

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

Agnieszka Tłaczala

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

e-mail: atlacz@sgh.waw.pl

PREZENTACJA ORAZ UJAWNIANIE INFORMACJI FINANSOWYCH – ZMIANY W MSSF

PRESENTATION AND DISCLOSURE OF FINANCIAL INFORMATION – CHANGES IN IFRS

DOI: 10.15611/pn.2015.388.35

Streszczenie: W artykule omówiono planowane zmiany dotyczące zasad prezentacji oraz ujawniania informacji finansowych. Zwrócono uwagę m.in. na problem nadmiernych ujawnień, które z jednej strony powodują niepotrzebne koszty po stronie sporządzających sprawozdania, a z drugiej, poprzez ujawnianie nieistotnych informacji, utrudniają użytkownikom ocenę sytuacji finansowej jednostki. W lipcu 2013 r. opublikowano wstępne propozycje w ramach wznowionego przez IASB projektu nowych *Założeń koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej*. Propozycje te przewidują, że *Założenia koncepcyjne* w bezpośredni sposób będą odnosiły się do zagadnień związanych z prezentacją oraz ujawnianiem informacji finansowych. Równocześnie, w ramach tzw. inicjatywy ujawnień, IASB zaproponowała zmiany w MSR 1 dotyczące stosowania zasady istotności przy ujawnianiu informacji finansowych. W artykule udowodniono tezę, że proponowane zmiany w *Założeniach koncepcyjnych* oraz w MSR 1 powinny przyczynić się do poprawy efektywności procesu sprawozdawczego.

Słowa kluczowe: MSSF, prezentacja sprawozdań finansowych, MSR 1, *Założenia koncepcyjne*.

Summary: The article discusses the planned changes to the principles of the presentation and disclosure of financial information. Attention is paid to the problem of excessive disclosure that causes unnecessary costs on the part of those who prepare statements. Moreover, disclosing irrelevant information makes it difficult for users to evaluate the entity's financial position. In July 2013, IASB published its preliminary proposals of the resumed project of the new "Conceptual Framework for Financial Reporting". As proposed, the Conceptual Framework would directly regulate issues related to the presentation and disclosure of financial information. At the same time, under the project named "Disclosure Initiative", IASB has proposed amendments to IAS 1 on the application of the principle of materiality when disclosing financial information. The article proves the thesis that the proposed changes to Conceptual Framework and IAS 1 should contribute to improving the efficiency of the reporting process.

Keywords: IFRS, financial statement presentation, IAS 1, Conceptual Framework.

1. Wstęp

W wyniku zakończonych w 2012 r. konsultacji dotyczących dalszych prac nad Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej większość respondentów uznała, że priorytetem powinno być kontynuowanie prac nad *Załoženiami koncepcyjnymi* [IASB, *Feedback Statement...*, s. 7]. W efekcie konsultacji IASB zdecydowała się wznowić wstrzymane w 2010 r. prace nad projektem *Założeń koncepcyjnych* – nie są już one jednak prowadzone wspólnie z amerykańską radą FASB¹. Kontynuując projekt, IASB opublikowała w lipcu 2013 r. propozycje zmian [IASB, *Discussion Paper: A Review...*]. Termin konsultacji dotyczących przedstawionych propozycji upłynął w styczniu 2014 r. i obecnie trwają prace nad projektem nowych *Założeń koncepcyjnych*, który powinien zostać opublikowany w pierwszym kwartale 2015 r. [IASB, *Work plan for IFRSs...*]. Nowe koncepcje, chociaż jeszcze nie zatwierdzone, są już podstawą rozpoczętych pod koniec 2012 r. prac w ramach inicjatywy dotyczącej ujawniania informacji (*disclosure initiative*).

Jednym z wyzwań współczesnej sprawozdawczości finansowej jest problem nadmiernych ujawnień. Z jednej strony przyczynia się on do ponoszenia przez sporządzających sprawozdania nadmiernych kosztów, a z drugiej strony ujawnianie informacji nieistotnych może utrudniać użytkownikom ocenę sytuacji finansowej jednostki.

Celem artykułu jest analiza propozycji dotyczących nowych *Założeń koncepcyjnych* w odniesieniu do sekcji siódmej – *Prezentacja i ujawnianie*. W artykule postawiono tezę, że przedstawione propozycje dotyczące prezentacji oraz ujawniania informacji finansowych mogą w **istotny** sposób przyczynić się do poprawy jakości tworzenia standardów i w konsekwencji do zwiększenia użyteczności informacji ujawnianych w sprawozdaniach finansowych. Dodatkowo, do poprawy efektywności sprawozdawczości finansowej przyczyniają się prace prowadzone w ramach tzw. inicjatywy dotyczącej ujawniania informacji, skutkującej zmianami w MSR 1.

2. Projektowane zmiany w *Załozeniach koncepcyjnych* – prezentacja i ujawnianie informacji w sprawozdaniach finansowych

Uregulowanie zagadnień związanych z prezentacją i ujawnianiem informacji w *Załozeniach koncepcyjnych* ma szczególne znaczenie, ponieważ IASB planuje w najbliższych latach przeprowadzić dalsze prace zmierzające do zastąpienia istniejących standardów: MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”, MSR 7 „Sprawozdanie z przepływów pieniężnych” oraz MSR 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów” nowym standar-

¹ Na temat wcześniej prowadzonych prac wspólnie z amerykańską FASB zob. [Jaruga, Kabalski 2009, s. 21-34].

dem. Zmiany te będą musiały być zgodne z wytycznymi zawartymi w *Założeniach koncepcyjnych*.

Celowość dokończenia prac nad *Założeniami koncepcyjnymi* ma także uzasadnienie teoretyczne, gdyż są one „zestawem powszechnie akceptowanych zasad teoretycznych, które tworzą ramy odniesienia dla szczegółowych obszarów problemowych. W odniesieniu do sprawozdawczości finansowej owe zasady teoretyczne dostarczają podstaw zarówno do wypracowywania nowych praktyk sprawozdawczych, jak i do oceny już istniejących” [Bonham i in. 2003, s. 100]. *Założenia koncepcyjne* przedstawiają zasady dotyczące sporządzania sprawozdań finansowych na potrzeby użytkowników zewnętrznych. Są one wykorzystywane przy opracowywaniu standardów, jednak nie są one nadrzędne w stosunku do MSSF [Olchowicz 2009, s. 41]. Ustalenie odpowiednich ram dla tworzenia standardów ułatwia realizację celów sprawozdawczości finansowej oraz pozwala na lepsze określenie potrzeb użytkowników sprawozdań. *Założenia* ułatwiają też osiągnięcie spójności standardów, zabezpieczają przed uleganiem doraźnym potrzebom oraz naciskom różnych stron procesu ustanawiania standardów [Bonham i in. 2003, s. 100-105].

Nowe *Założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej* mają się opierać przede wszystkim na tych, które obowiązują obecnie, a zmiany będą polegały na ich uaktualnieniu, ulepszeniu oraz uzupełnieniu. W nowych *Założeniach* mają się pojawić wytyczne dotyczące prezentacji oraz ujawniania informacji w sprawozdaniach finansowych oraz prezentacji wyników działalności w sprawozdaniu z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów² – zagadnienia te nie są uregulowane w obowiązujących *Założeniach koncepcyjnych* [IASB, *Discussion Paper...*, s. 12-13].

Zmiany opracowywane przez IASB mają dotyczyć składników sprawozdań finansowych, jednostki sprawozdawczej, ujmowania i wyłączenia z ksiąg rachunkowych wyceny, prezentacji i ujawniania. Nie jest natomiast planowane dokonywanie istotnych zmian w rozdziale 1: „Cel sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia” i rozdziale 3: „Cechy jakościowe użytecznych informacji finansowych”. Rozdziały te zostały wcześniej opracowane przy współpracy z FASB. Po wznowieniu prac w 2012 r. zrezygnowano ze stopniowego opracowywania kolejnych części *Założeń koncepcyjnych*, decydując się na pracę równocześnie nad całością projektu [IASB, *Discussion Paper...*, s. 15-16].

Jednym z nowych uregulowań w opracowywanych *Założeniach koncepcyjnych* ma być bezpośrednie odniesienie się do zagadnień związanych z prezentacją oraz ujawnieniami w sprawozdaniach finansowych. Jednocześnie tam, gdzie to było możliwe, w propozycjach dotyczących nowych *Założeń* wykorzystano koncepcje opracowane wcześniej w ramach nieukończonego projektu „Prezentacja sprawozdań finansowych” (*Financial Statement Presentation*) (por. [IASB, *Staff Draft of Exposure Draft...*]).

² *Section 7 – Presentation and disclosure* oraz *Section 8 – Presentation in the statement of comprehensive income – profit or loss and other comprehensive income*, w: [IASB, *Discussion Paper...*, s. 135-176].

Podstawowym celem stworzenia ram prawnych obowiązujących przy opracowywaniu nowych standardów jest zwiększenie efektywności ujawniania informacji finansowych. W większym stopniu niż obecnie miałyby być uwzględniane koszty ujawniania, a informacje powinny być przekazywane w takiej formie, aby były zrozumiałe i odpowiadały potrzebom odbiorców.

W *Założeniach koncepcyjnych* miałyby się znaleźć definicje pojęć „prezentacja” i „ujawnianie” [IASB, *Discussion Paper...*, § 7.5, s. 135-136]. Według obecnie obowiązujących zasad termin „prezentacja” używany jest w różnych znaczeniach. Według MSR 1 §1 „Celem [...] standardu jest uregulowanie zasad *prezentacji* sprawozdań finansowych o ogólnym przeznaczeniu, aby zapewnić porównywalność danych zawartych w sprawozdaniach finansowych jednostki z jej sprawozdaniami finansowymi z poprzednich okresów oraz ze sprawozdaniami finansowymi innych jednostek [...]”³. Jednocześnie zgodnie z MSR 1 §112 i §113: „Informacje dodatkowe: (a) *prezentują* informacje na temat podstawy sporządzania sprawozdań finansowych [...] (b) *ujawniają* informacje wymagane przez MSSF [...] (c) *dostarczają* informacji, które nie są prezentowane w innym miejscu w sprawozdaniach finansowych [...]” oraz „Jednostka *prezentuje* informacje dodatkowe w sposób usystematyzowany, jeśli jest to wykonalne w praktyce [...]”⁴.

Widać zatem, że w obecnym standardzie MSR 1 używane są różne określenia w odniesieniu do form przekazywania przez jednostkę informacji o swojej sytuacji finansowej: „jednostka [*prezentuje, ujawnia, dostarcza*] informacje”. Jednocześnie termin „prezentacja” używany jest w szerokim znaczeniu, także w odniesieniu do informacji przekazywanych w informacjach dodatkowych.

Jednym z celów obecnych prac nad nowymi *Założeniami koncepcyjnymi* jest zdefiniowanie terminów „prezentacja” oraz „ujawnianie” informacji. Zgodnie z przedstawioną propozycją w założeniach planowano wprowadzenie rozróżnienia między podstawowymi sprawozdaniami finansowymi oraz informacjami dodatkowymi. Do podstawowych sprawozdań finansowych miały się zaliczać:

- sprawozdanie z sytuacji finansowej,
- sprawozdanie z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów⁵,
- sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym,
- sprawozdanie z przepływów pieniężnych [IASB, *Discussion Paper...*, § 7.9-7.14, s. 136 i 137].

W projekcie zaproponowano, by termin „prezentacja” dotyczył wyłącznie wykazywania informacji w podstawowych sprawozdaniach finansowych, a pojęcie „ujawniania” odnosiło się do dostarczania każdej użytecznej informacji odbiorcom sprawozdań finansowych – również tych zawartych w informacjach dodatkowych.

³ § 1, Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 1 (MSR 1), por. [IASB, *Discussion Paper...*, § 7.9, s. 136].

⁴ § 112 i § 113, MSR 1.

⁵ Lub dwa odrębne sprawozdania: „sprawozdanie z zysków lub strat” oraz „sprawozdanie z całkowitych dochodów”.

Celem stawianym przed podstawowymi sprawozdaniami finansowymi miało być dostarczanie skróconych informacji o ujętych aktywach, zobowiązaniach, kapitale własnym, dochodach i kosztach, zmianach w kapitale własnym i przepływach pieniężnych. Informacje te miały być klasyfikowane i agregowane w taki sposób, aby były użyteczne dla odbiorców przy podejmowaniu decyzji o dostarczaniu zasobów do jednostki [IASB, *Discussion Paper...*, § 7.17, s. 137-138]⁶. Celem informacji dodatkowych miało być uzupełnianie podstawowych sprawozdań finansowych o dodatkowe, użyteczne dla odbiorców informacje. W informacjach dodatkowych byłyby ujawniane dane o jednostce sprawozdawczej, nieujętych składnikach aktywów i pasywów, pozycjach zawartych w podstawowych sprawozdaniach, ryzyku, stosowanych zasadach (polityce) rachunkowości, dokonywanych oszacowaniach i ocenach [IASB, *Discussion Paper...*, § 7.32-7.41, s. 140-143].

W dalszej dyskusji nad propozycją *Założeń koncepcyjnych* pomysł wprowadzenia rozróżnienia między podstawowymi sprawozdaniami finansowymi (*primary financial statements*) oraz informacjami dodatkowymi spotkał się jednak z krytycznym przyjęciem. Przede wszystkim podkreślano, że wprowadzenie takiego podziału sugerowałoby w sposób niezamierzony, że pozycje prezentowane w podstawowych sprawozdaniach finansowych są ważniejsze od pozostałych ujawnianych informacji. Dodatkowo wskazywano, że nie jest jasne, jakie kryteria miałyby być stosowane przy ustalaniu, które części sprawozdania finansowego uznawano by za „podstawowe” [IASB, *IASB Update – Conceptual Framework*, lipiec 2014...; *IFRS Staff paper – Conceptual Framework: Presentation...*].

3. Zasada istotności – zmiany w MSR 1

W wyniku konsultacji zakończonych w 2012 r. wyrażono oczekiwanie, że uwzględnienie kwestii dotyczących prezentacji i ujawniania spowoduje, iż dostarczane użytkownikom informacje będą bardziej przydatne. Niektórzy respondenci wskazywali jednak, że w *Założeniach* powinny zostać sprecyzowane zasady dotyczące oceny istotności ujawnianych informacji (*materiality*), ponieważ ocena ta jest często dokonywana w sposób błędny. Skutkuje to z jednej strony niepotrzebnym ujawnianiem informacji w danej sytuacji nieprzydatnych, a z drugiej zaniechaniem ujawniania informacji, które mogłyby być przydatne oraz są istotne dla oceny sytuacji finansowej jednostki⁷.

Zgodnie z obowiązującymi *Założeniami koncepcyjnymi*: „Informacja jest istotna, jeżeli jej pominięcie lub zniekształcenie mogłoby wpłynąć na decyzje użytkowników podejmowane w oparciu o informacje finansowe dotyczące określonej jednostki sprawozdawczej. Innymi słowy, istotność jest specyficznym dla danej

⁶ Cel ten został zatem określony w sposób węższy niż cel sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia sformułowany w istniejących *Założeniach koncepcyjnych*, por. § C2, *Założenia koncepcyjne*, w: [Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2011..., s. A30].

⁷ Tamże, §7.3 i § 7.46, s. 135 i 144.

jednostki aspektem przydatności opierającym się na rodzaju lub wielkości lub obydwu tych cechach pozycji, do których odnoszą się informacje w kontekście raportu finansowego danej jednostki [...]”⁸.

Zdaniem IASB definicja ta we właściwy sposób wyjaśnia pojęcie istotności informacji finansowej i w związku z tym nie powinna być zmieniana. Wzięto pod uwagę natomiast opracowanie dodatkowych wskazówek dotyczących stosowania zasady istotności w ramach poprawek do obowiązujących standardów [IASB, *Discussion Paper...*, § 7.46, s. 144].

Warto zauważyć, że nieco odmiennie niż w *Założeniach koncepcyjnych* pojęcie istotności zdefiniowano w MSR 1. Zgodnie z tym standardem „pominięcia lub zniekształcenia pozycji są istotne, jeżeli mogą, pojedynczo lub łącznie, wpłynąć na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników na podstawie sprawozdań finansowych. Istotność uzależniona jest od wielkości i rodzaju pominięcia lub zniekształcenia w kontekście towarzyszących okoliczności. Czynnikiem rozstrzygającym może być wielkość lub rodzaj pozycji, lub kombinacja obu tych czynników”⁹. Definicję tę uzupełniono stwierdzeniem, że oceny tego, czy pominięcie lub zniekształcenie może wpłynąć na decyzje, należy dokonać, biorąc pod uwagę, że użytkownikami informacji są osoby posiadające dostateczną wiedzę z zakresu biznesu, działalności gospodarczej i rachunkowości oraz wykazujące wolę zapoznania się z daną informacją¹⁰.

Według *Założeń koncepcyjnych* **istotność informacji** jest specyficznym aspektem przydatności ocenianym „w kontekście raportu finansowego jednostki”, z kolei według MSR 1 **istotność pominięcia lub zniekształcenia określonej pozycji** jest oceniana „w kontekście towarzyszących okoliczności” przy założeniu, że użytkownicy posiadają odpowiednią wiedzę i wolę, aby tę informację wykorzystać. Widać, że definicje te nie są identyczne, co wobec zastrzeżeń dotyczących stosowania zasady istotności może mieć znaczenie. Na przykład w § 31 MSR 1, który mówi o braku obowiązku ujawniania nieistotnych informacji, pojęcie istotności powinno mieć znaczenie nadane w MSR 1 §7, ale brzmienie § 31 mogłoby sugerować, że chodzi o definicję z *Założeń koncepcyjnych*.

⁸ Zob. § CJ11, *Założenia koncepcyjne*, w: [Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2011..., s. A37].

⁹ Zob. § 7, MSR 1, za: [Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2011..., cz. A, s. A411]. Definicję tę przedstawiono w tłumaczeniu Stowarzyszenia Księgowych w Polsce dokonanym przez Komitet Redakcyjny ds. MSSF 2011, ponieważ oficjalne tłumaczenie zawiera błędy, które powodują, że definicja jest niezrozumiała.

¹⁰ Zob. § 7, MSR 1. W definicji istotności w MSR 1 jest odwołanie do nieistniejącego już §25 *Założeń koncepcyjnych* (Cechy jakościowe sprawozdania finansowego – Zrozumiałość). W obecnie obowiązującym §CJ32 *Założeń koncepcyjnych* (Wzbogacanie cech jakościowych – Zrozumiałość) przyjęto, że raporty finansowe są sporządzane dla użytkowników mających dostateczną wiedzę oraz uważnie analizujących informacje. Założono jednak realistycznie, że mogą oni potrzebować pomocy doradcy, aby móc zrozumieć informacje dotyczące złożonych zjawisk ekonomicznych.

Należy też zauważyć, że ocena przydatności informacji (*relevance*) dokonywana jest zarówno na etapie opracowywania standardów przy ustalaniu wymagań dotyczących prezentacji oraz ujawnień, jak i na etapie sporządzania sprawozdania finansowego. Z kolei ocena istotności (*materiality*) może być dokonywana wyłącznie przez sporządzających sprawozdanie, ponieważ „istotność jest specyficznym dla danej jednostki aspektem przydatności” i może być rozpatrywana jedynie przy uwzględnieniu rodzaju prowadzonej działalności i szczególnych aspektów sytuacji finansowej przedsiębiorstwa¹¹.

Chociaż sama definicja istotności nie budzi zazwyczaj większych zastrzeżeń, to z krytyką spotyka się sposób, w jaki dokonywana jest ocena, co jest informacją istotną a co nią nie jest. Na przykład wątpliwości budziło często stosowanie § 31 MSR 1, zgodnie z którym: „Jednostka nie ma obowiązku ujawniania określonych informacji wymaganych przez MSSF, jeżeli nie są one istotne”. Z takim sformułowaniem wiązało się pytanie o nadrzędność stosowania § 31 MSR 1 wobec wymogów dotyczących ujawniania wynikających z innych standardów. Braku obowiązku ujawniania informacji uważanych za nieistotne nie można utożsamiać z zakazem. Wobec kategorycznych wymogów innych standardów sporządzający sprawozdanie może uznawać, że „nie zaszkodzi” ujawniać określone informacje, mimo iż w jego opinii są one niezbyt istotne dla oceny sytuacji jednostki.

Do nadmiernego ujawniania informacji może prowadzić też błędna ocena przydatności oraz istotności informacji dokonywana przy stosowaniu § 17 (c) MSR 1, zgodnie z którym rzetelna prezentacja wymaga od jednostki „zapewnienia dodatkowych ujawnień, jeśli spełnienie konkretnych wymogów MSSF nie wystarcza, aby umożliwić użytkownikom zrozumienie wpływu poszczególnych transakcji, innych zdarzeń i warunków na sytuację finansową i wyniki finansowe jednostki”¹².

Dodatkowe wskazówki dotyczące stosowania zasady istotności mają zwracać uwagę na to, że jeśli informacje są uważane za nieistotne, to jednostce wolno zaniechać ich ujawniania w sprawozdaniu a ujawnianie nieistotnych informacji odwraca uwagę użytkowników sprawozdań od ujawnianych równocześnie ważnych pozycji [IASB, *Discussion Paper...*, § 7.46, s. 144-145].

Równoległe do wznowionych w połowie 2012 r. prac nad *Załoženiami koncepcyjnymi* IASB podjęła pod koniec 2012 r. działania na poziomie poszczególnych standardów, zmierzające do zmiany wymagań dotyczących ujawniania informacji finansowych. Celem rozpoczętych prac jest przede wszystkim rozwiązanie problemu nadmiernych ujawnień.

Pierwszym krótkoterminowym projektem realizowanym w ramach tzw. inicjatywy dotyczącej ujawniania informacji (*disclosure initiative*) są propozycje zmian w MSR 1. Projekt zmian został opublikowany przez IASB 25 marca 2014 r. Obejmo-

¹¹ Por. *Założenia koncepcyjne*, UW3.18, w: [Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2011..., cz. B, s. B18].

¹² Zob. § 17, MSR 1.

wał on m.in. zagadnienia dotyczące istotności informacji ujawnianych w sprawozdaniach [IASB, *Exposure Draft (ED/2014/1) Disclosure Initiative...*].

Według proponowanych rozwiązań sprecyzowano i rozszerzono § 31 MSR 1 dotyczący istotności prezentowanych informacji. W tab. 1 przedstawiono obecne i proponowane brzmienie § 31.

Tabela 1. Zasada istotności w obowiązującym i projektowanym MSR 1

§ 31 MSR 1 (obowiązujący)	Jednostka nie ma obowiązku ujawniania określonych informacji wymaganych przez MSSF, jeśli nie są one istotne
§ 31 MSR 1 (projektowany)	Niektóre MSSF wymagają prezentowania lub ujawniania określonych informacji w sprawozdaniach finansowych jednostki. Jednakże pomimo tych wymagań jednostka jest zobowiązana do oceny, czy wszystkie te informacje powinny być prezentowane lub ujawniane, czy też niektóre z nich są nieistotne, a ich prezentowanie lub ujawnianie mogłoby zmniejszyć zrozumiałość sprawozdań finansowych poprzez odwrócenie uwagi od istotnych informacji. Jednostka nie ma obowiązku ujawniania określonych informacji wymaganych przez MSSF w jej sprawozdaniach finansowych łącznie z notami, jeśli informacja wynikająca z tych ujawnień nie jest istotna. Stosuje się tę zasadę również w takich sytuacjach, gdy MSSF zawierają listę szczegółowych wymagań lub określają je jako minimalne wymagania. Jednostka jest również zobowiązana rozważyć, czy informacje dotyczące zagadnień objętych przez MSSF powinny być prezentowane lub ujawniane w celu zaspokojenia potrzeb użytkowników sprawozdań finansowych, nawet jeśli ich ujawnianie nie zawiera się w szczegółowych wymaganiach danego MSSF*

* Tłumaczenie własne na podstawie: MSR 1 § 31 i [IASB, *Exposure Draft (ED/2014/1)*, s. 10].

Źródło: opracowanie własne.

W proponowanym brzmieniu § 31 MSR 1 podkreślono nadrzędność stosowania zasady istotności w stosunku do wytycznych innych standardów, nawet wtedy, gdy określają one szczegółowe wymagania dotyczące ujawnień lub określają te wymagania jako minimalne. Zasada istotności miałaby być stosowana także wówczas, gdy MSSF nie nakłada szczegółowych wymagań odnośnie do ujawniania, a informacja byłaby potrzebna do zaspokojenia potrzeb użytkowników sprawozdań.

W propozycji nowych *Założeń koncepcyjnych* zwrócono też uwagę, że w prezentacji oraz ujawnianiu informacji finansowych nie chodzi tylko o dostosowanie się do wymogów MSSF, ale powinna być używana taka forma przekazywania informacji odbiorcom, żeby w sposób wierny odzwierciedlać sytuację jednostki (wierna prezentacja¹³), ale też żeby informacje były zrozumiałe i porównywalne.

¹³ Polskie tłumaczenie jednej z fundamentalnych cech jakościowych – „wierna prezentacja” może być w sytuacji, gdy wprowadzono rozróżnienie pomiędzy „prezentacją” i „ujawnianiem” informacji finansowych mylące. Dokładnym tłumaczeniem angielskiego terminu *faithful representation* byłoby „wiernie odzwierciedlenie (sytuacji finansowej)”. Problem związany z tłumaczeniem niektórych pojęć w MSSF dostrzegają także A. Jaruga, P. Kabalski. Proponują oni tłumaczenie „wierność odzwierciedlenia rzeczywistości” zamiast obowiązującego „wierna prezentacja”. Zob. [Jaruga i in. 2009, s. 29].

Zalecane miałyby być formy ujawnień dostosowane do specyfiki jednostki gospodarczej, co oznaczałoby unikanie stosowania gotowych szablonów oraz taką elastyczność w doborze form przekazywania przez jednostkę informacji sprawozdawczych, by niepotrzebnie nie wydłużać sprawozdania. W wielu sytuacjach standardy miałyby zezwalać na wybór kolejności ujawnień, pozwalając na wyróżnienie najistotniejszych informacji. Jednym z zaleceń w *Założeniach koncepcyjnych* może być postulat większej elastyczności w odniesieniu do kolejności oraz poziomu agregowania prezentowanych danych, a także kwestie spójności terminologii oraz jednoznacznie określone zależności między prezentowanymi pozycjami [IASB, *Discussion Paper...*, § 7.49-7.51, s. 145-147].

4. Zakończenie

W trakcie konsultacji dotyczących *Założeń koncepcyjnych* większość respondentów pozytywnie odniosła się do propozycji przedstawionych w sekcji siódmej, dotyczących prezentacji i ujawniania informacji, zasady istotności oraz form przekazywania informacji pomiędzy jednostką a odbiorcami sprawozdań [IFRS Staff Paper - *Conceptual Framework: High...*, s. 7]. Również IASB potwierdziła wiele z wcześniejszych propozycji dotyczących prezentacji oraz ujawniania. Zgodzono się m.in. na preferowanie ujawnień uwzględniających specyfikę jednostki oraz unikanie powielania informacji ujawnianych w różnych częściach sprawozdania. Porównywalność sprawozdań byłaby nadal ważną cechą, ale nie nadmiernym kosztem dla użyteczności ujawnianych informacji [IASB, *IASB Update – Conceptual framework*, czerwiec 2014].

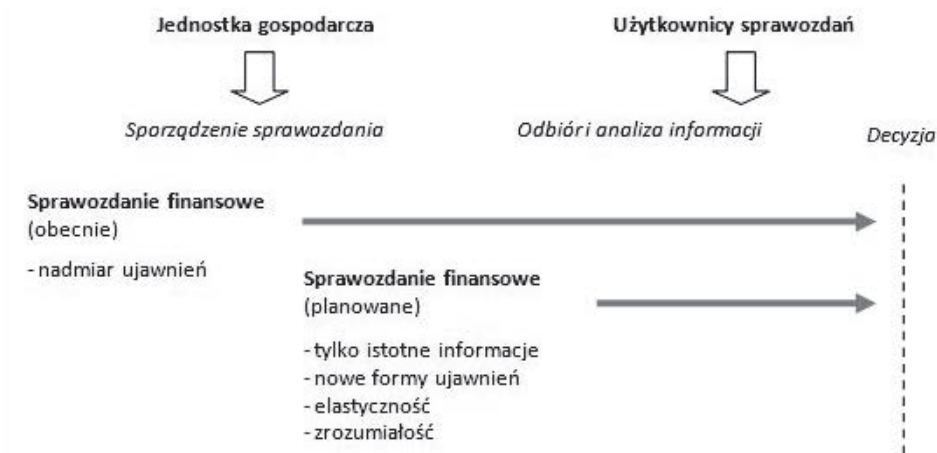
Warto zwrócić uwagę, że istotną zmianą jest sam fakt odniesienia się do zagadnień związanych z prezentacją oraz ujawnieniami w *Założeniach koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej*. Zamiar ten wynika z dostrzeżenia problemów, jakie dla odbiorców sprawozdań finansowych stanowią nadmierne ujawnienia.

Podstawowym celem zmian dotyczących sprawozdawczości finansowej ma być zwiększenie efektywności procesu sprawozdawczego zarówno poprzez zmniejszenie kosztów towarzyszących ujawnianiu informacji, jak też zwiększenie użyteczności informacji dostarczanych odbiorcom. Cel ten ma być osiągnięty nie tylko poprzez zatwierdzenie nowych *Założeń koncepcyjnych*, ale też w wyniku realizacji kilku projektów w ramach tzw. inicjatywy dotyczącej ujawniania informacji (*disclosure initiative*), prowadząc ostatecznie do zastąpienia obowiązujących standardów: MSR 1, MSR 7 i MSR 8.

W ramach prowadzonych prac rozważano celowość wprowadzenia rozróżnienia między podstawowymi sprawozdaniami finansowymi oraz informacjami dodatkowymi, zdefiniowano pojęcie prezentacji oraz ujawniania informacji finansowej, jak również analizowano stosowanie zasady istotności, wskazując, że dostarczanie nieistotnych informacji prowadzi obecnie do nadmiaru ujawnień i odwraca uwagę użytkowników od ważnych pozycji.

Wiele proponowanych zmian spotkało się z aprobatą i nie budziło kontrowersji. Można powiedzieć, że mają one charakter ewolucyjny oraz są ściśle podporządkowane celowi, jakim jest zmniejszenie nadmiaru ujawnień i poprawa efektywności sprawozdawczości finansowej. Zamierzenia te różnią się zatem od wcześniejszego, nieukończonego projektu *Prezentacja sprawozdań finansowych (Financial Statements Presentation)*, który zakładał znaczne zmiany w stosowanych zasadach prezentacji (por. [IASB, *Staff Draft of Exposure Draft IFRS...*]).

Na rys. 1 przedstawiono planowane zmiany w prezentacji oraz ujawnianiu informacji finansowych.



Rys. 1. Kierunek zmian w sprawozdawczości finansowej

Źródło: opracowanie własne.

Wiele propozycji przedstawionych w projekcie nowych *Założeń koncepcyjnych* jest już uwzględnianych w obecnie opracowywanych standardach. Istotne jest też, że dalsze zmiany dotyczące sprawozdawczości finansowej nastąpią już po zatwierdzeniu nowych *Założeń koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej*.

Biorąc pod uwagę kierunek planowanych zmian, należy uznać za zasadną tezę, że bez względu na kształt ostatecznych rozwiązań, przedstawione propozycje dotyczące prezentacji oraz ujawniania informacji finansowych mogą w znaczący sposób przyczynić się do poprawy jakości tworzenia standardów i w konsekwencji do zwiększenia użyteczności informacji ujawnianych w sprawozdaniach finansowych. Dodatkowo na efektywność procesu sprawozdawczego powinny pozytywnie wpłynąć efekty prac prowadzonych w ramach inicjatywy dotyczącej ujawnień informacji. Obserwowanie prac nad nowymi *Załozeniami koncepcyjnymi* pozwala również na ocenę charakteru zmian oraz kierunków rozwoju sprawozdawczości finansowej.

Literatura

- Bonham M. i in., 2003, *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w interpretacjach i przykładach*, t. 1, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa.
- IASB, *Discussion Paper DP/2013/1 A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*, lipiec 2013, www.ifrs.org (dostęp: 21.06.2014).
- IASB, *Exposure Draft (ED/2014/1) Disclosure Initiative. Proposed amendments to IAS 1*, marzec 2014, www.ifrs.org (dostęp: 23.06.2014).
- IASB, *Feedback Statement: Agenda Consultation 2011*, grudzień 2012, www.ifrs.org (dostęp: 20.06.2014).
- IASB, *IASB Update – Conceptual Framework*, czerwiec 2014, www.ifrs.org (dostęp: 23.06.2014).
- IASB, *IASB Update – Conceptual Framework*, lipiec 2014, www.ifrs.org (dostęp: 15.09.2014)
- IASB, *Staff Draft of Exposure Draft IFRS X Financial Statement Presentation*, 1 lipca 2010 r., www.ifrs.org (dostęp: 21.06.2014)
- IASB, *Work plan for IFRSs (30.07.2014) - Conceptual Framework*, www.ifrs.org (dostęp: 9.09.2014).
- IASB, *Staff Paper – Conceptual Framework: High level overview of feedback on the Discussion Paper, 2014*, www.ifrs.org (dostęp: 23.06.2014).
- IASB, *Staff Paper – Conceptual Framework: Presentation and disclosure – scope and content*, lipiec 2014, www.ifrs.org (dostęp: 15.09.2014)
- Jaruga A., Frenzel M., Ignatowski R., Kabalski P., 2009, *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF/MSR) 2009. Najnowsze zmiany*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2011*, część A i B, 2011, tłum. i wyd. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 1 (MSR 1) *Prezentacja sprawozdań finansowych (zaktualizowany w 2007 r.)*, [w:] Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady, Dz. Urz. UE L 320 z 29.11.2008, s. 1, z późn. zm., www.eur-lex.europa.eu (dostęp: 19.06.2014)
- Olchowicz I., 2009, *Podstawy rachunkowości*, Difin, Warszawa.