PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

314

Przyszłość rachunkowości i sprawozdawczości – założenia, zasady, definicje Ujawnienia informacji w sprawozdaniu finansowym

Redaktorzy naukowi

Zbigniew Luty
Aleksandra Łakomiak
Alicja Mazur

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

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

Kopiowanie i powielanie w jakiejkolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2013

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-323-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp 9

Jolanta Chluska, Wybrane aspekty porównywalności sprawozdań finansowych 11
Małgorzata Cieciura, Pomiar jako jedna z naczelnych cech systemu rachunkowości finansowej w kontekście społecznej odpowiedzialności biznesu. 21
Jerzy Gierusz, Postulowana forma ujawnień w sprawozdaniu z całkowitych dochodów 31
Yury Y. Karaleu, Rozwój sprawozdawczości finansowej w przyszłości: tradycyjna rachunkowość a islamska koncepcja rachunkowości 45
Joanna Koczar, Porównywalność informacji w raportach o społecznej odpowiedzialności biznesu 52
Anna Kuzior, Informacje dodatkowe do sprawozdania finansowego i kierunki ich zmian 63
Irina Loukianova, Księga główna i jej lustrzane odbicie – problemy sprawozdawczości finansowej białoruskich oddziałów międzynarodowych koncernów 75
Aleksandra Łakomiak, Definiowanie pojęć w rachunkowości a cechy jakościowe sprawozdania finansowego 83
Teresa Martyniuk, Katarzyna Szawczak, Raportowanie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw 104
Anna Mazurczak, Raporty społeczne jako uzupełnienie informacji ujawnianych przez spółki giełdowe w Polsce 119
Agnieszka Nóżka, Sprawozdawczość kapitału intelektualnego w kontekście potrzeb informacyjnych interesariuszy 130
Małgorzata Rówińska, Raportowanie całkowitego dochodu – zmiany w regulacjach MSR 1 143
Janusz Samelak, Ramy koncepcyjne zintegrowanego sprawozdania jako formy raportowania CSR 155
Tatiana Sviridovich, Sprawozdawczość finansowa banków w Republice Białorusi – stan obecny i perspektywa przejścia na MSSF 166
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz, Definiowanie zakresu, zasięgu i jakości zintegrowanego sprawozdania 174
Marzena Tatarska, Sprawozdawczość zintegrowana na przykładzie Grupy Lotos S.A. 187
Agnieszka Tłaczała, Piotr Tłaczała, Prezentacja innych całkowitych dochodów według standardów międzynarodowych 200

Tatiana Verezubova, Doskonalenie rachunkowości i sprawozdawczości białoruskich ubezpieczycieli 211
Ewa Walińska, Anna Jurewicz, Ujawnianie informacji w raporcie finansowym – czy potrzebne są ramy konceptualne? 218
Natallia Yauseichykava, Ewidencje podatkowe osób fizycznych prowadzących działalność w Republice Białoruś – perspektywy zmian 236
Joanna Zuchewicz, Zintegrowane sprawozdanie finansowe jako instrument prezentacji gospodarczych i społecznych dokonań jednostki 247

Summaries

Jolanta Chluska, Chosen aspects of the financial statements comparability 20
Małgorzata Cieciura, Measurement as one of the main features of the system of financial accounting in the context of Corporate Social Responsibility 30
Jerzy Gierusz, Recommended presentation of Statement of Comprehensive Income 44
Yury Y. Karaleu, Future development of financial reporting: conventional accounting and islamic concept 51
Joanna Koczar, Comparability of information in reports on Corporate Social Responsibility 62
Anna Kuzior, Additional information to financial statements and directions of their changes 74
Irina Loukianova, Ledger and its mirror image – problems of financial reporting of Belarus branches of international concerns 82
Aleksandra Łakomiak, Definition of terms in accounting vs. qualitative characteristics of financial statement 103
Teresa Martyniuk, Katarzyna Szawczak, Corporate Social Responsibility reporting 118
Anna Mazurczak, Social reports as a supplement of information disclosed by public companies in Poland 129
Agnieszka Nóżka, Reporting on intellectual capital and information needs of stakeholders 142
Małgorzata Rówińska, The statement of comprehensive income – the change of IAS 1 regulations 154
Janusz Samelak, Conceptual framework of integrated report as a form of CSR reporting 165
Tatiana Sviridovich, Current status and prospects for the conversion of financial reporting of banks in the Republic of Belarus to the international standards 173
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz, Defining the scope, coverage and quality of integrated report 186

Marzena Tatarska, Integrated reporting on the example of the Lotos Group Joint Stock Company 199
Agnieszka Tłaczała, Piotr Tłaczała, Presentation of other comprehensive income according to international standards 210
Tatiana Verezubova, Improvement of accounting and reporting of Belarussian insurance companies 217
Ewa Walińska, Anna Jurewicz, Disclosure of information in financial report. Are conceptual frameworks needed?..... 235
Natallia Yauseichykava (Natalia Jewsiejczikowa), Tax records of individual entrepreneurs in Belarus − prospects of change 246
Joanna Zuchewicz, Integrated financial statement as the instrument of an entity's economic and social performance presentation 256

PRACE NAUKOWE UNIWERSYTETU EKONOMICZNEGO WE WROCŁAWIU
RESEARCH PAPERS OF WROCŁAW UNIVERSITY OF ECONOMICS nr 314 • 2013
Przyszłość rachunkowości i sprawozdawczości – założenia, zasady, definicje ISSN 1899-3192
Ujawnienia informacji w sprawozdaniu finansowym

Jolanta Chluska
Politechnika Częstochowska

WYBRANE ASPEKTY PORÓWNYWALNOŚCI SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

Streszczenie: Informacje ze sprawozdań finansowych powinny być rzetelne i prawidłowe. Jedną z cech wymaganych w sprawozdawczości jest porównywalność wszystkich elementów sprawozdania finansowego. Przedsiębiorstwo ma obowiązek zapewnić porównywalność sprawozdań szczególnie w przypadku zmiany przepisów prawa lub indywidualnych decyzji o zmianie polityki rachunkowości.

Słowa kluczowe: sprawozdanie finansowe, porównywalność, polityka rachunkowości.

1. Wstęp

Rachunkowość polskich podmiotów gospodarczych regulowana jest wieloma aktami prawnymi, ustawami i rozporządzeniami oraz krajowymi standardami rachunkowości. Najważniejszym aktem prawnym jest ustawa z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości (UoR). Jednostki sektora publicznego w konstruowaniu systemów rachunkowości powinny także uwzględnić ustawę z dnia 27.08.2009 r. o finansach publicznych (UoFP). Szczególne zasady rachunkowości, w postaci aktów wykonawczych, sformułowano dla:

a) niektórych jednostek niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzących działalności gospodarczej,
b) spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych,
c) domów maklerskich,
d) banków,
e) funduszy inwestycyjnych,
f) zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji,
g) funduszy emerytalnych,
h) budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej,
i) organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego.

Wymienione wyżej akty wykonawcze nawiązują do zakresu informacji wykazywanych w sprawozdaniu finansowym tych jednostek, a w przypadku, gdy ustawa o rachunkowości nie formułuje elementów ich sprawozdania finansowego, także ich strukturę.

Sporządzane w podmiotach gospodarczych sprawozdania finansowe powinny spełniać określone zasady gwarantujące wysoką jakość informacji z nich płynących. Informacje te powinny być porównywalne. Celem artykułu jest analiza realizacji przez podmioty gospodarcze w Polsce cechy porównywalności sprawozdań finansowych określonych w przepisach międzynarodowych. Jako narzędzia badawcze wykorzystano analizę literatury, aktów prawnych, sprawozdań finansowych oraz studium przypadku.

2. Zasady rachunkowości a jakość sprawozdania finansowego

Na sprawozdanie finansowe podmiotów gospodarczych stosujących ustawę o rachunkowości składa się kilka elementów. Ich zakres uzależniony jest od:

a) podstawy prawnej rachunkowości,
b) specyfiki jednostki,
c) obowiązku badania sprawozdania finansowego,
d) decyzji kierownictwa jednostki.

Elementy sprawozdania finansowego z uwzględnieniem rodzaju aktów prawnych i specyfiki jednostki prezentuje tabela 1.

Ustawa o rachunkowości przewiduje pełny zakres sprawozdania finansowego dla podmiotów, które zgodnie z art. 64 UoR mają obowiązek badania sprawozdania finansowego. Podmioty, które takiego obowiązku nie mają, mogą sporządzać sprawozdanie finansowe bez zestawienia zmian w kapitale własnym i bez rachunku przepływów pieniężnych. Podobnej alternatywy nie zawierają przepisy MSSF/MSR. Jeśli podmiot gospodarczy nie ma obowiązku badania sprawozdania finansowego, a mimo to poddaje je badaniu przez biegłego rewidenta, może, ale nie musi sporządzać wszystkich elementów sprawozdania finansowego, decyzja należy do kierownictwa podmiotu.

Sprawozdanie finansowe jest podsumowaniem prowadzenia ksiąg rachunkowych. Jego prawidłowość zależy od poprawności prowadzonej rachunkowości. Nieodwracalne zmiany w praktycznie funkcjonujących systemach rachunkowości wymusza rozwój przedsiębiorstw we współczesnej gospodarce. Rachunkowość współczesna musi być jakościowo lepsza od tradycyjnej, chociaż ustalenie szczegółowych kryteriów oceny tego zjawiska nie jest zagadnieniem prostym [Biadacz 2011, s. 68]. Jak zauważa C.-P. Wagner, od lat liczba szczegółowych ujawnień w sprawozdaniach finansowych ciągle rośnie. Dla zewnętrznego użytkownika sprawozdań finansowych coraz większe wyzwanie stanowi trafna i wiarygodna ocena sytuacji majątkowej i finansowej oraz stanu rentowności danej jednostki [Wagner 2013, s. 35]. Aby sprawozdanie finansowe prawidłowo i rzetelnie odzwierciedlało

Tabela 1. Składniki sprawozdania finansowego wybranych jednostek

Zakres	Akt prawny			
	Ustawa z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości	MSSF/MSR	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5.07.2010 r.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15.11.2001 r.
Aktywa/ pasywa	bilans	sprawozdanie z sytuacji finansowej na koniec okresu	bilans	bilans
Przychody/ koszty	rachunek zysków i strat	sprawozdanie z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów za dany okres	rachunek zysków i strat (wariant porównawczy)	rachunek wyników
Informacje objaśniające	informacja dodatkowa obejmująca wprowadzenie do sprawozdania finansowego oraz dodatkowe informacje i objaśnienia	informacje dodatkowe o przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości oraz inne informacje objaśniające	-	informacja dodatkowa
Kapitały	zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym	sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym za okres	zestawienie zmian w funduszu	-
Przepływy pieniężne	rachunek przepływów pieniężnych	sprawozdania z przepływów pieniężnych za okres	-	-
Inne informacje	-	sprawozdanie z sytuacji finansowej na początek najwcześniejszego porównawczego okresu, w którym jednostka zastosowała zasady (politykę) rachunkowości retrospektywnie lub dokonała retrospektywnego przekształcenia pozycji w sprawozdaniu finansowym, lub przeklasyfikowała pozycje w swoim sprawozdaniu finansowym	-	-

Źródło: opracowanie własne na podstawie aktów prawnych i MSR 1.

kondycję jednostki gospodarczej, rachunkowość powinna bazować na zasadach kontynuacji działalności, ciągłości, memoriału, współmierności, ostrożnej wyceny, wyższości treści nad formą, istotności, periodyzacji. Zapewnia to realizację zasady prawdziwego i wiernego obrazu (*true and fair view*). Wyznacznikiem konstrukcji, zawartości informacyjnej sprawozdania finansowego oraz kierunku ich zmian jest cel sporządzania sprawozdania finansowego. Założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej formułują cel sprawozdawczości finansowej następująco: „Celem sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia jest dostarczanie informacji finansowych na temat jednostki sprawozdawczej, które są użyteczne dla potencjalnych inwestorów, pożyczkodawców i innych wierzycieli przy podejmowaniu przez nich decyzji o dostarczaniu zasobów dla jednostki. Decyzje te dotyczą kupna, sprzedaży lub posiadania instrumentów kapitałowych i dłużnych oraz udzielania i spłaty pożyczek lub innych form kredytowania" [MSSF 2011]. Tak wytyczony cel sprawozdawczości finansowej sugeruje, że informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym będą podlegały analizie lub posłużą do wyliczania miar finansowych (bezwzględnych lub względnych) oceny kondycji finansowej podmiotów gospodarczych, wytyczania trendów, ustalania odchyleń. Sprawozdania finansowe i informacje w nich zawarte powinny więc umożliwiać ich porównywalność w kolejnych okresach.

3. Uwarunkowania porównywalności sprawozdań finansowych

Porównywalność rozumiana jest potocznie jako cecha świadcząca o możliwości przeprowadzania analiz porównawczych na podstawie danych z różnych okresów, obszarów. Z punktu widzenia przydatności i wiernej prezentacji użyteczność sprawozdań finansowych poprawiają takie cechy informacji sprawozdawczych, jak sprawdzalność, terminowość, zrozumiałość i porównywalność. Zgodnie z Założeniami koncepcyjnymi sprawozdawczości finansowej, „[…] informacje o jednostce sprawozdawczej są bardziej użyteczne, jeżeli mogą być porównane z podobnymi informacjami o innych jednostkach oraz z podobnymi informacjami o tej samej jednostce dotyczącymi innego okresu lub sporządzonymi na inny dzień" [MSSF 2011]. Porównywalność można więc odnieść jako wymóg w stosunku do:

a) różnych okresów sprawozdawczych,

b) innych niż analizowana jednostek.

Wskazuje to na porównywalność w czasie oraz porównywalność międzypodmiotową.

Przepisy polskiego prawa bilansowego porównywalność informacji sprawozdawczych wiążą z zasadą ciągłości. Art. 5 UoR definiuje ją następująco: „Przyjęte zasady (politykę) rachunkowości należy stosować w sposób ciągły, dokonując w kolejnych latach obrotowych jednakowego grupowania operacji gospodarczych, wyceny aktywów i pasywów, w tym także dokonywania odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych, ustalania wyniku finansowego i sporządzania sprawozdań finanso-

wych tak, aby za kolejne lata informacje z nich wynikające były porównywalne". Jak wynika z przytoczonych przepisów, akcentuje się tu porównywalność informacji w kolejnych okresach sprawozdawczych (porównywalność w czasie).

Ważną konsekwencją stosowania zasady porównywalności jest konieczność informowania użytkowników sprawozdań o:

a) zastosowanych zasadach rachunkowości,

b) zmianach tych zasad,

c) skutkach zmian zasad.

Jeżeli zmiany zasad rachunkowości (przykładowo metod wyceny, zmian sposobu sporządzania sprawozdania finansowego) wywierają istotny wpływ na sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy jednostki, w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, w dodatkowych informacjach i objaśnieniach, ujawnia się te zmiany, ich przyczyny i spowodowaną zmianami kwotę wyniku finansowego oraz zmian w kapitale (funduszu) własnym. Zamieszcza się też informacje liczbowe zapewniające porównywalność danych sprawozdania finansowego za rok poprzedzający ze sprawozdaniem za rok obrotowy.

Krajowy Standard Rachunkowości nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja" [KSR 7] podkreśla, że zasadzie porównywalności służy wykazywanie danych sprawozdawczych w dwóch kolumnach – jako dane na dzień kończący bieżący i poprzedni rok obrotowy, a wynik finansowy w rachunku zysków i strat, zmiany kapitału (funduszu) własnego w zestawieniu zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz wpływy i wydatki w rachunku przepływów pieniężnych wykazywanie za bieżący i poprzedni rok obrotowy. Danych porównawczych nie wykazują jedynie jednostki powstałe w trakcie bieżącego roku obrotowego oraz niemające poprzednika prawnego, którego prawa i obowiązki byłyby kontynuowane. Standard upatruje porównywalności w spełnieniu przez podmioty gospodarcze następujących warunków:

a) zakres (treść) danych sprawozdawczych i porównawczych wykazanych w danej pozycji sprawozdania finansowego jest jednakowy,

b) zasady wyceny danych sprawozdawczych i porównawczych wykazanych w danej pozycji sprawozdania finansowego są jednakowe.

KSR nr 7 ogranicza porównywalność do zakresu danych sprawozdawczych oraz zasad wyceny. Zakłócenia porównywalności upatruje nie tylko w zmianie zasad rachunkowości, ale także w korekcie błędu popełnionego w poprzednich latach obrotowych. Uzasadnia to konieczność doprowadzenia ich do porównywalności drogą zastosowania podejścia retrospektywnego do danych porównawczych. Nie zakłóca porównywalności danych między innymi:

a) zmiana wartości szacunkowych,

b) uwzględnienie zdarzeń po dniu bilansowym,

c) połączenie spółek drogą przejęcia lub zawiązania nowej spółki; w razie połączenia spółek metodą nabycia dane porównawcze stanowią dane porównawcze spół-

ki przejmującej, natomiast w razie połączenia metodą udziałów, dane porównawcze stanowią dane łączących się spółek za poprzedni rok obrotowy,

d) zmiana formy prawnej jednostki [KSR 7, pkt 7.4].

Stosowanie Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, w tym zasad dotyczących ujawniania stosowanych zasad rachunkowości, postrzega się jako pomoc w osiągnięciu porównywalności danych sprawozdań finansowych.

4. Zasada porównywalności w praktyce rachunkowości podmiotów gospodarczych

Problemy porównywalności danych sprawozdań finansowych pojawiają się ze wzmożoną siłą w okresach istotnych zmian prawa bilansowego, w gruntowny sposób zmieniających bądź zasady wyceny, bądź zasady prezentacji aktywów, pasywów, kosztów, przychodów. Pierwszym ważnym komentarzem w tej sprawie był Komunikat Nr 17/DR/2001 Ministerstwa Finansów z dnia 5.10.2001 r. dotyczący sposobu wykazania niektórych danych w sprawozdaniu finansowym za rok 2002, który odnosił się do wykazania danych w sprawozdaniu finansowym na dzień 31.12.2002 r. według zakresu informacji zawartych w przepisach ustawy z dnia 9.11.2000 r. o zmianie ustawy o rachunkowości [Ustawa z dnia 9.11.2000 r.]. Przydatność i porównywalność zwiększyć miały dane porównawcze odpowiednio przekształcone. Za pożądaną cechę przekształcenia uznano sprawdzalność. Do kontroli poprawności rozliczenia zmian, jako celowe, zaproponowano sporządzenie zestawienia, w którego kolejnych rubrykach znalazłyby się następujące dane:

1) stan aktywów i pasywów według bilansu sporządzonego na 31 grudnia 2001 r. według ustawy z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości w brzmieniu obowiązującym do końca 2001 r.,

2) stan aktywów i pasywów na 1.01.2002 r. po uwzględnieniu zmian spowodowanych dostosowaniem danych do nowego układu bilansu według ustawy z dnia 9.11.2000 r. o zmianie ustawy o rachunkowości,

3) skutki zmian zasad (polityki) rachunkowości,

4) stan aktywów i pasywów na 1.01.2002 r. po uwzględnieniu powyższych zmian.

Przekształcenie danych porównawczych wykazanych w rachunku zysków i strat oraz innych elementach sprawozdania finansowego również powinno nastąpić w sposób sprawdzalny. Komunikat skupiał się na wyjaśnieniach dotyczących zakresu, struktury i informacyjnej zawartości poszczególnych pozycji sprawozdania finansowego.

W ślad za Komunikatem Nr 17 opublikowano Komunikat Nr 19/DR/2002 Ministerstwa Finansów z dnia 20.12.2002 r. w sprawie zasad prezentacji danych w sprawozdaniu finansowym za rok 2002 przez jednostki inne niż banki i zakłady ubezpieczeń. Komunikat Nr 19 skupiał się na sposobie wykazania danych w sprawozdaniu finansowym z uwzględnieniem danych porównawczych. Tak więc dane za rok po-

przedni mogły być w bilansie sporządzonym na dzień kończący rok obrotowy 2002 wykazane dwojako:

1) w dwóch kolejnych kolumnach, przy czym:

a) pierwsza kolumna obejmowałaby stany aktywów i pasywów na dzień kończący 2001 r., po uwzględnieniu zmian treści poszczególnych pozycji, wynikających z ich dostosowania do nowego układu informacyjnego bilansu,

b) druga kolumna obejmowałaby stany aktywów i pasywów ujęte w kolumnie pierwszej, uzupełnione (+/–) o skutki zmian wynikające z zastosowania nowych zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do już posiadanych aktywów (np. oddanych lub przyjętych w leasing finansowy środków trwałych, długoterminowych umów budowlanych, papierów wartościowych);

2) w jednej kolumnie, obejmującej dane z kolumny pierwszej opisanej w pkt 1a – „w liczniku", a dane z kolumny drugiej opisanej w pkt 1b – „w mianowniku" (w nawiasach).

Jak znaczące były to zmiany, może świadczyć przykład zmian majątku trwałego spółki akcyjnej branży chemicznej prezentowany poniżej.

Przykład 1

W spółce akcyjnej X zaprezentowano m.in. następujące korekty dokonane na skutek zmian polityki rachunkowości, będących konsekwencją zmiany prawa bilansowego.

BILANS

A k t y w a (tys. zł)	
I. Aktywa trwałe	
1. Wartości niematerialne i prawne na 31.12.2001 r.	**911**
Rozliczone w czasie koszty organizacji poniesione przy założeniu lub późniejszym rozszerzeniu spółki akcyjnej	–570
Wartości niematerialne i prawne po przekształceniach, stan na 01.01.2002 r.	341
2. Rzeczowe aktywa trwałe na 31.12.2001 r.	**63 248**
Nabyte prawa wieczystego użytkowania gruntu	5 335
Grunt własny przeznaczony do sprzedaży – prezentacja w pozycji inne inwestycje krótkoterminowe	–2804
Wprowadzenie do ewidencji bilansowej środków trwałych używanych na podstawie umów leasingu	982
Rzeczowe aktywa trwałe po przekształceniach, stan na 01.01.2002 r.	66 761
5. Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe na 31.12.2001 r.	**0**
5.1. Aktywa z tytułu podatku odroczonego, stan na 31.12.2001 r.	121
Zwiększenie obrotów z tytułu odroczonego podatku dochodowego	104
Zwiększenia z tytułu przejściowych różnic	392
Aktywa z tytułu podatku odroczonego po przekształceniach stan na 01.01.2002 r.	617

5.2. Rozliczenia międzyokresowe, stan na 31.12.2001 r.	0
Rozliczone w czasie koszty organizacji poniesione przy rozszerzeniu spółki akcyjnej powyżej 12 miesięcy	279
Rozliczenia międzyokresowe po przekształceniach, stan na 01.01.2002 r.	279
Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe po przekształceniach, stan na 1.01.2002 r.	**896**
Suma majątku trwałego na 31.12.2001 r.	**69 159**
Suma majątku trwałego po przekształceniach, stan na 01.01.2002 r.	**72 998**
Kapitał własny na 31.12.2001 r.	**25 750**
Kapitał własny po przekształceniach, stan na 1.01.2002 r.	**34 809**

W opinii z badania sprawozdania finansowego biegły rewident objaśnia:

„Nie zgłaszając zastrzeżeń do prawidłowości i rzetelności zbadanego sprawozdania finansowego informujemy, że w wyniku wprowadzenia zmiany polityki rachunkowości Spółka wykazała zysk z lat ubiegłych w wysokości 5 876 249,74 zł, który podlega odrębnemu rozliczeniu na podstawie uchwały ZWZA podjętej przy zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za 2002 rok".

Jak pokazuje przykład, zmiany przepisów prawa powodują niekiedy znaczące zmiany w obrazie podmiotu gospodarczego prezentowanego w sprawozdaniu finansowym. Spółka w kolejnych latach rozwijała się i akcje jej zaczęły być notowane na giełdzie. Po kilku latach już tylko dociekliwy badacz ustali, że wzrost zysku spółki spowodowany był zmianą prawa bilansowego.

KSR nr 7 wypełnia lukę interpretacyjną dotyczącą sposobu wykazania danych porównawczych sprawozdania finansowego w przypadku zakłócenia porównywalności, przykładowo w wyniku zmian przyjętych zasad (polityki) rachunkowości lub korekt błędów popełnionych w poprzednich latach obrotowych. Tak więc dla zapewnienia porównywalności, retrospektywnie przekształcone dane porównawcze wykazać należy uzupełniająco w odrębnej kolumnie bilansu i – jeżeli to praktycznie wykonalne – w rachunku zysków i strat oraz rachunku przepływów pieniężnych. Nagłówek elementów sprawozdania finansowego może prezentować:

a) dane sprawozdawcze za rok obrotowy,

b) dane za poprzedni rok obrotowy, w tym:

– przekształcone dane porównawcze,
– dane porównawcze;

lub w układzie:

a) dane za poprzedni rok obrotowy, w tym:

– przekształcone dane porównawcze,
– dane porównawcze,

b) dane sprawozdawcze za rok obrotowy [KSR 7, pkt 7.6, 7.7].

Dopuszczalne jest również, z uwagi na niewielką istotność zmian, w kolumnie danych porównawczych wykazać je w postaci ułamka, w którego liczniku podaje się dane porównawcze wynikające ze sprawozdania finansowego za rok poprzedzający,

a w mianowniku dane porównawcze doprowadzone do porównywalności. W przypisie do bilansu, rachunku zysków i strat oraz rachunku przepływów pieniężnych objaśnienia wymaga zawartość licznika oraz mianownika ułamka – czy są to retrospektywnie przekształcone dane porównawcze, czy dane wynikające z zatwierdzonego sprawozdania finansowego za rok poprzedzający.

5. Zakończenie

Rachunkowość jako system informacyjno-kontrolnym dąży do wiarygodności, w istotny sposób wspomagając zarządzanie przedsiębiorstwem. Nadrzędne zasady rachunkowości, wynikające z ustawy o rachunkowości, pozwalają podporządkować prowadzenie rachunkowości jednolitej koncepcji oraz rozstrzygać pojawiające się wątpliwości [Stępień 2007, s. 517]. Wymóg porównywalności jest koniecznością w dobie ustawicznych zmian zarówno zasad funkcjonowania przedsiębiorstw, jak i ich systemów rachunkowości. Odbiorcy sprawozdań finansowych nie oczekują rozbudowy i tak już obszernych sprawozdań finansowych, lecz bardziej czytelnych, jednoznacznych i wiarygodnych, porównywalnych informacji, przydatnych w podejmowaniu decyzji ekonomicznych.

Literatura

Biadacz R., 2011, *Rozwój rachunkowości wczoraj i dziś*, [w:] *Rachunkowość. Sztuka pomiaru i komunikowania*, red. nauk. pracowników Katedry Rachunkowości SGH, Oficyna Wydawnicza SGH w Warszawie, Warszawa.

Komunikat Nr 19/DR/2002 Ministerstwa Finansów z dnia 20.12.2002 r. w sprawie zasad prezentacji danych w sprawozdaniu finansowym za rok 2002 przez jednostki inne niż banki i zakłady ubezpieczeń, Dz.Urz. Min. Fin. z 2003 r., nr 1, poz. 2.

Komunikat Nr 17/DR/2001 Ministerstwa Finansów z dnia 5.10.2001 r. w sprawie sposobu wykazania niektórych danych w sprawozdaniu finansowym za rok 2002, Dz.Urz. Min. Fin. z 2001 r., nr 9, poz. 66 z późn. zm.

KSR 7, Krajowy Standard Rachunkowości Nr 7 – „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja", Dz.Urz. Min. Fin. z 2012 r., poz. 34.

MSSF 2011, *Założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej*, SKwP, Warszawa.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15.11.2001 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzących działalności gospodarczej, Dz.U. z 2001 r., nr 137, poz. 1539 z późn. zm.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5.07.2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. z 2013 r., poz. 289.

Stępień M., 2007, *Zasady rachunkowości a zasady podatkowe w kształtowaniu wiarygodnego obrazu działalności jednostki gospodarczej*, [w:] B. Micherda (red.), *Sprawozdawczość i rewizja finanso-*

wa w kształtowaniu wiarygodności informacji ekonomicznej, Wyd. Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2009 r., nr 157, poz. 1240 z późn. zm.
Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2013 r., poz. 330.
Ustawa z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, Dz.U. nr 113, poz. 1186 z późn. zm.
Wagner C.-P., 2013, *Sprawozdania finansowe banków są coraz trudniej porównywalne dla inwestorów*, Rachunkowość 2.

CHOSEN ASPECTS OF THE FINANCIAL STATEMENTS COMPARABILITY

Summary: Financial statements information should be reliable and correct. One of the features required in the reporting is the comparability of all financial statements elements. A company is obliged to ensure the comparability of reports, especially in case of a change of law or an individual decision to change the accounting policy.

Keywords: financial statement, financial statement comparability, accounting policy.