

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
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
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp.....	11
------------	----

Część 1. Teoria i wyzwania rachunkowości

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

Joanna Zuchewicz: Współczesne determinanty rozwoju rachunkowości	189
---	-----

Część 2. Sprawozdawczość

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

Część 3. Analiza finansowa

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

Summaries

Part 1. Theory and accounting challenges

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

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

Part 2. Reporting

Dorota Adamek_Hyska: Reporting function of accounting in a territorial self-government unit.....	201
Anna Balicka: Environmental indicators of external environmental reporting	212
Katarzyna Bareja: Intangible assets and the priority in financial statements	221
Kinga Bauer: Financial reporting trends in insolvency proceedings	229
Stanisław Hońko: Excess of information in the financial statements – possible directions for reform.....	238
Angelika Kaczmarczyk: Micro units reporting in the context of true and fair view.....	246
Mariusz Karwowski: Business model as a new challenge of external reporting	255
Katarzyna Kostyk-Siekierska: 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
Grzegorz Lew: Proposal for extending the scope of opinion and report on the financial statements	276
Bartłomiej Nita: Segment reporting as the manifestation of the convergence of financial accounting and management accounting	285
Józef Pfaff: Reporting in the statutory audits of public interest entities – assessment of the proposed changes.....	295
Katarzyna Piotrowska: Innovation process in the aspect of competence assets.....	304
Lucyna Poniatowska: Changes in financial reporting in the regulations of the Accounting Act.....	314
Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss: Operating segments in the financial statements of public companies – comparability or diversity of information	322
Paweł Rumniak: Skonsolidowane raportowanie – wychodząc poza raportowanie finansowe	331
Agnieszka Tłaczała: Presentation and disclosure of financial information – changes in IFRS.....	349

Part 3. Financial analysis

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

Grzegorz Lew

Politechnika Rzeszowska

e-mail: lewgrzes@prz.edu.pl

PROPOZYCJA ROZSZERZENIA ZAKRESU OPINII I RAPORTU Z BADANIA SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

PROPOSAL FOR EXTENDING THE SCOPE OF OPINION AND REPORT ON THE FINANCIAL STATEMENTS

DOI: 10.15611/pn.2015.388.28

Streszczenie: Wiarygodna informacja finansowa jest podstawą prawidłowych i optymalnych w danym czasie i sytuacji decyzji, jakie podejmują zarządzający wykorzystujący te informacje. Podstawowym sposobem potwierdzenia wiarygodności informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych przedsiębiorstw jest przeprowadzenie ich badania przez biegłych rewidentów. Biegli rewidenci komunikują wyniki swojej pracy poprzez opinię i raport, które sporządzają po przeprowadzeniu badania sprawozdania finansowego. Zakres merytoryczny opinii i raportu jest określony przepisami prawnymi. Jednak w wielu sytuacjach okazuje się on niewystarczający. Celem artykułu jest przedstawienie propozycji rozszerzenia zakresu merytorycznego, w szczególności raportu biegłego rewidenta z czynności rewizyjnych. Rozszerzenie to ma na celu zwiększenie w sposób istotny walorów informacyjnych tego raportu.

Słowa kluczowe: rewizja finansowa, biegły rewident, raport.

Summary: Credible financial information is the basis for correct and optimal decisions at the time and situation to be made by management using that information. The primary way to confirm the reliability of the information contained in the financial statements of companies is the examination carried out by auditors. The auditors communicate the results of their work by opinion and report, which they draw after the audit of the financial report. The substantive scope of the opinion and the report is provided by the law. However, in many cases it turns out to be insufficient. The aim of the article is to present a proposal of extending the substantive scope, in particular, the auditor's report of the inspection activities. This extension is intended to increase significantly the information assets of this report.

Keywords: financial audit, auditor, report.

Nie ma nauk stosowanych, są tylko zastosowania nauki.

Ludwig Pasteur

1. Wstęp

Sprawozdanie finansowe jest końcowym produktem rachunkowości finansowej. Jest podstawową formą komunikowania interesariuszom zewnętrznym informacji o sytuacji finansowej, wynikach działalności oraz zmianach sytuacji finansowej jednostki gospodarczej. W celu poprawy wiarygodności informacji prezentowanych w sprawozdaniu finansowym można je poddać badaniu przez biegłych rewidentów. Zadaniem biegłych rewidentów jest wyrażenie pisemnej opinii wraz z raportem o tym, czy sprawozdanie finansowe jest zgodne z zastosowanymi zasadami (polityką) rachunkowości oraz czy rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkową i finansową, jak też wynik finansowy badanej jednostki. Badaniu sprawozdań finansowych muszą się poddać jednostki, które spełniają warunki ujęte w ustawie o rachunkowości [Ustawa z dnia 29 września 1994 r. ..., art. 64].

Ustawa ta określa również zakres merytoryczny opinii i raportu, które sporządza biegły rewident po zakończeniu czynności rewizji finansowej w konkretnym przedsiębiorstwie. Zakres ten jest relatywnie niewielki i z tego powodu może on nie spełniać oczekiwań potencjalnych adresatów tych informacji. Celem artykułu jest przedstawienie obecnie obowiązującego zakresu merytorycznego opinii i raportu z badania sprawozdania finansowego oraz poddanie pod dyskusję propozycji rozszerzenia tego zakresu, szczególnie w przypadku raportu, w taki sposób, aby zwiększyć w istotnym zakresie jego walory informacyjne.

2. Zawartość merytoryczna opinii i raportu z badania sprawozdania finansowego

Biegły rewident, aby mógł wyrazić pozytywną opinię na temat badanego sprawozdania finansowego, musi być przekonany, w jego profesjonalnym osądzie, że sprawozdanie finansowe i wszystkie elementy na niego wpływające nie zawierają błędów, które w istotny sposób zniekształcałyby wynik finansowy. W praktyce rewizji finansowej biegli rewidentzi dokonują wielu zmian (korekt) w sprawozdaniu finansowym, które zostało im przedstawione do badania. Z badań przeprowadzonych przez J. Pffafa [2008] wynika, że w zależności od wielkości ekonomicznej zmiany dokonane przez biegłego rewidenta w trakcie badania sprawozdania finansowego wynosiły odpowiednio w 64% wyniku finansowego, w 79% zmian w rachunku zysków i strat oraz w 78% zmian sumy bilansowej. Badania te wskazują, że rola biegłego rewidenta w uwiarygodnianiu sprawozdania finansowego jest duża, a korekty nieraz dotyczyły wielomilionowych kwot.

Zatem do podstawowych funkcji rewizji finansowej wymienianych w literaturze: kontrolnej, informacyjnej i atestacyjnej (uwierzytelniającej) należy dodać jeszcze funkcję korygującą [Andrzejewski 2012].

Z zestawień Krajowej Izby Biegłych Rewidentów wynika, że ok. 90% opinii biegłych rewidentów stanowią opinie pozytywne bez zastrzeżeń, co w zestawieniu z badaniami J. Pffafa dowodzi prawdziwości twierdzenia, że biegli rewidenci wydają opinię z badania sprawozdania finansowego w większości przypadków na podstawie skorygowanych sprawozdań finansowych. Najistotniejsze w tym jest to, że biegli rewidenci są inicjatorami tych korekt. A zatem można stwierdzić, że w wielu przypadkach biegli rewidenci oceniają swoją pracę. Oczywiście można również zauważyć, że korekty te są efektem właśnie funkcji rewizji finansowej, jaką jest funkcja korygująca, konieczna do zastosowania w praktyce. W wielu przypadkach nieuwzględnienie korekt, które zaproponował biegły rewident, uniemożliwia mu wydanie pozytywnej opinii na temat badanego sprawozdania finansowego.

Przepisy prawne w Polsce (i nie tylko) nie przewidują w konstrukcji opinii i raportu z badania sprawozdania finansowego pozycji, które zachęcałyby (obligowały) biegłych rewidentów do informowania użytkowników zewnętrznych, a często także wewnętrznych, o stwierdzonych, w ich opinii, błędach i przeprowadzonych w związku z tym korektach. Korekty te, jak dowodzą badania przytoczonych autorów, wielokrotnie są korektami istotnie wpływającymi na obraz sytuacji finansowej przedsiębiorstwa, którego sprawozdanie finansowe jest badane.

Według stanu prawnego opinia z badania sprawozdania finansowego musi zawierać stwierdzenia, że sprawozdanie finansowe [Ustawa z dnia 29 września 1994 r...., art. 65, ust. 2]:

- 1) zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych,
- 2) zostało sporządzone zgodnie z określonymi ustawą o rachunkowości zasadami rachunkowości,
- 3) jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi jednostkę przepisami prawa, statutem lub umową,
- 4) przedstawia rzetelnie i jasno wszystkie istotne dla oceny jednostki informacje, a w odniesieniu do sprawozdania z działalności jednostki, czy informacje zawarte w tym sprawozdaniu uwzględniają stosowne postanowienia i są zgodne z informacjami zawartymi w rocznym sprawozdaniu finansowym.

Oprócz tego opinia powinna zawierać informacje o niedopełnieniu, do dnia wyrażenia opinii, obowiązków złożenia we właściwym rejestrze sądowym oraz do ogłoszenia sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzedzające badany rok obrotowy oraz wskazywać na stwierdzone podczas badania poważne zagrożenia dla kontynuacji działalności gospodarczej przez jednostkę. W opinii biegły rewident zobowiązany jest podać przyczyny wyrażenia zastrzeżeń do sprawozdania finansowego, wyrażenia opinii negatywnej lub odmowy wyrażenia opinii, z uwagi na zaistnienie okoliczności uniemożliwiających jej sformułowanie. Nie ma obowiązku

podawania przyczyn wprowadzenia korekt, których w poprawionym, zmienionym poprzez wprowadzenie korekt sprawozdaniu finansowym nie widać.

W polskim ustawodawstwie raport z badania finansowego jest traktowany jako istotne uzupełnienie opinii. Raport z badania sprawozdania finansowego przedsiębiorstwa innego niż banki, spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji powinien przede wszystkim przedstawiać [Ustawa z dnia 29 września 1994 r...., art. 65, ust. 5]:

- 1) ogólną charakterystykę jednostki,
- 2) stwierdzenie uzyskania od jednostki żądanych informacji, wyjaśnień i oświadczeń,
- 3) ocenę prawidłowości stosowanego systemu rachunkowości,
- 4) charakterystykę pozycji lub grupy pozycji sprawozdania finansowego, jeżeli zdaniem biegłego rewidenta wymagają one omówienia,
- 5) przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki, ze wskazaniem na zjawiska, które w porównaniu z poprzednimi okresami sprawozdawczymi w istotny sposób wpływają negatywnie na tę sytuację, a zwłaszcza zagrażają kontynuowaniu działalności przez jednostkę. Jeżeli w toku badania jednostki biegły rewident stwierdzi istotne, mające wpływ na sprawozdanie finansowe, naruszenie prawa, statutu lub umowy spółki, to powinien o tym poinformować w raporcie, a w razie potrzeby również w opinii.

Jak wynika z przedstawionych regulacji prawnych, w żadnym przypadku nie występuje ani przymus, ani zalecenie prezentowania informacji o dokonanych przez biegłego rewidenta korektach, niezależnie od ich wartości i znaczenia, a także, co należy podkreślić, ich zasadności.

Krajowy Standard Rewizji Finansowej nr 1 wymaga, aby w raporcie z badania sprawozdania finansowego były ujęte:

- a) dane identyfikujące jednostkę,
- b) informacje o sprawozdaniu finansowym za rok poprzedzający,
- c) dane identyfikujące podmiot uprawniony i kluczowego biegłego rewidenta przeprowadzającego w imieniu tego podmiotu badanie sprawozdania finansowego jednostki,
- d) stwierdzenie, że nie nastąpiły ograniczenia zakresu badania, kierownik jednostki złożył zaś wszystkie żądane przez biegłego rewidenta oświadczenia, wyjaśnienia i informacje, bądź podanie, jakich danych odmówił,
- e) przedstawienie kluczowych, specyficznych dla jednostki wielkości bezwzględnych i wskaźników charakteryzujących jej wynik finansowy oraz sytuację majątkową i finansową za rok obrotowy i, w miarę możliwości, dwa lata poprzedzające, ze wskazaniem tych czynników, które istotnie negatywnie wpływają na wyniki i sytuację jednostki, a zwłaszcza poważnie zagrażają możliwości kontynuowania przez nią działalności w niezmnieszonej istotnie zakresie,
- f) ocena, we wszystkich istotnych dla sprawozdania finansowego aspektach, prawidłowości stosowanego systemu księgowości,

g) informacje o niektórych istotnych pozycjach sprawozdania finansowego, wymagające, zdaniem biegłego rewidenta, zamieszczenia,

h) informacje o wyniku zbadania kompletności i poprawności sporządzenia: wprowadzenia do sprawozdania finansowego, dodatkowych informacji i objaśnień, sprawozdania z działalności jednostki,

i) informacje o istotnych naruszeniach prawa wpływających na sprawozdanie finansowe, a także statutu lub umowy jednostki stwierdzonych podczas badania,

j) imię, nazwisko, numer w rejestrze i własnoręczny podpis kluczowego biegłego rewidenta,

k) nazwę i numer podmiotu uprawnionego,

l) siedzibę podmiotu uprawnionego i datę raportu.

A zatem Krajowe Standardy Rewizji Finansowej również nie wymagają informowania adresatów opinii wraz z raportem z badania sprawozdania finansowego o korektach wprowadzonych przez biegłego rewidenta. Oprócz zidentyfikowania problemu związanego z brakiem właściwych informacji na temat zmian dokonywanych przez biegłych rewidentów należy zwrócić uwagę na kolejny, również istotny problem związany ze zmianami dokonywanymi przez biegłych rewidentów w sprawozdaniu finansowym w trakcie przeprowadzania czynności rewizji finansowej. Tym problemem jest odpowiedzialność za jakość i sposób prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym. Ustawa o rachunkowości nie pozostawia w tej kwestii wątpliwości. Za sprawozdanie finansowe odpowiedzialny jest kierownik jednostki [Ustawa z dnia 29 września 1994 r. ..., art. 4 ust. 5 oraz art. 4a]. A zatem w praktyce wygląda to tak, że biegły rewident otrzymuje (lub powinien otrzymać) przed przystąpieniem do głównych czynności rewizyjnych sprawozdanie finansowe podpisane przez kierownika jednostki, za które jest on odpowiedzialny. W trakcie badania sprawozdania finansowego biegły dokonuje ewentualnych korekt, wprowadzanych do sprawozdania finansowego, na którym po raz kolejny podpisuje się kierownik jednostki. I to kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za sprawozdanie finansowe. Ale w tej sytuacji można zaryzykować stwierdzenie, że to sprawozdanie nie jest sprawozdaniem finansowym badanej spółki, lecz sprawozdaniem finansowym, na którego postać miała wpływ osoba z zewnątrz, czyli biegły rewident. A zatem jest to kolejny argument za tym, aby poważnie rozważyć możliwość wdrożenia propozycji zmian w opinii i raporcie z badania sprawozdania finansowego przedstawionych w tym artykule.

3. Propozycja zmian w raporcie z badania sprawozdania finansowego

Biorąc pod uwagę liczbę wydawanych pozytywnych opinii, odbiorcy efektów pracy biegłych rewidentów mogą odnosić złudne wrażenie, że system rachunkowości w badanych jednostkach funkcjonuje w bezbłędny sposób. Rodzi to przekonanie, że

praca biegłych rewidentów jest zbędna, po co bowiem badać i diagnozować coś, co przecież w 90% przypadków działa bezbłędnie. Zdarza się więc, że właściciele i zarządzający przedsiębiorstwami konieczność badania sprawozdań finansowych postrzegają jako narzucony przez przepisy prawne obowiązek, który stanowi koszt, a nie generuje żadnej wartości dodanej dla zlecającego badanie. Taki wniosek należy wysnuć, biorąc pod uwagę wyniki badania przeprowadzonego wśród zarządzających, którzy potwierdzają obiegową opinię, że większość przedsiębiorstw decyduje się na przeprowadzenie badania sprawozdania finansowego z konieczności realizacji przepisów prawa, a nie jako wybór świadomy, mający na celu uzyskanie efektywnego narzędzia służącego lepszemu zarządzaniu przedsiębiorstwem [Wielgórska-Leszczyńska 2009]. Wśród przedsiębiorców pojawia się pytanie: Po co badać swoje sprawozdanie finansowe, jeśli ono przecież co roku jest opiniowane pozytywnie? Co charakterystyczne i co warto jeszcze raz podkreślić, takie mniemanie budowane jest w dużej mierze przez samych biegłych rewidentów, którzy w żaden sposób nie domagają się ustalenia konkretnych narzędzi, które „zmusiłyby” ich samych do komunikowania zakresu ich pracy odbiorcom ich usług. Co prawda możliwość taka istnieje, ale jest ona dobrowolna i może być wprowadzona z inicjatywy biegłego rewidenta, ponieważ przepisy takich działań nie zabraniają. Brak komunikowania rzeczywistych efektów pracy przez w praktyce tak bardzo potrzebnych biegłych rewidentów w istotny sposób wpływa na ich prestiż i pozycję.

Z tego powodu zmiany w ustawodawstwie polskim powinny pójść w taką stronę, która, w zakresie konstruowania opinii i przede wszystkim raportu, obligowałaby do komunikowania korekt w zakresie ilości, wartości i przyczyn ich wprowadzania. Oczywiście również obecnie można stwierdzić, że żadne przepisy nie zabraniają wyrażania na piśmie takich informacji biegłym rewidentom, jednak praktyka stosowania takich rozwiązań jest postrzegana jako niepotrzebne „wychylenie się”. Co również istotne, ujawnianie kolejnych informacji w opinii i raporcie pochłania dodatkowy czas, co w „sezonie” badania sprawozdań finansowych ma niebagatelne znaczenie. Te i inne przyczyny skutkują zachowaniem istniejącego stanu rzeczy. Dlatego rozwiązaniem, które ma szansę zmienić stan obecny, jest wprowadzenie zmian ustawowych w zasadach sporządzania opinii i raportu z badania sprawozdań finansowych. Zmiany te powinny dotyczyć ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym.

M. Andrzejewski [2012] proponuje, aby w raporcie zamieścić wersję sprawozdania przed korektami, wielkość poszczególnych korekt i sprawozdanie po korektach. Argumentuje, że w takiej sytuacji sporządzenie sprawozdania finansowego powinno sprowadzać się do zbiorczego zestawienia poszczególnych arkuszy korekt. W zakresie zmiany struktury i treści raportu z badania należy:

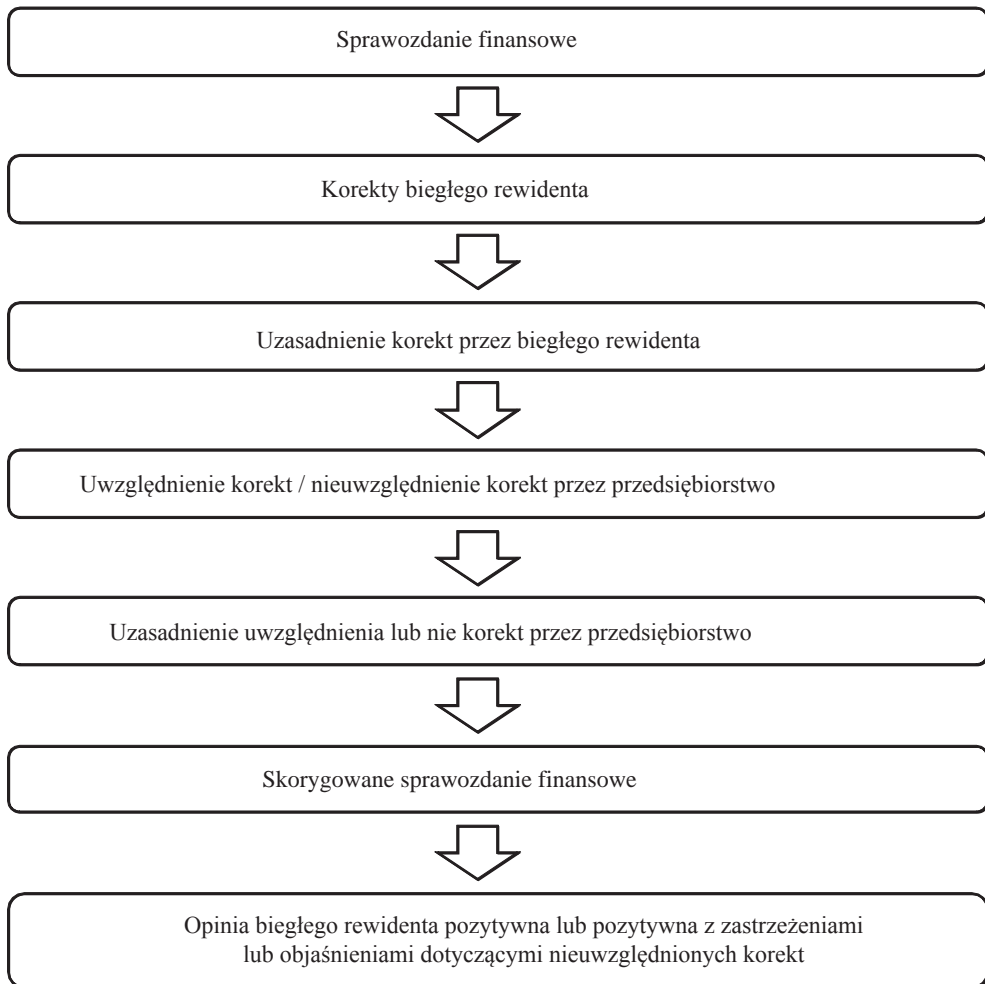
- 1) podawać w raportach biegłych rewidentów metodologię wyznaczania istotności ogólnej i istotności cząstkowych wraz z uzasadnieniem przyjętych arbitralnie wielkości,

- 2) opracować jednolite zasady szacowania ryzyka i podawać metodologię tego szacunku,
- 3) informować w raporcie o tym, w których obszarach badań zastosowano metodę pełną, a w których metodę wyrywkową,
- 4) podać zastosowane metody prognozowania upadłości (np. metoda Altmana) i uzyskane wyniki, a także zestawzić je z wynikami uzyskanymi w poprzednich latach.

Jednak zaproponowana przez M. Andrzejewskiego „skala” zmian wydaje się niewystarczająca do spełniania, w maksymalnym stopniu, funkcji informacyjnej rewizji finansowej, którą to funkcję w ścisłym powiązaniu z funkcją korekcyjną należałoby uznać za najistotniejszą dla adresatów opinii wraz z raportem z badania sprawozdania finansowego (właścicieli badanej jednostki). A stać się tak może dzięki skonstruowaniu przede wszystkim raportu z badania sprawozdania finansowego, w taki sposób, aby funkcja informacyjna rewizji finansowej była realizowana przez funkcję kontrolną, korygującą i atestacyjną.

A zatem do zmian zaproponowanych przez M. Andrzejewskiego należałoby dodać jeszcze te elementy, które zakładałyby brak „nieomyślności” biegłego rewidenta, czyli taką prezentację proponowanych korekt przez biegłego rewidenta, która powodowałaby konieczność uzasadnienia potrzeby wprowadzenia tych zmian. W uzasadnieniu biegły rewident powinien zawrzeć powody, którymi się kieruje, postulując ich wprowadzenie wraz z ich skutkami. Co jest bardzo istotne, w raporcie powinno znaleźć się także stanowisko kierownika badanej jednostki dotyczące uwzględnienia lub nieuwzględnienia zmian proponowanych przez biegłego rewidenta. Stanowisko kierownika jednostki powinno być także uzasadnione. Taka prezentacja wprowadzanych zmian, proponowanych przez biegłego rewidenta, miałaby szansę być poddana analizie przez interesariuszy raportu z badania sprawozdania finansowego, a także stanowiłaby istotną informację na temat rzeczywistej jakości funkcjonowania służb księgowych w badanym przedsiębiorstwie. Takie podejście w istotny sposób rozszerzyłoby możliwości poznawcze wiarygodności sprawozdania finansowego przed badaniem i po badaniu oraz przedstawiałoby zasadność wprowadzania korekt. Ogólny algorytm takiego postępowania zaprezentowano na rys 1.

Należy także zwrócić uwagę, że biegły rewident nie powinien forsować swojego rozwiązania (według siebie jedyne poprawnego) w sytuacjach istniejących równoważnych alternatywnych rozwiązań. To jednostka gospodarcza w swojej polityce rachunkowości powinna decydować o wyborze konkretnego rozwiązania. Dla przykładu: jednostka w swojej polityce rachunkowości decyduje o dokonywaniu jednorazowych odpisów amortyzacyjnych wobec tego samego rodzaju środków trwałych o wartości mniejszej niż 3 500 zł, mimo że ma ich wiele (np. liczniki zużycia prądu montowane u klientów). Biegły rewident może w takiej sytuacji uznać, że lepszym rozwiązaniem jest amortyzacja czasowa tych środków trwałych jako grupy. Jednak mimo wszystko decyzja należy do jednostki gospodarczej.



Rys. 1. Algorytm postępowania z korektami wprowadzanymi przez biegłego rewidenta podczas sporządzania ostatecznego sprawozdania finansowego

Źródło: opracowanie własne.

Przeforsowanie swojego rozwiązania przez biegłego rewidenta może zniekształcić wynik finansowy jednostki gospodarczej w istotny sposób. Co prawda oba rozwiązania są dopuszczalne w uregulowaniach prawnych, jednak to przedsiębiorstwo decyduje i ma do tego pełne prawo, według którego rozwiązanie będzie amortyzować tego typu środki trwałe. Ustawodawca, zawierając takie rozwiązania w normach prawnych, scedował na jednostki gospodarcze wybór i ich konsekwencje. Jednostka powinna poinformować o swoim wyborze adresatów sprawozdawczości finansowej w dodatkowych informacjach i objaśnieniach.

4. Zakończenie

Wdrożenie w praktyce propozycji rozszerzenia zakresu ujawnianych informacji w raporcie z badania sprawozdania finansowego będzie trudne z wielu względów. Często w interesie pracowników służb księgowych w przedsiębiorstwach jest, aby fakt popełnionych przez nich błędów nie został podany do publicznej wiadomości. W takiej sytuacji zapewne będą woleli wprowadzić zmiany wynikające z proponowanych przez biegłego rewidenta korekt w taki sposób, aby nie pozostał żaden ślad tych zmian. Również biegli rewidenty mogą nie być zainteresowani takim kształtem raportu, ponieważ mógłby on w niektórych przypadkach obnażyć ich słabości, przynajmniej w tych obszarach, w których mają oni mniejsze doświadczenie.

Jednak biorąc pod uwagę wartość dodaną, jaką dzięki takiej konstrukcji raportu mogliby uzyskiwać inicjatorzy badania sprawozdania finansowego w danym przedsiębiorstwie, warto rozważyć możliwość takiego rozszerzenia informacji w raporcie. Przyczyniłoby się to do lepszego postrzegania sensu pracy biegłych rewidentów, a co za tym idzie – prestiż tego zawodu zostałby utrzymany na wysokim poziomie, czyli na takim, na jaki zasługuje.

Literatura

- Andrzejewski M., 2012, *Korygująca funkcja rewizji finansowej w systemie rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
- Pffaf J., 2008, *Wpływ rewizji finansowej na wiarygodność sprawozdania finansowego*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2013, poz. 330 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym, DzU 2009 nr 77, poz. 649 z późn. zm.
- Wielgórska-Leszczyńska J., 2009, *Ocena pracy biegłego rewidenta i oczekiwania wobec jej efektów*, [w:] Micherda B., Stępień M. (red.), *Sprawozdawczość i rewizja finansowa wobec kryzysu ekonomicznego*, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków.