

Beata Iwasieczko

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

POLITYKA RACHUNKOWOŚCI A ZAKRES UJAWNIEŃ INFORMACJI SPRAWOZDAWCZYCH

Wprowadzenie

Współcześnie funkcją rachunkowości jest dostarczanie inwestorom i innym grupom użytkowników informacji potrzebnych do określenia kwot, terminowości i stopnia niepewności wystąpienia przyszłych przepływów pieniężnych, gdyż informacje te są użyteczne do szacowania rynkowej wartości zobowiązań finansowych, kapitału i innych instrumentów wyemitowanych przez przedsiębiorstwo¹. Jednym z dylematów stojących przed współczesną sprawozdawczością finansową jest problem zakresu ujawnień informacji sprawozdawczej dla jej zewnętrznego odbiorcy.

Za dobre praktyki rachunkowości należy uznać m.in. dążenie służb księgowych do właściwego podejścia dotyczącego sposobu prezentacji i ujawnień informacji sprawozdawczej², co stanowi element polityki rachunkowości, której celem jest m.in. zapewnienie wysokiej jakości sprawozdań finansowych.

Problemem coraz większej liczby organizacji staje się nadmiar informacji, a także brak umiejętności ich interpretacji i rozumienia oraz efektywnego wykorzystania, co jest efektem m.in. rozszerzania zakresu informacji sprawozdawczej.

Na tym tle powstaje pytanie o ewolucję sposobu prezentowania informacji sprawozdawczej, raportowania w rachunkowości w aspekcie rozszerzania zakresu informacji sprawozdawczej i podejścia – ekologii informacji (problem nadmiaru informacji).

¹ M. Gmytrasiewicz, *Rachunkowość globalna a teoria rachunkowości*, w: *Finansowe uwarunkowania rozwoju organizacji gospodarczej. Informacja finansowa i jej wykorzystanie w warunkach stosowania MSR/MSSF*, red. J. Turyna, W. Szczęsny, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2007, s. 84.

² W. Hasik, *Jakość informacji sprawozdawczych w kontekście rachunkowości behawioralnej a praktyka gospodarcza*, w: *Aksjomaty i paradygmaty rachunkowości*, red. M. Kwiecień, Prace Naukowe AE nr 1199, Wrocław 2008, s. 23-24.

1. Pojęcie i funkcje polityki rachunkowości w organizacji gospodarczej

Pojęcie „polityka rachunkowości” organizacji gospodarczej jest w literaturze przedmiotu w różny sposób definiowane. Według E.A. Hendriksena i M.F. van Bredy³ polityka rachunkowości jest zbiorem standardów rachunkowości, opinii, interpretacji, reguł oraz przepisów wykorzystywanych przez organizacje gospodarcze w ich sprawozdawczości finansowej. Tym samym polityka konkretnej organizacji gospodarczej obejmuje sposoby stosowania zasad, które w ocenie zarządzających organizacją gospodarczą są najbardziej odpowiednie w danych warunkach do przedstawienia w sposób rzetelny obrazu pozycji finansowej, jej zmian oraz rezultatów zdarzeń gospodarczych w zgodzie z ogólnie akceptowanymi zasadami rachunkowości, które zostały przyjęte do celów przygotowania sprawozdań finansowych⁴.

Należy zauważyć, że przyznana organizacjom gospodarczym swoboda w doborze zasad rachunkowości ma istotny cel, którym jest zapewnienie odpowiedniej jakości sprawozdań finansowych. Przy czym to zarząd organizacji gospodarczej decyduje o wyborze rozwiązań, które w ostateczności składają się na jego politykę rachunkowości, przyjmując jako kryterium wyboru uzyskanie pożądanego obrazu organizacji gospodarczej. Tak więc polityka rachunkowości powinna być traktowana jako zbiór regulacji prawno-organizacyjnych, stosowanych w organizacji gospodarczej i na bieżąco aktualizowanych w efekcie zachodzących zmian wewnętrznych i zewnętrznych (np. zmiana regulacji prawnych). Czyli polityka rachunkowości ustalona na podstawie przepisów stosowanego prawa bilansowego, dostosowana do potrzeb organizacji gospodarczej, prowadzona w sposób systematyczny i przemyślany może być związana z kompleksowym, wewnętrznym aktem prawnym danego podmiotu (regulującym całość materii prawno-organizacyjnej), a tym samym może stanowić skuteczne narzędzie wspomagające efektywne zarządzanie organizacją⁵.

Instrumentem formalnej polityki rachunkowości jest m.in. prawo wyboru sposobu prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym.

³ E.A. Hendriksen, M.F. van Breda, *Teoria rachunkowości*, WN PWN, Warszawa 2002, s. 250.

⁴ K. Stępień, *Polityka rachunkowości jako instrument kreowania wizerunku przedsiębiorstwa w okresie kryzysu gospodarczego*, Zeszyty Naukowe PTE 2012, nr 13, s. 292.

⁵ A. Kusiak, *Polityka rachunkowości a zarządzanie przedsiębiorstwem*, Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów, Zeszyt Naukowy nr 77, SGH, Warszawa 2007, s. 187.

2. Polityka rachunkowości a rola prezentacji informacji sprawozdawczej

Sprawozdanie finansowe według regulacji MSR/MSSF składa się z: sprawozdania z sytuacji finansowej na koniec okresu (bilans), sprawozdania z zysku lub straty i innych całkowitych dochodów za dany okres (rachunek zysków i strat rozszerzony o przychody/koszty kapitałowe), sprawozdania ze zmian w kapitale własnym za dany okres, sprawozdania z przepływów pieniężnych za dany okres, informacji dodatkowych, w tym informacji o polityce rachunkowości i innych informacjach objaśniających, sprawozdania z sytuacji finansowej (bilans) na początek najwcześniejszego okresu prezentowanego przez jednostkę, jeśli dokonała ona zmian retrospektywnych (MSR 1, par. 9, 10). Przy czym sposób prezentacji zgodnie z prawem bilansowym międzynarodowym MSR/MSSF zawiera propozycje zakresu informacji sprawozdawczych prezentowanych w poszczególnych częściach sprawozdania finansowego.

Według polskiego prawa bilansowego podstawowe sprawozdanie finansowe obejmuje bilans, rachunek zysków i strat, informacje dodatkowe, a dla podmiotów podlegających badaniu przez biegłych wymagane są: rachunek przepływów pieniężnych i zestawienie zmian w kapitale własnym, natomiast dla np. spółek giełdowych obowiązkowe jest dodatkowo sprawozdanie z działalności (sprawozdanie zarządu) (wszystkie elementy sprawozdania finansowego mają formę zgodną ze sposobem prezentacji informacji sprawozdawczej zawartym w załącznikach do ustawy o rachunkowości).

W aspekcie zmian potrzeb informacyjnych odbiorców informacji sprawozdawczej narzędziem komunikacji, które ma istotne znaczenie, jest sprawozdanie z działalności (według ustawy o rachunkowości), według MSR/MSSF komentarz zarządu. Jego rola jest ważna z punktu widzenia dostarczania informacji dla obecnych i potencjalnych właścicieli korporacji, które to informacje – jak podkreśla J. Gad – pomogą ująć informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym we właściwy kontekst, dla prawidłowej oceny sytuacji korporacji. Obszary informacyjne komentarza zarządu według MSR/MSSF obejmują następujące pozycje⁶: opis charakteru działalności jednostki, ujawnienia dotyczące celów i strategii (priorytety działania zarządu), opis różnych rodzajów ryzyka i ujawnienia dotyczące głównych rodzajów ryzyka, przyjęte strategie zarządzania ryzykiem, ich efektywność a także relacje, które w opinii zarządu wpłyną na długoterminową wartość organizacji gospodarczej, ujawnienia związane z identyfikacją istot-

⁶ Za: J. Gad, *Cechy jakościowe informacji zawartych w raporcie biznesowym w świetle potrzeb informacyjnych dawców kapitału*, www.fmc.home.pl/upload/news/pdf_news_1363957703.pdf, 2013.

nych zależności pomiędzy organizacją gospodarczą a jej interesariuszami, opis finansowych i niefinansowych wyników organizacji gospodarczej w zakresie, w jakim mogą one wpływać na przyszłe jej wyniki oraz ocenę perspektyw działalności, wyjaśnienia dotyczące pozycji konkurencyjnej organizacji gospodarczej, analizę perspektyw działania organizacji gospodarczej w aspekcie jej celów związanych z finansowymi i niefinansowymi zasobami, ujawnienia w zakresie miar i wskaźników efektywności (zarówno finansowych, jak i niefinansowych), które były wykorzystywane przez zarządzających do oceny spełnienia ustalonych celów.

Tak więc raportowanie w kontekście wymagań interesariuszy organizacji gospodarczej ewoluuje w kierunku tzw. raportu biznesowego, co determinuje zwiększenie ujawnień w sprawozdaniu finansowym w celu szerszego uwzględniania informacji zarządczych w raportach dla zewnętrznych interesariuszy organizacji (czyli sprawozdania finansowe zostają wzbogacone o elementy rachunkowości zarządczej: dane niefinansowe, np. informacje dotyczące obszarów tworzenia wartości w organizacji gospodarczej, czynników ryzyka, informacji o charakterze *ex ante*, ujawnienia na temat kapitału intelektualnego, ryzyka itp.⁷).

Inną koncepcją w zakresie raportowania informacji z systemu rachunkowości w praktyce gospodarczej jest tzw. raport zintegrowany.

3. Raport zintegrowany

Koncepcja uwzględniania potrzeb informacyjnych różnych interesariuszy z otoczenia organizacji gospodarczych dotyczy: zrównoważonego rozwoju, społecznej odpowiedzialności i tzw. raportowania społecznego.

Najpowszechniej stosowane przy raportowaniu społecznym standardy to: Ramowe Zasady Raportowania Zrównoważonego Rozwoju – standardu Global Reporting Initiative – GRI (kolejne wersje standardu G2, G3, G4), które określają zakres raportu obejmujący: informacje na temat strategii organizacji w zakresie zrównoważonego rozwoju, profilu raportu oraz struktury nadzoru w organizacji, informacje o podejściu do zarządzania w kontekście: ekonomicznym, społecznym i środowiskowym, wskaźniki: ekonomiczne, środowiskowe i społeczne, informacje dodatkowe itp.⁸

Natomiast zintegrowana sprawozdawczość ma łączyć najbardziej istotne elementy informacji przedstawiane obecnie w oddzielnych dokumentach (sprawozdaniu finansowym, komentarzu zarządu, nadzorze właścicielskim, informa-

⁷ Ibid.

⁸ M. Sobczyk, *Zintegrowane raportowanie – nowy model raportowania biznesowego*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie” tom XIII, Społeczna Akademia Nauk, Łódź 2012, s. 156.

cji o wynagrodzeniach oraz ewentualnie elementach obejmujących zrównoważony rozwój) w spójną całość i uchwycić zachodzące między nimi relacje oraz wyjaśnić, w jaki sposób wpływają one na zdolność organizacji do tworzenia i utrzymania wartości w krótkim, średnim i długim terminie⁹. Dlatego główne elementy raportu zintegrowanego to: przegląd organizacji i modelu biznesowego, kontekst prowadzenia działalności, w tym opis szans i ryzyk, cele strategiczne i strategie ukierunkowane na ich osiągnięcie, ład korporacyjny, zdolność do osiągania wyników, perspektywy na przyszłość.

Tak więc koncepcja raportowania zintegrowanego uwzględnia potrzebę generowania szerszej informacji celem umożliwienia podejmowania decyzji, co oznacza większy wgląd w strategię, ryzyko i tworzenie wartości.

Na tle raportowania biznesowego i zintegrowanego istotny staje się problem nadmiaru informacji, który jest równocześnie problemem na gruncie ekologii informacji.

4. Raportowanie w rachunkowości, nadmiar informacji a ekologia informacji

Ekologię informacji można opisać jako „holistyczne zarządzanie informacją”, w którego centrum zainteresowania jest problem nadmiaru informacji (ang. *information overload*), określane również jako: przeciążenie informacyjne, wykładniczy wzrost informacji, eksplozja informacyjna, bomba informacyjna, nadprodukcja informacji, natłok informacji, zalew czy potop informacyjny oraz smog informacyjny¹⁰.

Brak holistycznego podejścia do raportowania w rachunkowości implikuje kompleksowość samego raportu i problemy z jego analizą. Czyli raporty roczne powinny być tworzone na podstawie uprzednio zidentyfikowanych i określonych potrzeb informacyjnych, z uwzględnieniem faktu, że są one pochodną możliwości technicznych, organizacyjnych oraz ujawnionych potrzeb informacyjnych, a ich zakres merytoryczny podyktowany jest zakresem gromadzonych danych i informacji w organizacji gospodarczej oraz stosowanymi standardami polityki informacyjnej itp.¹¹

⁹ K. Kobiela-Pionnier, *Sprawozdawczość zintegrowana: koncepcja raportowania osiągnięć przedsiębiorstwa na miarę XXI wieku*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2012, nr 66 (122), s. 79.

¹⁰ W. Babik, *Ekologia informacji – wyzwanie XXI wieku*, „Praktyka i Teoria Informatyki i Technicznej” 2002, nr 1(37).

¹¹ P. Rumniak, *Kierunki zmian raportowania w przedsiębiorstwach*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia 2013, nr 59, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2013, s. 9.

Tak więc – jak zauważa K. Materska – organizacje, które chcą zmierzyć się z wyzwaniem zarządzania korporacyjną informacją, w tym z problemem kwantyfikacji swoich zasobów informacyjnych, powinny przede wszystkim dokładnie określić (zidentyfikować i zlokalizować) te zasoby, już posiadane (indywidualne i zbiorowe) oraz potrzebne (i możliwe) do zdobycia. A systematyczny proces, dzięki któremu organizacja może zorientować się w swoich potrzebach co do informacji (jak i wiedzy), rozpoznać kanały przepływu informacji, ustalić, co już wie i gdzie występują luki tego zasobu, stanowi tzw. audyt informacji, audyt informacyjny. Jest on narzędziem systematycznego rozpoznawania zapotrzebowania na informacje, sposobu wykorzystywania, tworzenia i przekazywania (rozpowszechniania) informacji pomiędzy poszczególnymi strukturami organizacji i pracownikami¹².

Audyt informacji, rozumiany jako cykliczny, zaplanowany proces, ma na celu: „uświadomienie członkom organizacji wartości informacji i dzielenia się nią, identyfikację potrzeb informacyjnych organizacji, jej różnych działów i specyficznych potrzeb indywidualnych pracowników, identyfikację luk informacyjnych, kompleksowe badanie obiegu informacji w przedsiębiorstwie, wizualizację (*mapping*) przepływów informacji i barier w jej przepływie, określenie zasobów informacyjnych organizacji, identyfikację tworzonej informacji i ocenę jej wartości dla organizacji, lokalizowanie punktów »produkcji« informacji, określanie metod jej tworzenia i przetwarzania, a także kanałów przepływu, przegląd wykorzystania wewnętrznych źródeł informacji, ocenę ich wartości, przegląd wykorzystania informacji zewnętrznej i zaproponowanie efektywniejszego jej spożytkowania w firmie, odpowiedź na pytanie, czy gromadzone dane są zgodne z polityką i kulturą organizacyjną firmy, diagnozę problemów związanych z komunikacją formalną w organizacji, charakterystykę technologii wykorzystywanych do gromadzenia, przetwarzania i rozpowszechniania danych, określenie korzyści płynących z usprawnienia obiegu informacji w przedsiębiorstwie”. Odmienne definiowanie zadań audytu informacji doprowadziło do powstania wielu niejednorodnych metod i technik jego przeprowadzania, takich jak np. koncepcje: *InfoMap*, *Information flow analysis*, *Integrated strategic approach* oraz *Information audit*. Wybór najbardziej odpowiedniej metody powinien uwzględniać następujące czynniki: wymagania organizacji, które określają zakres i orientację audytu informacji oraz umiejętności i doświadczenia audytora. Rezultatem takiego audytu informacyjnego jest „mapa informacji”, która powinna stanowić podstawę efektywnego projektowania korporacyjnej strategii infor-

¹² K. Materska, *Metodologiczne problemy prowadzenia audytu informacji*, „Praktyka i Teoria Informacji Naukowej i Technicznej” 2011, nr 1-2, s. 11.

macyjnej lub strategii zarządzania wiedzą, co może znacząco przyczynić się do eliminacji przeładowania informacyjnego w organizacji gospodarczej. Proces audytorski umożliwi tym samym wizualizację mankamentów zarządzania informacjami i wiedzą w organizacji – w postaci mapy przepływu informacji w samej organizacji, a także pomiędzy organizacją i otoczeniem zewnętrznym¹³.

Podsumowanie

Konkludując, wybór sposobu prezentowania informacji sprawozdawczej (modelu raportowania), który jest efektem przyjętej polityki rachunkowości w każdej organizacji gospodarczej – oprócz dobrych praktyk – powinien być zdeterminowany w ramach stosowanej polityki informacyjnej prawidłową, rzetelną oceną potrzeb informacyjnych użytkowników sprawozdań finansowych, efektywną polityką zarządzania interesariuszami i odpowiednią polityką zarządzania informacjami. Zwiększenie ilości ujawnień informacji sprawozdawczej może bowiem prowadzić do nadmiaru informacji, chaosu informacyjnego.

Literatura

- Babik W., *Ekologia informacji – wyzwanie XXI wieku*, „Praktyka i Teoria Informacji Naukowej i Technicznej” 2002, nr 1(37).
- Gad J., *Cechy jakościowe informacji zawartych w raporcie biznesowym w świetle potrzeb informacyjnych dawców kapitału*, www.fmc.home.pl/upload/news/pdf_news_1363957703.pdf, 2013.
- Gmytrasiewicz M., *Rachunkowość globalna a teoria rachunkowości*, w: *Finansowe uwarunkowania rozwoju organizacji gospodarczej. Informacja finansowa i jej wykorzystanie w warunkach stosowania MSR/MSSF*, red. J. Turyna, W. Szczyński, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2007.
- Hasik W., *Jakość informacji sprawozdawczych w kontekście rachunkowości behawioralnej a praktyka gospodarcza*, w: *Aksjomaty i paradygmaty rachunkowości*, red. M. Kwiecień, Prace Naukowe AE nr 1199, Wrocław 2008.
- Hendriksen E.A., van Breda M.F., *Teoria rachunkowości*, WN PWN, Warszawa 2002.
- Kobiela-Pionnier K., *Sprawozdawczość zintegrowana: koncepcja raportowania osiągnięć przedsiębiorstwa na miarę XXI wieku*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2012, nr 66 (122).

¹³ Ibid.

- Kumor I., *Sprawozdawczość finansowa w warunkach globalizacji*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego Nr 765, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 61, Szczecin 2013.
- Kusiak A., *Polityka rachunkowości a zarządzanie przedsiębiorstwem*, Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów, Zeszyt Naukowy nr 77, SGH, Warszawa 2007.
- Materska K., *Metodologiczne problemy prowadzenia audytu informacji*, „Praktyka i Teoria Informacji Naukowej i Technicznej” 2011, nr 1-2.
- Materska K., *Rozwój koncepcji informacji i wiedzy jako zasobu organizacji*, w: *Od informacji naukowej do technologii społeczeństwa informacyjnego. Miscellanea Informatologica Varsoviensia*, red. B. Sosińska-Kalata i M. Przystek-Samokowa, Wydawnictwo SBP, Warszawa 2005, www.bbc.uw.edu.pl/Content/20/15.pdf.
- Rachunkowość finansowa w teorii i praktyce. Rachunkowość finansowa*, red. W. Gabruszewicz, Wydawnictwo AE w Poznaniu, Poznań 2007.
- Rumniak P., *Kierunki zmian raportowania w przedsiębiorstwach*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia 2013, nr 59, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2013.
- Sobczyk M., *Zintegrowane raportowanie – nowy model raportowania biznesowego*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie” tom XIII, Społeczna Akademia Nauk, Łódź 2012.
- Stępień K., *Polityka rachunkowości jako instrument kreowania wizerunku przedsiębiorstwa w okresie kryzysu gospodarczego*, Zeszyty Naukowe PTE 2012, nr 13.
- Trzaskowski M., *Tworzenie wspólnej wartości jako nowe podejście do konkurencyjności firmy*, „Kwartalnik Nauk o Przedsiębiorstwie” 2012, nr 4.

ACCOUNTING POLICIES AND THE SCOPE OF REPORTING DISCLOSURES

Summary

The main aim of this article is to answer the question: to what extent the extension of the scope of the disclosure reporting can lead to information overload? which is also a problem in the area of ecology of information. The subject of research is the literature, based on which indicated the need to consider when choosing a reporting model of good practice in accounting policy, which is determined by the correct assessment of the information needs of users of financial statements and effective information policy, assisted audit information.