, odpowiednio: Klasa 1 „Konta kapitałów”, Klasa 2 „Konta środków trwałych”, Klasa 3 „Konta zapasów i półproduktów”, Klasa 4 „Konta osób trzecich”, Klasa 5 „Konta finansowe”, Klasa 6 „Konta kosztów”, Klasa 7 „Konta przychodów” [Batsch 2003, s. 66-67].

Tak klasyfikowane konta są punktem wyjścia dla ustaleń sprawozdawczych i stanowią źródło informacji dla rocznych raportów finansowych. To na ich podstawie zbudowany jest model sprawozdania finansowego. Obejmuje on klasyfikację majątkowo-kapitałową oraz przychodowo-kosztową [Taïrou 2006, s. 15, 19]. Tryb postępowania, sygnowany przez ministerstwo, a w głównej mierze praktyka gospodarcza powodują, że generowane informacje na podstawie planu kont, zestawiane później w rocznych raportach finansowych, przydatne są jedynie we Francji. Sposób prezentacji, ujęcie syntetyczne oraz analityczne sprawia, że uzyskane dane finansowe nie mogą stanowić materiału porównawczego na innych obszarach aktywności handlowej. Oczywiście jest, że porównywane mogą być ze sobą dane oraz wygenerowane z nich informacje wyłącznie porównywalne. Francuska sprawozdawczość finansowa stanowi wyraźny dowód, że krajowe systemy sprawozdawcze nazbyt się różnią, by mogły być materiałem porównawczym choćby dla analizy finansowej.

Potwierdzeniem przyjęcia takiej tezy jest dodatkowo krajowa różnorodność np. polskiego prawa bilansowego (ustawa o rachunkowości), wyszczególniająca należności i zobowiązania krótkoterminowe powyżej dwunastu miesięcy. Jest to

przesłanka informacyjna charakterystyczna dla polskiej sprawozdawczości finansowej. Polska sprawozdawczość finansowa daje jednak informacje na temat przepływu środków pieniężnych.

Jako inny przykład odrębności i specyfiki krajowej sprawozdawczości finansowej może posłużyć również prawo Liechtensteinu. Dopuszcza ono bowiem (*Personen- und Gesellschaftsrecht*) prezentację informacji sprawozdawczych w walucie CHF, EUR lub USD.

Nietypową specyfikację wykazuje legislacja szwajcarskiej sprawozdawczości finansowej. Ustawowo dopuszcza się w Szwajcarii cztery języki oficjalne: niemiecki, francuski, włoski, retoromański [*Bundesverfassung der Schweizerischen...*, art. 70]. Zasadniczo w językach tych sporządzane może być również roczne sprawozdanie finansowe. Spotyka się także raporty przygotowywane w języku angielskim, a często też wersje dwujęzyczne. Ponadto legislacja szwajcarskiej sprawozdawczości finansowej, definiowana przez *Obligationenrecht (de)*, *droit des obligations (fr)*, *diritto delle obbligazioni (it)*, co ciekawe, nie daje wzorca sprawozdania finansowego jak opublikować. Praktyka gospodarcza wobec tego [Bundsgesetz vom 30. März 1911...]. Wskazuje ono jedynie zakres informacyjny, jaki powinien być wykazywany, ale nie podaje modelu sprawozdania. Prawo daje więc przedsiębiorcom daleko idącą swobodę co do możliwości prezentacji informacji w rocznym raporcie. Swoboda ta dopuszcza prezentację tych informacji, które jednostka gospodarcza uznaje za stosowne i w sposób, jaki uzna za stosowny. Pozwala to zatem umieszczać w bilansie czy też rachunku zysków i strat różnie ujęte informacje. To jednostka gospodarcza jest decydem tego, gdzie, co i go może podejmować starania na rzecz metod prezentacji informacji sprawozdawczych. Powstaje jednak wątpliwość, czy tak przyjęty sposób postępowania zadowoli i spełni oczekiwania inwestorów.

Zasady postępowania w szwajcarskiej sprawozdawczości finansowej są w ocenie autora skrajnie dostosowane do szwajcarskich obyczajów i praktyki gospodarczej. Należałoby wziąć pod uwagę to, że kultura zachowań gospodarczych ma bogatą tradycję, a wolna gospodarka rynkowa w zakresie produkcji, usług (szczególnie w sektorze finansów) czy handlu jest – ze względu na neutralność i potencjał ekonomiczny kraju – najlepiej rozwinięta w Europie.

W kontekście przyjętych ustaleń stwierdzić można, że krajowe normy prawne sprawozdawczości finansowej umożliwiają zobrazowanie sytuacji finansowej przedsiębiorstwa bezwzględnie na gruncie krajowego rynku. Błędem zatem jest utożsamianie poszczególnych krajowych unormowań prawnych z prawem międzynarodowym. Przyjmuje się czasem, że zespół narodowych norm utożsamiany jest z normami międzynarodowymi. Jest to błędne stanowisko. Krajowe normy prawne dotyczą bowiem jednego kraju i możliwości ich zastosowania, a międzynarodowe różnych narodów (w uproszczeniu krajów, państw).

Tak sformułowana teza pozwala dopiero uzasadnić potrzebę stanowienia międzynarodowych norm sprawozdawczości finansowej.

Należy jednak rozgraniczyć potrzebę umiędzynarodowienia sprawozdawczości finansowej w skali światowej (w kontekście procesu globalizacji) a umiędzynarodowienia sprawozdawczości finansowej w skali europejskiej (w kontekście procesu integracji europejskiej).

W ujęciu światowym mówić bowiem można obecnie o standaryzacji sprawozdawczości finansowej. Standaryzacja ta odnosi się w głównej mierze do dwóch ośrodków, tj. wpływów amerykańskich oraz globalnie ujętych wpływów międzynarodowych.

Standaryzacja sprawozdawczości finansowej według ogólnie akceptowanych standardów amerykańskich (US GAAP) powszechnie stosowana jest w amerykańskiej strefie wpływów gospodarczych. Nie można jednak wpływów tych utożsamiać jedynie z amerykańskim obszarem aktywności handlowej. W Szwajcarii np. przedsiębiorstwa notowane na nowojorskiej giełdzie sporządzają bowiem na potrzeby amerykańskie sprawozdanie roczne według norm US GAAP, zaś na potrzeby szwajcarskie według norm OR.

W aspekcie integracji europejskiej istotna jest koncentracja na międzynarodowych rozwiązaniach sprawozdawczości finansowej. Chodzi tu o międzynarodową jej standaryzację (IFRS), szczególnie ważną dla Unii Europejskiej. Standaryzacja ta bowiem jest dobrowolnym, przyjętym i akceptowanym przez wiele państw wzorcem postępowania w relacjach międzynarodowych.

Wzorzec ten – celem wzajemnego, międzynarodowego porozumienia w ramach sprawozdawczości finansowej oraz ze względu na usankcjonowane prawnie wymogi – jest normatywym formalnoprawnym w Unii Europejskiej, a także w krajach z nią stowarzyszonych i nie tylko.

4. Formalnoprawne podstawy sprawozdawczości finansowej w procesie integracji europejskiej

Integracja europejska ściśle związana jest z powstałymi i ciągle ewoluującymi zależnościami polityczno-społeczno-gospodarczymi Unii Europejskiej. Współcześnie Europa kojarzona jest z Unią Europejską i choć wprowadzie należy przyznać, iż założenia unijne niosą szlachetne przesłanki, to relacje te (polityczno-społeczno-gospodarcze) dalekie są od optimum pozytywnej integracji.

Kraje, które nie są członkiem Unii Europejskiej, często są z nią stowarzyszone (np. Szwajcaria). Choć w sytuacji takiej nadrzędne jest ustawodawstwo krajowe, to stowarzyszenie z Unią wymaga bilateralnej akceptacji przepływu zasobów ekonomicznych.

Proces ujednoczenia sprawozdawczości finansowej w ramach integracji europejskiej stał się faktem dopiero przez przyjęcie przez Komisję Europejską wymiernych aktów prawnych.

Zasadnicze, fundamentalne i podstawowe dla unijnych rozwiązań sprawozdawczych jest uchwalone w 2008 r. przez Komisję Europejską rozporządzenie

przyjmujące (jako wyznacznik sprawozdawczości finansowej w Unii Europejskiej) Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (IAS), Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (IFRS) oraz ich interpretacje. Od tego czasu, tj. od 3 listopada 2008 r., standardy te stały się normą prawną unijnej sprawozdawczości finansowej, aprobując tym samym jednolity tekst międzynarodowych standardów rachunkowości, wprowadzając go do porządku prawnego Wspólnoty Europejskiej.

W związku z tym Komisja Europejska wydała do chwili obecnej dwadzieścia osiem rozporządzeń (wprowadzających i aktualizujących) [Internet 1]:

1. 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.

2. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1260/2008 z dnia 10 grudnia 2008 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 23.

3. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1261/2008 z dnia 16 grudnia 2008 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 2.

4. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1262/2008 z dnia 16 grudnia 2008 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Interpretacji 13 Komitetu ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (IFRIC).

5. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1263/2008 z dnia 16 grudnia 2008 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Interpretacji 14 Komitetu ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (IFRIC).

6. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1274/2008 z dnia 17 grudnia 2008 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 1.

7. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 53/2009 z dnia 21 stycznia 2009 r., zmieniające rozporządzenie nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 32 i MSR 1.

8. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 69/2009 z dnia 23 stycznia 2009 r., zmieniające rozporządzenie nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 1 oraz do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 27.

9. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 70/2009 z dnia 23 stycznia 2009 r., zmieniające rozporządzenie nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Zmian Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).

10. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 254/2009 z dnia 25 maja 2009 r., zmieniające rozporządzenie nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Interpretacji 12 Komitetu ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (IFRIC).

11. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 495/2009 z dnia 3 czerwca 2009 r., zmieniające rozporządzenie nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 3.

12. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 494/2009 z dnia 3 czerwca 2009 r., zmieniające rozporządzenie nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 27.

13. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 636/2009 z dnia 22 lipca 2009 r., zmieniające rozporządzenie nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu ds. Interpretacji 15 Komitetu ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (IFRIC).

14. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 824/2009 z dnia 9 września 2009 r., zmieniające rozporządzenie nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 39 oraz Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 7.

15. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 839/2009 z dnia 15 września 2009 r., zmieniające rozporządzenie nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parla-

mentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 39.

16. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1136/2009 z dnia 25 listopada 2009 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 1.

17. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1142/2009 z dnia 26 listopada 2009 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Interpretacji 17 Komitetu ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (IFRIC).

18. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1164/2009 z dnia 27 listopada 2009 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Interpretacji 18 Komitetu ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (IFRIC).

19. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1165/2009 z dnia 27 listopada 2009 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 4 i MSSF 7.

20. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1171/2009 z dnia 30 listopada 2009 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Interpretacji Komitetu ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (KIMSF) 9 oraz Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 39.

21. Rozporządzenie Komisji (UE) nr 1293/2009 z dnia 23 grudnia 2009 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 32.

22. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 243/2010 z dnia 23 marca 2010 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Zmian do Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).

23. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 244/2010 z dnia 23 marca 2010 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Par-

lamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 2.

24. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 550/2010 z dnia 23 czerwca 2010 r., zmieniające rozporządzenie nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 1).

25. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 574/2010 z dnia 30 czerwca 2010 r., zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 1 i MSSF 7.

26. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 632/2010 z dnia 19 lipca 2010 r., zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 24 oraz Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 8.

27. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 633/2010 z dnia 19 lipca 2010 r., zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Interpretacji IFRIC 14 Komitetu ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej.

28. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 662/2010 z dnia 23 lipca 2010 r., zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Interpretacji Komitetu ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (KIMSF) 19 oraz Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 1.

Jak to już wskazano, rozporządzenie 1126/2008 jest kluczowe dla integracji europejskiej sprawozdawczości finansowej. Integracja gospodarcza musi bowiem znajdować swoje odzwierciedlenie w rocznych raportach finansowych. Związane jest to bezpośrednio z tym, że dane sprawozdawcze pochodzące z różnych krajów, podejmowane w analizie finansowej, muszą być ze sobą porównywalne. Strategiczne ponadto jest rozporządzenie 1274/2008 zbliżające w opinii autora europejską sprawozdawczość finansową do sprawozdawczości amerykańskiej.

Ujęty w ramy formalnoprawne sposób prezentacji rocznych sprawozdań jest nową i młodą procedurą postępowania w Unii Europejskiej. Okazuje się bowiem, że zakres informacyjny i zasięg terytorialny mogą stanowić szansę porozumienia europejskich przedsiębiorstw między sobą, ale nie tylko.

5. Potencjał i zasięg informacyjny międzynarodowej sprawozdawczości finansowej w procesie integracji europejskiej

Przyjęcie przez Komisję Europejską rozporządzeń sprawia, że Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej są już nie tylko postulatem, ale znajdują swój wymierny stan prawny w procesie integracji europejskiej. Dzięki temu międzynarodowo akceptowany jest sposób prezentacji rocznych informacji finansowych, będących punktem wyjścia dla wspólnych analiz ekonomicznych. Jednolite rozwiązania dają szansę porównywalności sprawozdań finansowych, a przez to sytuacji finansowej wewnątrzspółnotowych przedsiębiorstw.

Porównywalność ta może pozwolić zdefiniować przede wszystkim potencjał informacyjny sprawozdań finansowych. Sprawozdanie takie identyfikuje bowiem IAS 1 (§ 7), podając, że zadaniem sprawozdania jest spełnienie potrzeb użytkowników, którzy to użytkownicy nie mają możliwości wymagania od jednostki sporządzania raportów dostosowanych do ich szczególnych potrzeb informacyjnych [Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1274/2008...]. Jest to pierwszy i podstawowy standard wyznaczający treść sprawozdań finansowych. Dodatkowo, wraz z IAS 7, wyznacza treść rocznego raportu finansowego, wskazując tym samym zasób wykazywanych informacji (tab. 2).

Tabela 2. Zakres tematyczny sprawozdania finansowego według IFRS

Element sprawozdania finansowego	Standard	Artykuł
Wprowadzenie	IAS 1	47-48
Identyfikacja sprawozdania finansowego	IAS 1	49-53
Sprawozdanie z sytuacji finansowej	IAS 1	54-80
Sprawozdanie z całkowitych dochodów	IAS 1	81-105
Sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym	IAS 1	106-110
Sprawozdanie z przepływów pieniężnych	IAS 1	111
	IAS 7	10-21
Informacja dodatkowa	IAS 1	112-138

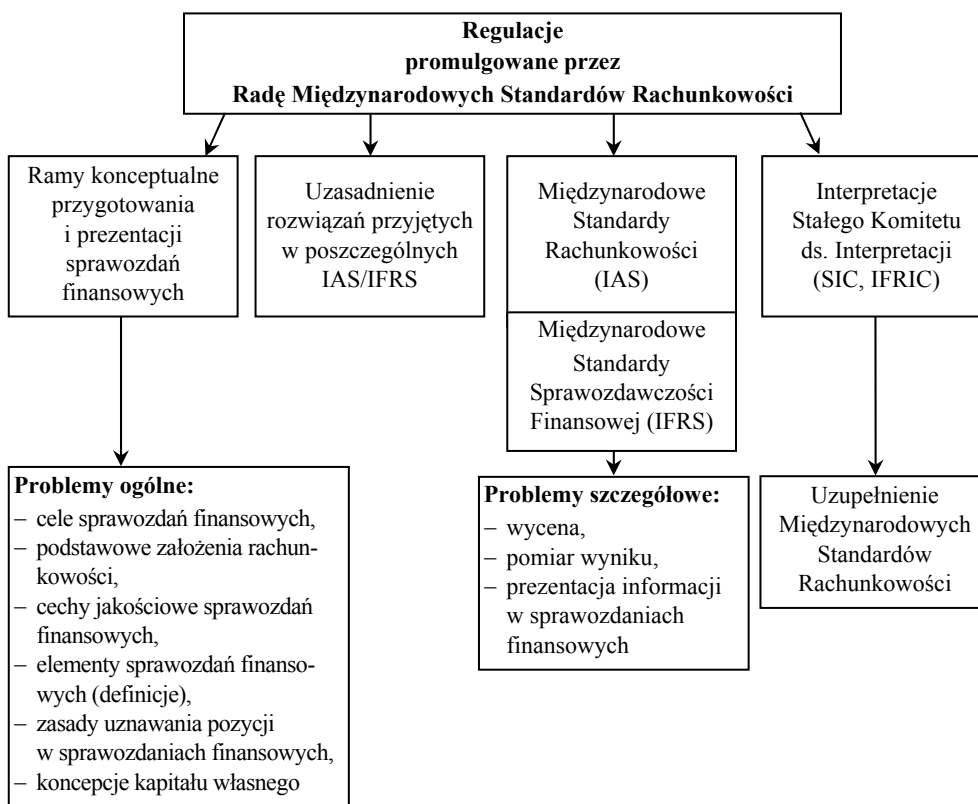
Źródło: opracowanie własne na podstawie [Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008; Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1274/2008; Rozporządzenie Komisji (WE) nr 243/2010].

Międzynarodowa standaryzacja sprawozdawczości finansowej jako normatyw sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw Unii Europejskiej wskazuje jednoznacznie w poszczególnych elementach sprawozdania finansowego (sprawozdanie z sytuacji finansowej, sprawozdanie z całkowitych dochodów) zakres minimum informacyjnego. Teoretycznie podejście takie winno, przez ujednoczenie metod i sposobów sporządzania sprawozdań, doprowadzić do pełnej ich porównywalności.

W opinii autora, o ile rację można by przyznać pomysłodawcom co do idei sporządzania tak przygotowanych sprawozdań, o tyle newralgicznym punktem ta-

kiej sprawozdawczości finansowej są krajowe prawa podatkowe. Na dzień dzisiejszy jednak standaryzacja międzynarodowa jest najsilniej rozwiniętym systemem sprawozdawczym w wymiarze globalnym.

Zauważyć trzeba, że zakres tematyczny obejmuje informacje majątkowe, kapitałowe, przychodowe, kosztowe, pieniężne, w uzupełnieniu opatrzone informacją dodatkową. Próba ujednoczania sprawozdań finansowych przedsiębiorstw ma bogatą tradycję i można by przyjąć hipotezę, iż jest ona pochodną powołania do życia Europejskiej Wspólnoty Węgla i Stali. Publikację Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IAS) rozpoczęto w 1973 r., a odpowiedzialny za to do roku 2001 był powołany w tym celu (na mocy porozumienia zawodowych organizacji księgowych z Australii, Francji, Irlandii, Japonii, Republiki Federalnej Niemiec, Meksyku, Holandii, Stanów Zjednoczonych Ameryki Północnej, Wielkiej Brytanii) 29.06.1973 r. Międzynarodowy Komitet Standardów Rachunkowości (IASC). Od



Rys. 1. Regulacje wydawane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB)

Źródło: [Walińska 2005, s. 35].

2001 r. odpowiedzialność za standaryzację międzynarodową przejęła Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB). Zasadniczo rada ta podejmuje dalsze formułowanie, publikowanie i promowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (IFRS). Na gruncie tym wydawane regulacje nie odnoszą się jedynie do samych standardów, ale również do ich interpretacji, wyznaczając tym samym kierunki działań i regulacji rozwiązań (rys. 1).

Obecnie Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości skupia wokół siebie 122 organizacje zawodowe w zakresie sprawozdawczości finansowej z 91 krajów. W chwili założenia Międzynarodowego Komitetu Standardów Rachunkowości skupionych było zaledwie 16 organizacji z 10 krajów.

Od 1973 r. wydanych zostało łącznie 41 standardów rachunkowości (IAS) oraz 8 standardów sprawozdawczości finansowej (IFRS). W obecnej formie standardy te stosowane są w Unii Europejskiej (w postaci normatywu przyjętego do porządku prawnego), a poza tym m.in. w Australii, Republice Południowej Afryki, Szwajcarii, Turcji, Radzie Współpracy Zatoki Perskiej (tj. Arabii Saudyjskiej, Bahrajnie, Katarze, Kuwejcie, Omanie, Zjednoczonych Emiratach Arabskich), Malezji, Pakistanie itd.

Ponadto Japonia zadeklarowała weryfikację JP GAAP i usunięcie sprzeczności pomiędzy krajowymi a międzynarodowymi standardami. Także Rosja zobowiązała się do wprowadzenia od 2011 r. pełnej krajowej standaryzacji sprawozdawczości finansowej według norm międzynarodowych.

Dopełnieniem jest również międzynarodowe i globalne porozumienie w sprawie stopniowego ujednoczania i usuwania różnic między IFRS oraz US GAAP.

Na tej podstawie uznać można potwierdzenie tezy, że międzynarodowa sprawozdawczość finansowa stanowi europejski język biznesu, i przyjąć hipotezę, że stanie się ona pierwszoplanowym wyznacznikiem sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw w skali globalnej.

6. Podsumowanie

Podjęta w niniejszej pracy problematyka umiędzynarodowienia sprawozdawczości finansowej stanowi artykulację i głos w dyskusji nt. integracji europejskiej. U podstaw tej integracji leżą bowiem potrzeby gospodarcze, realizowane w pierwszej kolejności na poziomie mikroekonomicznym. W istocie powodzenie procesów na poziomie mikro pozwala na realizację założeń integracji na poziomie makro. By tak jednak było, przedsiębiorstwa muszą się ze sobą porozumiewać. Informacje płynące do przedsiębiorstw i o przedsiębiorstwach muszą być zrozumiałe. Językiem porozumiewania się o sytuacji finansowej tych przedsiębiorstw jest międzynarodowa sprawozdawczość finansowa.

Niniejsza myśl stała się ideą przewodnią pracy. Początkowe studia literaturowe nakreśliły różnicę pomiędzy globalizacją a internacjonalizacją. Wprawdzie pojęcia te współcześnie są powszechnie używane, to jednak nie do końca słusznie i po-

prawnie. Dalsze rozważania wykazały uwarunkowania i specyfikację krajowej, a potrzebę międzynarodowej sprawozdawczości finansowej. Na tej podstawie możliwe okazało się wskazanie, w odniesieniu do procesu integracji europejskiej, formalnoprawnych podstaw dla przyjęcia ponadnarodowych rozwiązań sprawozdawczych. Pozwoliło to w efekcie wskazać potencjał i zasięg informacyjny międzynarodowej sprawozdawczości finansowej w świetle integracji europejskiej, wykazując, że międzynarodowa sprawozdawczość finansowa stanowi europejski język biznesu, z możliwością perspektywnego globalnego jej wykorzystania.

Literatura

- Batsch L., *La comptabilité facile*, MARABOUT, Paris 2003.
- Borowski J., *Globalizacja, konkurencyjność międzynarodowa i strategie przedsiębiorstw*, Uniwersytet w Białymstoku, Białystok 2008.
- Bożyk P., Misala J., *Integracja ekonomiczna*, PWE, Warszawa 2003.
- Bernaś B. (red.), *Finanse międzynarodowe*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa 2006.
- Herman A., *Przedsiębiorstwo w warunkach globalizacji*, [w:] *Przedsiębiorstwo przyszłości*, red. M.W. Grudzewski, J.K. Hejduk, Difin, Warszawa 2002, za: T. Sporek, *Procesy internacjonalizacji we współczesnej gospodarce światowej*, [w:] *Procesy internacjonalizacji we współczesnej gospodarce*, red. T. Sporek, AE, Katowice 2004.
- Hermesen J., *Rechnungswesen für Bürokaufleute*, Winklers, Braunschweig 2008.
- Hoekman B.M., Kostecki M.M., *The Political Economy of the World Trading System*, OXFORD UNIVERSITY PRESS, Oxford 2009.
- Meyer C., *Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht*, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH & Co. KG, Herne 2007.
- Nowakowski M.K., *Wprowadzenie do zarządzania międzynarodowego*, Kanadyjskie Konsorcjum Szkół Zarządzania, Warszawa 1997, za: T. Sporek, *Procesy internacjonalizacji we współczesnej gospodarce*, [w:] *Procesy internacjonalizacji we współczesnej gospodarce*, red. T. Sporek, AE, Katowice 2004.
- Altkorn J. (red.), *Podstawy marketingu*, IM, Kraków 1996.
- Schauer R., *Betriebswirtschaftslehre. Grundlagen*, Linde, Wien 2006.
- Sporek T., *Internacjonalizacja przedsiębiorstwa. Teoria i współczesność*, [w:] *Procesy internacjonalizacji we współczesnej gospodarce światowej*, red. T. Sporek, AE, Katowice 2000.
- Surdykowska S.T., *Rachunkowość międzynarodowa*, Zakamycze, Kraków 1999.
- Taïrou A.A., *Analyse et décisions financières*, L'Harmattan, Paris 2006.
- Truskołaski Sz., *Alterglobalizm – kontrowersje wokół globalizacji*, [w:] *Globalizacja i integracja europejska*, red. B. Józwick, KUL, Lublin 2007.
- Dubisz S. (red.), *Uniwersalny słownik języka polskiego*, PWN, Warszawa 2006.
- Walińska E., *Międzynarodowe standardy rachunkowości. Ogólne zasady pomiaru i prezentacji pozycji bilansu i rachunku wyników*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2005.

Akty prawne

- Bundesgesetz vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuch (Fünfter Teil: Obligationenrecht), Stand am 1. Januar 2011, Systematische Rechnungssammlung SR 220.
- Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (Stand am 7. März 2010), SR 101.

Handelsgesetzbuch (HGB) vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 219, BGBl. III/FNA 4100-1).

Unternehmensgesetzbuch (UGB) vom 1. Januar 2007 (HGB: 1. März 1939), dRGBl. S. 219/1897, Fassung vom 14.04.2011.

Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r.

Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1274/2008 z dnia 17 grudnia 2008 r.

Rozporządzenie Komisji (WE) nr 243/2010 z dnia 23 marca 2010 r.

Źródło internetowe

[1] www.mf.gov.pl, z dnia 15.04.2011 r.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING AS THE EUROPEAN BUSINESS LANGUAGE

Summary: The work is an identification of international financial reporting as a European language of business. Financial information is illustrated in the financial statements of companies. The standardization of the annual financial reports is therefore a condition to exchange t

he uniform information among businesses. This information is useful for entrepreneurs, suppliers and capital donors. This study definitely shows the international standardization of financial reporting in the context of European integration.

Keywords: globalization, European integration, information.