

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 390

**Rachunkowość –
polityka makroekonomiczna –
globalizacja**

Redaktorzy naukowci

Zbigniew Luty

Magdalena Chmielowiec-Lewczuk



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Joanna Świrska-Korlub

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.pl

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 978-83-7695-507-0

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	9
Jacek Adamek: Elementy kształtujące sylwetkę muzułmańskiego księgowego.....	11
Mariusz Andrzejewski, Kinga Mróz, Maciej Poppek: Testy zgodności w teorii i praktyce audytu sprawozdań finansowych.....	21
Anna Bartoszewicz: Transformacja audytu wewnętrznego w Polsce – od audytu zgodności do audytu efektywnościowego.....	36
Melania Bąk: Rachunkowość i jej kapitał, czyli rachunkowość w wymiarze niematerialnym.....	45
Anna A. Białek-Jaworska, Katarzyna Drązikowska: Polityka rachunkowości spółek notowanych na NewConnect	55
Anna A. Białek-Jaworska, Marek Żukowski, Jozef Bucko: Rola doświadczenia zawodowego w uczeniu się rachunkowości w Polsce i na Słowacji.....	64
Grzegorz Bucior: <i>Datio in solutum</i> w ujęciu bilansowym i podatkowym	74
Jolanta Chluska: Informacyjne aspekty funduszu własnego samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej.....	82
Halina Chłodnicka: Wpływ wykonywania wyceny przedsiębiorstwa w upadłości likwidacyjnej do celów sprzedaży na wybranym przykładzie.....	91
Marek Garbowski: Przyszłość banków spółdzielczych w kontekście implementacji regulacji Basel III w polskim systemie bankowym.....	104
Magdalena Giedroyć: Relewantność informacji sprawozdawczych	114
Jerzy Gierusz, Katarzyna Koleśnik, Sylwia Silska-Gembka: Podejście praktyków do rozpoznania rezerw, zobowiązań oraz aktywów warunkowych w świetle MSSF – wyniki badania empirycznego	123
Magdalena Janowicz: Rola biegłego rewidenta w procesie połączenia spółek.....	134
Aldona Kamela-Sowińska: Obrót gospodarczy jako dobro prawnie chronione przez ustawę o rachunkowości.....	142
Małgorzata Kamieniecka: Etyka w rachunkowości wczoraj i dziś – ocena aktualności postulatów L. Paciolego	150
Katarzyna Kobiela-Pionnier: Pod presją. Wpływ lobbingu na kształtowanie standardów rachunkowości.....	160
Mariola Kotłowska: Determinanty pomiaru dokonań na poziomie procesów w przedsiębiorstwie	173
Edyta Łazarowicz: Znaczenie i przyszłość zasady ostrożności.....	183
Edward PieliCHATy: Rozpoznawanie przychodów ze sprzedaży produktów ubezpieczeniowych w księgach rachunkowych banków.....	191

Anna Mazurczak-Mąka, Paweł Zieniuk: Rewizja finansowa w jednostkach zainteresowania publicznego w świetle zmian dyrektyw unijnych...	203
Małgorzata Rówińska: Koszt historyczny i wartość godziwa aktywów – analiza modeli wyceny na podstawie wybranych spółek notowanych na GPW w Warszawie	212
Beata Sadowska: Rachunkowość w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe	222
Karol Schneider: Przystępczość ekonomiczno-finansowa a kreatywne aspekty księgowości	234
Joanna Toborek-Mazur: Kontrowersje wokół rozliczania fuzji w międzynarodowych standardach rachunkowości	242
Piotr Wanicki: Metody wyceny efektów prac badawczo-rozwojowych	250
Małgorzata Anna Węgrzyńska: Identyfikacja bezpieczeństwa ekonomicznego w literaturze i regulacjach prawnych	261
Edward Wiszniowski: Waluty wirtualne w rachunkowości	273
Grzegorz Zimon: Wpływ grupy marketingowo-zakupowej na sytuacje i wyniki finansowe przedsiębiorstw	283

Summaries

Jacek Adamek: The profile of a Muslim accountant – influencing elements	11
Mariusz Andrzejewski, Kinga Mróz, Maciej Popek: Compliance testing in theory and practice of financial auditing	21
Anna Bartoszewicz: Transformation of internal audit in Poland – from compliance audit to performance audit	36
Melania Bąk: Accounting and its capital, that is accounting in nonmaterial dimension	45
Anna A. Bialek-Jaworska, Katarzyna Drązikowska: Accounting policy used by the NewConnect listed companies	55
Anna A. Bialek-Jaworska, Marek Żukowski, Jozef Bucko: The role of professional experience in accounting learning in Poland and Slovakia ...	64
Grzegorz Bucior: <i>Datio in solutum</i> in accounting and tax terms	74
Jolanta Chluska: Information aspects of the equity funds of the independent public health care units	82
Halina Chłodnicka: The impact of making evaluation of an enterprise in liquidation for the sale on a selected example	91
Marek Garbowski: The future of cooperative banks in the light of implementation of Basel III regulations into the Polish banking system ..	104
Magdalena Giedroyć: Relevance of reporting information	114

Jerzy Gierusz, Katarzyna Koleśnik, Sylwia Silska-Gembka: The practitioners' approach to the recognition of provisions, contingent liabilities and contingent assets in accordance with IAS 37 – the results of an empirical study	123
Magdalena Janowicz: The role of an auditor in the process of business combinations.....	134
Aldona Kamela-Sowińska: Economic turnover as an interest legally protected by Accounting Law	142
Małgorzata Kamieniecka: Ethics in accounting today and in the past – evaluation of topicality of L. Pacioli postulates	150
Katarzyna Kobiela-Pionnier: Under pressure. Lobbying influence on the shaping of accounting standards.....	160
Mariola Kotłowska: Determinants of performance measurement at the level of processes in a company	173
Edyta Łazarowicz: The significance and future of the prudence principle ...	183
Edward Pielichaty: The recognition of insurance revenues in bank bookkeeping	191
Anna Mazurczak-Mąka, Paweł Zieniuk: Financial audit of public interest entities in the light of amendments to relevant EU directives.....	203
Małgorzata Rówińska: Historical cost and fair value of assets – analyses of valuation models on the ground of some companies listed on the Warsaw Stock Exchange	212
Beata Sadowska: Accounting in the State Forests National Forest Holding	222
Karol Schneider: Economic and financial crime vs. creative aspects of accounting.....	234
Joanna Toborek-Mazur: Controversy over mergers accounting in the international accounting standards.....	242
Piotr Wanicki: Methods of research and development work effects valuation	250
Małgorzata Anna Węgrzyńska: Identification of economic safety in literature and legal regulations	261
Edward Wiszniowski: Virtual currencies in accounting	273
Grzegorz Zimon: Influence of marketing-purchasing groups on the performance and financial situation of companies	283

Magdalena Giedroyć

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

e-mail: mgiedr@sgh.waw.pl

RELEWANTNOŚĆ INFORMACJI SPRAWOZDAWCZYCH

RELEVANCE OF REPORTING INFORMATION

DOI: 10.15611/pn.2015.390.11

Streszczenie: Celem artykułu jest zaprezentowanie znaczenia relewantności informacji sprawozdawczych oraz jej związku z ich wiarygodnością. Podkreślono, że zachowanie przez sprawozdawczość finansową zarówno relewantności, jak i tradycyjnie rozumianej wiarygodności wymaga równoległego raportowania informacji finansowych o kapitale w ujęciu *ex post* i *ex ante*.

Słowa kluczowe: relewantność informacji, jakość sprawozdań finansowych.

Summary: The purpose of this article is to present the importance of relevance of reporting information and its relationship to its reliability. The author emphasizes that in order to maintain the relevance and traditionally understood reliability of financial information, parallel reporting about the capital both in terms of *ex post* and *ex ante* evaluation is needed.

Keywords: relevance of information, qualitative characteristics of financial statements.

1. Wstęp

Z teorii informacji wynika, że informacja, w tym informacja z rachunkowości, musi być przygotowana z myślą o celu, któremu ma służyć (np. [Terebuch 1970, s. 12-13]). Celem rachunkowości jest zaspokajanie potrzeb informacyjnych odbiorców, które muszą być znane sporządzającym sprawozdania finansowe.

Po określeniu, w jakim celu i dla kogo tworzona jest informacja, można określić jej przedmiot, czyli zagadnienie opisywane przez informację. Przedmiotem rachunkowości jest, postrzegany dualnie, kapitał [Gmytrasiewicz 2009, s. 143], którego interpretacja zmieniała się wraz z rozwojem życia gospodarczego¹.

¹ Historyczny rozwój pojęcia kapitału w rachunkowości pozwala zauważyć, że początkowo obejmował on głównie skutki zdarzeń rzeczywistych, następnie wydedukowanych, a obecnie także hipotetycznych [Gmytrasiewicz 2009, s. 145-146].

Pozytywna weryfikacja informacji sprawozdawczej przez jej sporządzającego nie gwarantuje jeszcze osiągnięcia celu komunikacyjnego. Użytkownik informacji ocenia je bowiem pod kątem ich jakości, czyli użyteczności w realizacji swojego celu, który *nota bene* niekoniecznie musi być zgodny z celem przyjętym przez sporządzającego sprawozdanie finansowe.

W literaturze brak jest jednego uzgodnionego stanowiska dotyczącego terminologii poszczególnych cech jakościowych informacji finansowych. Różni autorzy podają odmienne definicje cech jakościowych informacji oraz różne ich zestawy mające gwarantować użyteczność informacji sprawozdawczej dla użytkowników (por. np. [Micherda 2006, s. 12-13; Śniezek 2009, s. 20-21; s. 19-20; Kwiecień 2005, s. 142-143]).

Współcześnie wiele kontrowersji budzi problem zapewniania użyteczności informacji sprawozdawczych, który dodatkowo komplikują twórcy Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), formułując stwierdzenia, że „lepiej mieć sprawozdania finansowe, które są w przybliżeniu dobre niż dokładnie złe” [Bonham i in. 2006, s. 119], co w praktyce doprowadziło do wprowadzenia hierarchii cech jakościowych informacji sprawozdawczych w *Założeniach koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej* [Międzynarodowe... 2011, s. A36-A38] i oznacza, że lepiej mieć sprawozdania, które są „bardziej przydatne, nawet jeśli nie są tak wiarygodne” [Bonham i in. 2006, s. 119].

Celem artykułu jest zaprezentowanie znaczenia relewantności informacji sprawozdawczych oraz jej związku z ich wiarygodnością. Artykuł został przygotowany na podstawie analizy literatury przedmiotu, a konkluzje w nim zawarte zostały sformułowane na podstawie wnioskowania.

2. Znaczenie relewantności informacji sprawozdawczych

Relewantność informacji sprawozdawczych łącznie z ich wiarygodnością, porównywalnością, zrozumiałością i terminowością zapewnia użyteczność sprawozdań finansowych dla użytkowników. W literaturze polskiej omawiana cecha jakościowa informacji jest powszechnie określana terminem „przydatność”. Jednak definiowanie użyteczności informacji przez jej przydatność jest przykładem błędnego definiowania, *idem per idem* (łac. *to samo przez to samo*). Przymiotniki „użyteczny” i „przydatny” mają bowiem takie same znaczenia: użyteczny oznacza „przynoszący pożytek, przydatny, potrzebny do czegoś, mający praktyczne zastosowanie; pożyteczny” [Słownik języka polskiego 1998, t. III, s. 599], przydatny zaś oznacza „przydający się, nadający się do czegoś, mogący się przydać do czegoś, zdalny, odpowiedni, użyteczny” [Słownik języka polskiego 1998, t. II, s. 986]. Stąd, zadaniem autorki, lepiej używać przymiotnika „relewantny”.

Relewantne informacje finansowe można zdefiniować jako te, które odnoszą się do tematu i są istotne, tj. „celowo ułatwiają działanie, spełniając zapotrzebowanie działalności gospodarczej” [American Accounting Association 1969, s. 47]. Powin-

ny być właściwie dobrane pod kątem zarówno ich natury, ilości, czyli szczegółowości ujawnień, jak i jednoznacznego i przejrzystego zaprezentowania. Innymi słowy, relewantność sprawozdania finansowego dotyczy jego zakresu przedmiotowego oraz konstrukcji jego struktury, która ukierunkowuje jego odbiorców na istotne dla jednostki informacje.

Pomimo faktu, iż zakres sprawozdań finansowych jest w większym lub mniejszym stopniu określany przez prawo bilansowe, w tym MSSF, jego konstrukcja wymaga od sporządzających zastosowania profesjonalnego osądu. Jest on potrzebny m.in. przy decyzjach czy ujawniać osobno skutki transakcji nietypowych, rzadko występujących, informacji wartościowo nieistotnych, ale mających wpływ na przyszły potencjał jednostki.

Relewantność informacji można ocenić w konkretnej sytuacji lub przy określonym problemie. Gdy informacje finansowe mogą pomóc rozwiązać problem, poprzez wpływ na zróżnicowanie podejmowanych decyzji, nazywane są relewantnymi. Informacja relewantna charakteryzuje się trzema komponentami [*Międzynarodowe...* 2011, s. B17]: wartością potwierdzającą, wartością korygującą oraz wartością prognostyczną. Informacja wpływa bowiem na realizację celów użytkowników przez pomoc w ocenie: czy skutki ich wcześniejszych decyzji przynoszą zakładane rezultaty (wartość potwierdzająca), jakie ewentualnie plany naprawcze powinny być wdrożone, gdy rezultaty nie są zadowalające (wartość korygująca), jak będą się kształtować rezultaty, gdy zostaną wdrożone plany naprawcze (wartość prognostyczna). Ponadto informacja ma wartość prognostyczną, jeśli może być wykorzystana do dokonywania przewidywań dotyczących wyniku przeszłych lub bieżących zdarzeń [*Międzynarodowe...* 2011, s. B17].

3. Zapewnienie relewantności informacji sprawozdawczej w MSSF

Palącym problemem, w ramach poprawy relewantności i zrozumiałości sprawozdań finansowych, sporządzanych zgodnie z MSSF, jest narastające od dłuższego już czasu przeładunek informacyjny, przejawiające się rosnącą liczbą stron tychże sprawozdań. Liczba ujawnianych informacji w sprawozdaniach finansowych jest odzwierciedleniem liczby informacji generowanych we wszystkich sferach życia globalnego społeczeństwa wiedzy. Niemniej często zapomina się o optimum informacji, po przekroczeniu którego kolejne informacje nie są już efektywnie przyswajane przez użytkowników. Jak zauważyła H. Simon: „bogactwo informacji jest przyczyną ubóstwa uwagi” [Shapiro, Varian 2007, s. 18].

Jednocześnie coraz częściej pojawiają się opinie, że sprawozdania zawierają rosnącą liczbę informacji nierелеwantnych z punktu widzenia użytkowników, co w efekcie utrudnia dostęp do tych informacji, których wpływ na decyzje gospodarcze może być znaczący. Tym samym od dłuższego czasu RMSR rozważała, jak

sformułować zapisy w standardach, aby sporządzający sprawozdania umieszczali jedynie informacje faktycznie relewantne.

W grudniu 2014 roku RMSR wydała zmiany do MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*², dotyczące ujawniania informacji w sprawozdaniu finansowym. Celem wprowadzonych zmian jest zachęcenie twórców sprawozdań do profesjonalnego osądu w określaniu, jakie informacje, gdzie i w jakim porządku ujawniać w sprawozdaniu finansowym. Wśród powodów, dla których, zdaniem RMSR, następuje przeładowanie sprawozdań finansowych informacjami nierelwantnymi z punktu widzenia użytkowników, jest przede wszystkim błędne stosowanie zasady istotności [*Exposure Draft* 2014, s. 16-17], która jest rozumiana jako specyficzny dla jednostki aspekt relewantności, opierający się na rodzaju lub wielkości, lub obydwu tych cechach pozycji, do których odnoszą się informacje w kontekście sprawozdania finansowego danej jednostki [*Międzynarodowe...* 2011, s. A37].

W zmienionym MSR 1 zezwolono na samodzielne kształtowanie struktury sprawozdania przez wprowadzenie sum cząstkowych w miejscach, które zdaniem jednostki grupują informacje sprawozdawcze w sposób zrozumiały i relewantny dla odbiorców³. Trzeba więc zauważyć, że porównywalność sprawozdań finansowych w przestrzeni schodzi na dalszy plan.

RMSR wprowadziła spore zmiany do ujawniania informacji w notach do sprawozdań finansowych, umożliwiając ich swobodne kształtowanie⁴. Pokazano trzy alternatywne formaty not do sprawozdań finansowych, które mogą być uporządkowane zgodnie z [*IAS I...* 2015, par. BC760]:

- ich relewantnością dla jednostki,
- porządkiem w sprawozdaniu finansowym lub
- kombinacją obydwu form.

Także w odniesieniu do rachunku zysków i strat zmiany standardu dopuściły możliwość dowolnej dezagregacji bądź agregacji pozycji, pod warunkiem że będzie to z korzyścią dla użytkowników [*IAS I...* 2015, par. 82A].

4. Relevantność a wiarygodność informacji sprawozdawczych

Rozważając związek relewantności i wiarygodności informacji sprawozdawczej w ujęciu historycznym, należy zauważyć, że w okresie średniowiecza system informacyjny rachunkowości podporządkowany był potrzebom jednego użytkownika – właściciela. Tworzony był w celu realizacji przede wszystkim funkcji kontrolno-dowodowej, która polegała na ochronie majątku przed malwersacjami i kradzieżą, oraz poświadczaniu zawartych transakcji. Przyjęcie tego celu wymagało informacji na temat kapitału w ujęciu *ex post*. Gdy więc identyfikowano głównie skutki przeszłych zdarzeń rzeczywistych, nie istniał rozdźwięk pomiędzy relewantnością

² Wejście zmian w życie datuje się na 1 stycznia 2016 r.

³ Dodano par. 30A do *IAS I*.

⁴ Zmieniono par. 114 do *IAS I*.

a wiarygodnością informacji sprawozdawczych. Zapewnienie relewantności informacji sprawozdawczych polegało na ujawnianiu, początkowo jedynie w inwentarzach, a następnie także w bilansach, bardzo szczegółowych informacji o składnikach aktywów i pasywów podmiotu gospodarczego, wiarygodność zapewniana była zaś przez ich wycenę głównie w wartościach historycznych.

W miarę rozwoju kapitalizmu (przede wszystkim od okresu rewolucji przemysłowej) w ślad za zmianami gospodarczymi i rozszerzaniem się grona użytkowników sprawozdań finansowych wykrystalizowały się nowe cele rachunkowości, w tym ochrona kapitału przed jego nieuzasadnionym uszczupleniem w ramach podziału zysku. Zapewnienie relewantności informacji sprawozdawczej wymagało rozbudowy systemu informacyjnego rachunkowości o rachunek kosztów, rozszerzenia przedmiotu rachunkowości o zdarzenia wydedukowane (np. naliczanie stawek amortyzacyjnych, tworzenia rezerw).

Różne cele sprawozdań finansowych na przełomie XIX i XX wieku były względem siebie komplementarne. Te same rodzajowo informacje poświadczały zaistniałe w przeszłości fakty gospodarcze, pokazując obecny stan wiarygodnie wycenionych, zgodnie z ostrożnością kupiecką, kapitałów jednostki gospodarczej (ujęciu *ex post*) oraz stanowiły podstawę do podejmowania decyzji w obszarze szeroko pojmowanego zarządzania przedsiębiorstwem. Wartości historyczne stanowiły więc podstawę wypełniania funkcji kontrolno-dowodowej rachunkowości oraz funkcji informacyjnej. Jednocześnie informacje na temat przyszłych perspektyw funkcjonowania jednostek gospodarczych nie były jeszcze przedmiotem rachunkowości, co znajduje potwierdzenie w ówczesnych wypowiedziach: „w większości przypadków księgowy nie jest w stanie lepiej niż inni ludzie prognozować ekonomiczne perspektywy przedsięwzięcia” [Mather 1975, s. 292]. Stąd relewantność informacji finansowej utożsamiana była jedynie z wartością potwierdzającą lub korygującą wcześniejsze przewidywania.

Przełom XX i XXI wieku wywołał rewolucję w sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw. W warunkach zaostrzającej się konkurencji na globalnym rynku oraz wzrastającej efektywności wykorzystania zasobów majątkowych na pierwszy plan wysuwana jest funkcja informacyjna rachunkowości. W dobie globalizacji, z której wynika konieczność standaryzacji rachunkowości, zarówno użytkownicy sprawozdań finansowych, ich potrzeby informacyjne, jak i cel sporządzania tych sprawozdań są określone w *Założeniach koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej* [Międzynarodowe... 2011, s. A30-A31].

Informacje księgowe, tradycyjnie kierowane do powszechnego użytkownika, tworzone są obecnie, zgodnie z MSSF, pod kątem oczekiwania wybranej ich grupy – dostawców kapitału. Przyjmuje się ponadto, że zainteresowani są oni informacjami na temat przyszłego bogactwa podmiotu gospodarczego [Międzynarodowe... 2011, s. A30].

Skoro celem rachunkowości stała się pomoc w szacowaniu przyszłego potencjału dochodowego jednostki, to zapewnienie relewantności polega obecnie głównie na dostarczaniu informacji o wartościach prognostycznych. Wymaga to rozbudowywania not do sprawozdań finansowych, ujawniania informacji wykorzystywanych na potrzeby zarządzania (np. segmenty operacyjne, plany jednostki na przyszłość), dostarczania informacji niefinansowych, płynących nie tylko z systemu rachunkowości, ale także z innych systemów informacyjnych przedsiębiorstwa i także spoza niego. Chodzi bowiem o to, aby użytkownik sprawozdań finansowych miał możliwość oszacowania potencjału dochodowego przedsiębiorstwa przez spojrzenie na działalność jednostki niejako oczami jej zarządu.

Współcześnie przedmiotem rachunkowości, obok kapitału w ujęciu *ex post*, staje się więc również kapitał w ujęciu *ex ante*, którego opis ze swej natury nie może być w pełni wiarygodny, gdyż oparty jest na niepewnych prognozach i szacunkach.

Wiarygodność informacji sprawozdawczych w tradycyjnym znaczeniu nie może być więc zapewniona w odniesieniu do tych pozycji sprawozdania finansowego, którego celem jest ujawnianie potencjału dochodowego jednostki gospodarczej. Współczesna wycena w rachunkowości ma do spełnienia dwa zasadnicze zadania: oszacować przyszły potencjał finansowy jednostki i zbliżyć wartość księgową jej aktywów netto do wartości rynkowej. Odchodzi się więc od wyceny w wartościach historycznych jako nieoddających bieżącej wartości składników majątkowych, na rzecz wartości godziwej, stanowiącej szacowaną wartość w hipotetycznej transakcji. Następuje więc zmiana pojmowania wiarygodności informacji sprawozdawczej. Wiarygodność sprawozdań finansowych nie oznacza już, że ujawniają one sprawdzalne informacje o skutkach przeszłych transakcji gospodarczych wycenionych zgodnie z zasadą ostrożności, ale informacje o przyszłym potencjale dochodowym, stworzone na podstawie ostrożnych szacunków, sprawdzanie których w wielu przypadkach nastęrcza wielu problemów nie tylko użytkownikom sprawozdań, ale także biegłym rewidentom (por. [Kutera 2009, s. 193]).

Jednocześnie należy zauważyć, że tylko wybrana część składników majątkowych wyceniana jest w wartościach bieżących (w tym w wartości godziwej) podczas, gdy pozostała część nadal ujawnia swoją wartość historyczną. Kształtowany współcześnie obraz sytuacji majątkowo-finansowej jednostki oraz wyniki jej funkcjonowania stanowią niespójne merytorycznie połączenie tradycyjnej rachunkowości oraz współczesnego odzwierciedlenia potencjału dochodowego niektórych składników majątkowych.

Rysunek 1 syntetycznie ilustruje zmiany, jakie zachodziły w ciągu wieków we wskazanych elementach procesu tworzenia informacji z rachunkowości.



Rys. 1. Wybrane etapy rachunkowości i ich wpływ na relewantność i wiarygodność informacji sprawozdawczych

Źródło: opracowanie własne.

Zmiana znaczenia wiarygodności we współczesnej rachunkowości wprowadza błędne przeświadczenie, że skoro nie ma możliwości zapewnienia tradycyjnie rozumianej wiarygodności informacji sprawozdawczych, to konieczne jest wprowadzenie hierarchii cech jakościowych informacji i na pierwszy plan powinna wysunąć się ich relewantność.

5. Zakończenie

Główną determinantą informacji z rachunkowości była zawsze jej relewantność, ściśle związana z jej wiarygodnością – stanowiąca jej fundament. Do niedawna wszystkie cele rachunkowości były realizowane przez pryzmat tego fundamentu: maksymalnie dokładnego pomiaru kapitału w ujęciu *ex post*. Współcześnie zagrożenie dla dalszej użyteczności sprawozdań finansowych wynika właśnie, zdaniem autorki, z odejścia od tak pojmowanej wiarygodności i nastawienie się na pomiar kapitału w ujęciu *ex ante*. Przyszłość w dzisiejszych czasach jest niezwykle turbulentna i nieprzewidywalna. System informacyjny rachunkowości, oparty jedynie na szacowanej wartości przyszłych korzyści z posiadania majątku, jest systemem, który nie zabezpieczy właściwie ich wartości w sytuacji wystąpienia kolejnego kryzysu finansowego.

Zaspokajanie potrzeb informacyjnych wybranych grup użytkowników nie może się odbywać kosztem bezpieczeństwa podmiotu gospodarczego. Zachowanie

kapitału jest przecież potrzebą uniwersalną, ważną także dla bezpieczeństwa społecznego.

Należy, zdając sobie sprawę z powyższych zagrożeń, uzupełniać tradycyjną rachunkowość opartą na wartościach historycznych o wszystkie informacje relevantne w nowych uwarunkowaniach gospodarczych, dzięki rozbudowaniu, a nie zastępowaniu, informacji o kapitale w ujęciu *ex post* informacjami o kapitale w ujęciu *ex ante*. Za takim rozwiązaniem stoją w literaturze polskiej propozycje nowej formuły sprawozdań finansowych, w których w oddzielnych kolumnach ujawniane byłyby informacje o składnikach majątku zarówno w wartościach historycznych, jak i bieżących [Mazur 2011, s. 235-236; Walińska 2009, s. 169-193].

Takie rozwiązanie byłoby zgodne z wielowiekowym fundamentem rachunkowości, tym bardziej że „problemy wiarygodności informacji ekonomicznej generowanej przez podmioty gospodarcze są współcześnie bardzo ważne, i to nie tylko z ekonomicznych względów, ale także z punktu widzenia dobrze pojętego interesu społecznego” [Burzym 1998, s. 61]. W interesie społecznym jest więc zachowanie wiarygodności sprawozdawczości finansowej.

Literatura

- American Accounting Association: Report of Committee on managerial decision models*, 1969, “Accounting Review”, Vol. 44, Issue 4.
- Bonham M., Curtis M., Davies M., Dekker P., Denton T., Moore R., Richards H., Wilkinson-Riddle G., Wilson A., 2006, *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w interpretacjach i przykładach*, tom 1, *Założenia ogólne. Zastosowanie po raz pierwszy*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Ernst & Young, Warszawa.
- Burzym E., *Znaczenie rachunkowości w rozwiniętej gospodarce rynkowej*, Wykład Inauguracyjny 1994/1995, AE w Krakowie, Kraków, za: A. Hołda, 1998, *Ewolucja audytu i jego rola w gospodarce rynkowej*, Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie nr 514, *Prace z zakresu rachunkowości*, Kraków.
- Exposure Draft ED/2014/1, Disclosure Initiative – Proposed amendments to IAS 1*, March 2014, www.ifrs.org.
- Gmytrasiewicz M., 2009, *Wybrane problemy teoretyczne współczesnej rachunkowości*, w: *Problemy współczesnej rachunkowości*, red. Pracownicy Katedry Rachunkowości SGH, Oficyna Wydawnicza SGH w Warszawie, Warszawa 2009.
- IAS 1 Presentation of Financial Statements*, 2015, www.eifrs.ifrs.org (20.03.2015).
- Kutera M., 2009, *Rola audytora finansowego w zapewnieniu wiarygodności sprawozdań finansowych*, [w:] M. Kutera, S.T. Surdykowska, *Kryzysy gospodarcze a wiarygodność sprawozdań finansowych*, Difin, Warszawa.
- Kwiecień M., 2005, *Tendencje rozwojowe rachunkowości*, [w:] *Rachunkowość finansowa i podatkowa*, red. T. Cebrowska, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Mazur A., 2011, *Wartość godziwa – potencjał informacyjny*, Difin, Warszawa.
- Mather J., *The Accountant*, December 12, 1888, za: R.P. Brief, 1975, *The Accountant's responsibility in historical perspective*, “Accounting Review”, Vol. 50, No. 2.
- Micherda B., 2006, *Problemy wiarygodności sprawozdania finansowego*, Difin, Warszawa.

- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 2011*, część A i B, IASB, SkwP.
- Shapiro C., Varian H.R., 2007, *Potęga informacji. Strategiczny przewodnik po gospodarce sieciowej*, Helion, Gliwice.
- Słownik języka polskiego*, 1998, tom II, III, red. M. Szymczak, PWN, Warszawa.
- Śnieżek E., 2009, *Rachunkowość w otoczeniu gospodarczym*, [w:] *Wprowadzenie do rachunkowości. Podręcznik z przykładami, zadaniami i testami*, red. E. Śnieżek, Oficyna a Wolters Kluwer business, Kraków.
- Terebucha E., 1970, *System informacji ekonomicznej w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa.
- Walińska E., 2009, *Bilans jako fundament sprawozdawczości finansowej w kontekście zmian współczesnej rachunkowości*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.