

Mirosława Kwiecień

UDOKUMENTOWANIE SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH (TEZY DO DYSKUSJI)

1. Cele sprawozdawczości finansowej są zdeterminowane cechami jakościowymi informacji sprawozdawczej

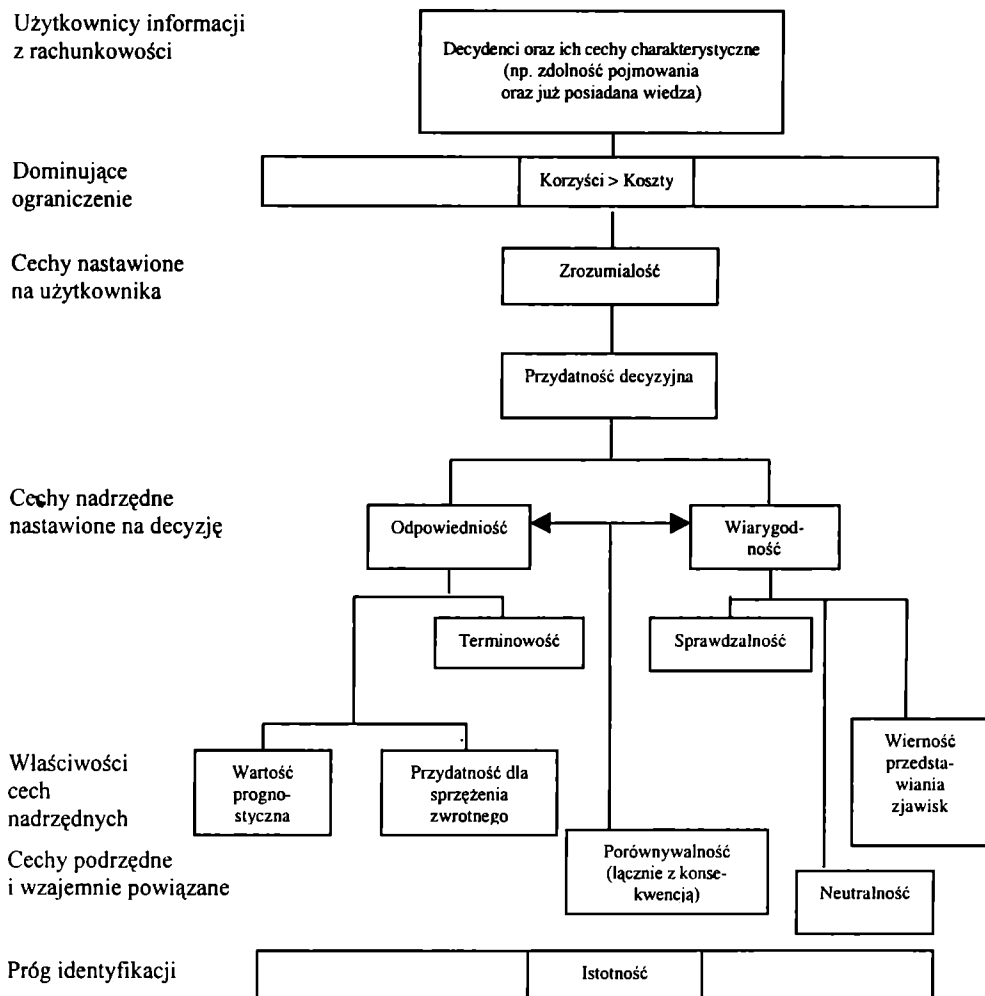
Nie jest to myśl odkrywczą, niemniej jednak warto przypomnieć, że zasadniczym celem sprawozdawczości finansowej jest dostarczanie informacji, które umożliwiają odbiorcom (użytkownikom informacji) określenie, **jakich informacji potrzebują** do np. prognozowania przyszłych przepływów środków pieniężnych oraz **jakie cechy powinna posiadać ta informacja, aby była użyteczna**. Hierarchie cech jakościowych informacji sprawozdawczej najlepiej (naszym zdaniem) określili: E.A. Hendriksen oraz M.F. van Breda (zob. rys. 1).

Cechy „nastawione” na decyzje (zarówno sporządzającego sprawozdania finansowe, jak i odbiorcy informacji sprawozdawczej) to **odpowiedniość** → **wiarygodność**.

Odpowiedniość można różnie rozumieć, przyjmując rozmaite kryteria jej oceny, np. **odpowiedniość informacji z punktu widzenia celu** → umożliwienie użytkownikom informacji osiągnięcia **zamierzonych celów**, **odpowiedniość informacji semantyczna** → użytkownik informacji rozumie **zamierzone znaczenie przekazywanych informacji**, **odpowiedniość decyzyjna informacji** → jeśli informacja ułatwia użytkownikowi podjęcie decyzji (zob. [1, s. 150-171]).

Można zaryzykować stwierdzenie, że cecha odpowiedniości informacji determinuje **wartość** informacji, natomiast **jakość informacji** jest zdeterminowana jej **wiarygodnością**. Co to jest wiarygodna informacja? Jaka z kolei powinna być ta cecha informacji sprawozdawczej? **Wiarygodność** to **wierność** przedstawienia zjawisk i procesów gospodarczych. **Wierność** to **odpowiedzialność lub zgodność między miarą a opisem zjawiska lub procesu gospodarczego**. **Wierność** to **sprawdzalność** i **neutralność** informacji sprawozdawczej. Takie rozumienie **wia-**

rygodności informacji sprawozdawczej sprawia, że cecha **sprawdzalności** informacji sprawozdawczej staje się determinantą pomiaru pieniężnego (który jest głównym celem rachunkowości).



Rys. 1. Hierarchia cech jakościowych informacji sprawozdawczej

Źródło: [1, s. 149].

2. Cecha jakościowa informacji sprawozdawczej, jaką jest sprawdzalność, determinuje odmienne aniżeli dotychczasowe udokumentowanie metod pomiaru pieniężnego

Zauważmy, że wybór metody pomiaru pieniężnego powinien nie tylko być neutralny, ale i wynikać z obiektywnych przyczyn, jaką jest m.in. specyfika dzia-

łałości gospodarczej (specyfika procesu technologicznego itd.). Jeśli próbuje się uniknąć dylematu, że **informacja jest sprawdzalna, to można przedstawić dowód na jej powstanie**, zwracając uwagę na to, że istota tej cechy – **miar pieniężny, istnieje** niezależnie od decydenta, który go dokonuje. Decydent jednak dokonuje wyboru metody tego pomiaru. Otóż istotą informacji sprawozdawczej jest możliwość weryfikacji wyników pomiaru pieniężnego (jego udokumentowanie nie w sensie formalnym, ale w sensie merytorycznym). Należy zauważyć, że istota cechy informacji sprawozdawczej przejawia się w jej **neutralności**. Otóż **neutralność** informacji sprawozdawczej służy do wyeliminowania partykularnych celów ekonomicznych (w skali mikro, a w skali makro – nawet celów politycznych). Tak więc nasuwa się pytanie, *czy zakładowy plan kont jako udokumentowanie ksiąg rachunkowych, a tym samym informacji sprawozdawczej, determinuje cechę jakościową, jaką jest sprawdzalność i neutralność informacji?* Naszym zdaniem zakładowy plan kont formalnie stanowi o udokumentowaniu w/w cechy – merytorycznie w ograniczonym stopniu.

3. W polskiej praktyce rachunkowości zakładowy plan kont w ograniczonym stopniu stanowi udokumentowanie informacji sprawozdawczej, jaką jest sprawdzalność i neutralność

Zgodnie z krajowymi normami prawnymi, zawartymi w prawie bilansowym, zakładowy plan kont, stanowiący udokumentowanie ksiąg rachunkowych, powinien zawierać m.in. **zakładowe zasady rachunkowości**, czyli **zasady właściwe dla danego podmiotu gospodarczego**, one to bowiem determinują cechy jakościowe informacji sprawozdawczej, a zwłaszcza **wiarygodności, sprawdzalności i neutralności**.

W polskiej praktyce rachunkowości zakładowy plan kont zawiera przede wszystkim wykaz kont syntetycznych (ze szczegółowym opisem zapisów zarówno po stronie Wn, jak i po stronie Ma konta albo bilansowego, albo wynikowego itd.). Fakt, że zostały wymienione metody pomiaru pieniężnego zużycia np. aktyw rzeczowych, surowców itd., **czego nie zawierają zakładowe plany kont** (*stanowi to o wiarygodności, sprawdzalności, neutralności informacji sprawozdawczej*), czyli **zakładowych zasad rachunkowości**.

Zauważmy, że stwierdzenie, iż pomiar zużycia aktyw rzeczowych dokonywany jest **metodą liniową bądź progresywną**, stanowi jedynie o formalizmie informacji, a nie o jej meritum. Wybór tej metody powinien wynikać ze specyfiki działalności gospodarczej, bowiem ona determinuje **neutralność informacji sprawozdawczej**.

Zakładowy plan kont powinien zawierać założenia konceptualne, czyli dotyczące zakresu przedmiotowego działalności gospodarczej i przyporządkowania określonych **zakładowych zasad rachunkowości**, których celem jest:

- pomiar zasobów będących własnością określonego podmiotu gospodarczego,

- odzwierciedlenie roszczeń w stosunku do tego podmiotu oraz udziału w innych podmiotach (o czym szerzej w opracowaniu m.in. W. Hasika),
- pomiar zmian w zasobach, roszczeniach, udziałach,
- stosowanie zasady współmierności (czyli wyrażenie wymienionych powyższych miar i zmian w wyrażeniu pieniężnym – wiązanie zmian z konkretnymi okresami obrachunkowymi i sprawozdawczymi).

Inną argumentacją zmiany zawartości zakładowego planu kont (opis konceptualny zakładowych zasad rachunkowości) jest to, iż zakładowy plan kont jest ideologiczną „bronią” wykorzystywaną w „konfliktach” toczących się z organami podatkowymi wokół podatków, tworzeniu rezerw (rozliczeń międzyokresowych biernych itd.). Takie rozumowanie sugeruje, że decyzja **dotycząca wyboru metody pomiaru pieniężnego zmian w zasobach, roszczeniach itd.** musi być **udokumentowana**, aby informacja sprawozdawcza była **wiarygodna, sprawdzalna i neutralna**.

Jeżeli przyjmujemy pomysł przedstawienia założeń konceptualnych zakładowych zasad rachunkowości (jako części składowej zakładowego planu kont), to należałoby dokonać zmian w przygotowywaniu planów, m.in. planu strategicznego, w polskiej praktyce gospodarczej. Opis założeń konceptualnych zakładowych zasad rachunkowości stanowiłby (w naszym przekonaniu) również o realności realizacji **zasady domniemanego działania**, co ma istotne znaczenie dla badań prowadzonych przez audytora.

Literatura

- [1] Hendriksen E.A., van Breda M.F., *Teoria rachunkowości*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2002.
 [2] Ustawa z dnia 9 listopada 2000 r. o nowelizacji ustawy o rachunkowości, DzU nr 113, poz. 1186.

DOCUMENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS (THESES TO DISCUSSION)

Summary

The Author's attempt is to answer following question: whether in Polish economic activity the chart of the accounts is the documentation of financial statement.

Dr hab. Mirosława Kwiecień jest profesorem nadzwyczajnym w Katedrze Teorii Rachunkowości i Analizy Finansowej Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu.