



Sprawozdanie z polityki rachunkowości jako odrębny składnik sprawozdania finansowego

*EWA WALIŃSKA **

Streszczenie

Niniejszy artykuł poświęcono rozważaniom na temat polityki rachunkowości z perspektywy użytkownika sprawozdania finansowego. Jego celem jest prezentacja nowej formuły ujawnień informacji dotyczącej polityki rachunkowości, która zdaniem autorki podnosiłaby rangę i znaczenie tego elementu systemu rachunkowości. W artykule przedstawiono istotę i miejsce polityki rachunkowości w sprawozdaniu finansowym w świetle obowiązującego prawa bilansowego i praktyki największych spółek publicznych notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie. Podsumowaniem rozważań jest propozycja ujawniania polityki rachunkowości jako odrębnego składnika sprawozdania finansowego – sprawozdania z polityki rachunkowości.

Słowa kluczowe: polityka rachunkowości, ujawnienia, sprawozdanie finansowe.

Abstract

Statement of accounting policies as a separate component of financial statements

This article is devoted to reflection on accounting policy from the perspective of the user of the financial statements. Its objective is to present a new formula of disclosures concerning accounting policies, which, according to the author, raises the importance and significance of this element of the accounting system. The article presents the essence of accounting policy and its place in the financial statements in the light of applicable accounting law and relevant practices of the largest public companies listed on the Stock Exchange in Warsaw. The discussion leads to a proposal for the disclosure of accounting policies as a separate component of the financial statements – statement of accounting policies.

Keywords: accounting policies, disclosure, financial statements.

* Prof. dr hab. Ewa Walińska, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, walinska@uni.lodz.pl



Wprowadzenie

Polityka rachunkowości jest kluczem do zrozumienia sprawozdania finansowego. Jej znaczenie w systemach rachunkowości w krajach o wysoko rozwiniętej gospodarce rynkowej od kilkudziesięciu lat jest bardzo duże. Nieco inaczej wygląda to w takich krajach, jak Polska, w których zachodziły procesy transformacji gospodarki. Chociaż w regulacjach prawa bilansowego polityka rachunkowości funkcjonuje od początków transformacji, wydaje się, że nadal nie uzyskuje ona należytej jej rangi. Wciąż traktowana jest z nienależytą starannością, zarówno przez sporządzających, jak i badających sprawozdania finansowe. Niewątpliwie jedną z przyczyn takiego stanu rzeczy jest enigmatyczny przepis w prawie bilansowym dotyczący obowiązku ujawniania polityki rachunkowości w sprawozdaniu finansowym. Pozwala on sporządzającym sprawozdanie finansowe na dużą dowolność. Bardzo często wywiązanie się z tego obowiązku oznacza, że ujawnienie dotyczące polityki rachunkowości sprowadza się do przepisania wprost przepisów ustawy o rachunkowości (lub regulacji Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej – MSSF).

W niniejszym opracowaniu podjęto próbę odpowiedzi na pytanie, czy w dotychczasowej praktyce rachunkowości forma i zakres ujawniania informacji o polityce rachunkowości w sprawozdaniu finansowym pozwalają na właściwie zrozumienie sprawozdania. Przyjęto zatem perspektywę użytkownika sprawozdania finansowego. W związku z tym w artykule przedstawiono istotę, zakres i definicję polityki rachunkowości, jej miejsce w sprawozdaniu finansowym w świetle obowiązującego prawa bilansowego i praktyki największych spółek publicznych funkcjonujących na Giełdzie Papierów Wartościowych (GPW) w Warszawie.

Celem artykułu jest prezentacja nowej formuły ujawnień informacji dotyczącej polityki rachunkowości, która podnosiłaby rangę i znaczenie tego elementu systemu rachunkowości. Zdaniem autorki polityka rachunkowości powinna być prezentowana jako odrębny składnik sprawozdania finansowego, co w praktyce pozwoliłoby nie tylko na zmianę podejścia do tej części sprawozdania, ale także wymusiłoby należytą staranność kierownictwa jednostki w jej przygotowaniu. W tekście przedstawiono ramową strukturę sprawozdania z polityki rachunkowości odzwierciedlającą jej istotę ekonomiczną i rolę w zrozumieniu sprawozdania finansowego.

Metodą badawczą wykorzystaną w artykule jest krytyczna analiza literatury przedmiotu oraz analiza materiałów źródłowych – rocznych raportów sporządzonych przez największe spółki publiczne notowane na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie. Przedstawiona propozycja jest również efektem doświadczenia autorki wynikającego z analizy praktycznych rozwiązań w zakresie sporządzania sprawozdania finansowego przez polskie podmioty.

1. Polityka rachunkowości – istota i perspektywy

W literaturze przedmiotu pojęcie „polityka rachunkowości” jest różnie definiowane i rozumiane¹. W świetle założeń koncepcyjnych, sformułowanych na gruncie nauki, polityka rachunkowości łączy teorię rachunkowości z praktyką tej dyscypliny. Została ona wyodrębniona z przedmiotowego systemu z uwagi na znaczącą rolę norm prawnych w praktyce rachunkowości (Brzezina, 1998, s. 23). Polityka rachunkowości pełni rolę nadrzędną w stosunku do praktyki, ograniczając jej pole wyboru spośród wielu zasad i metod zdefiniowanych przez teorię (Cebrowska, red., 2006, s. 121).

Pojęcie „polityka rachunkowości” do polskiej teorii rachunkowości wprowadził Brzezina (1998, s. 23), rozróżniając makro- i mikropolitykę rachunkowości. W ujęciu makroekonomicznym polityka rachunkowości obejmuje przede wszystkim działania ustawodawcze w zakresie funkcjonowania prawa bilansowego².

W ujęciu mikroekonomicznym polityka rachunkowości odnosi się do konkretnych podmiotów gospodarczych, które samodzielnie ją ustalają³. W tym przypadku polityka rachunkowości to „zastosowanie przez zarząd przedsiębiorstwa w sporządzaniu sprawozdań finansowych specyficznych zasad, konwencji, reguł i praktyk dobranych odpowiednio do odwzorowania jego rzeczywistej pozycji finansowej, dochodowej i dokonów (...)” (Jarugowa, Walińska, 1997, s. 23).

Politykę rachunkowości można postrzegać z różnych punktów widzenia i perspektyw. Pierwsza z nich to perspektywa jednostki sprawozdawczej, tj. podmiotu rachunkowości, która oznacza, że polityka rachunkowości ma odzwierciedlać skuteczność i efektywność realizacji celu działalności przedsiębiorstwa – wzrostu wartości ekonomicznej i wartości rynkowej w długim okresie. W takim ujęciu polityka rachunkowości musi uwzględniać zewnętrzne i wewnętrzne uwarunkowania funkcjonowania przedsiębiorstwa, w tym (Walińska, Michalak, 2014, s. 110):

- dominujące źródła finansowania (kapitał właścicielski czy kapitał wierzycielski),
- charakterystykę rynku, na którym ono funkcjonuje⁴,
- przyjętą strategię działania,
- stosowane metody i narzędzia zarządzania.

¹ Polityka rachunkowości jest przedmiotem rozważań w publikacjach wielu autorów (zob. między innymi Brzezina, 2000, 2005; Sawicki, red. 2009, 2000a, 2000b; Stępień, 2012; Kamiński, 2001; Karmańska, 2010; Kaczmarek, 2008; Cebrowska, 2002, 2010; Mikulska, 2012; Wojas, 2003; Żukowska, Sawicka, red., 2012).

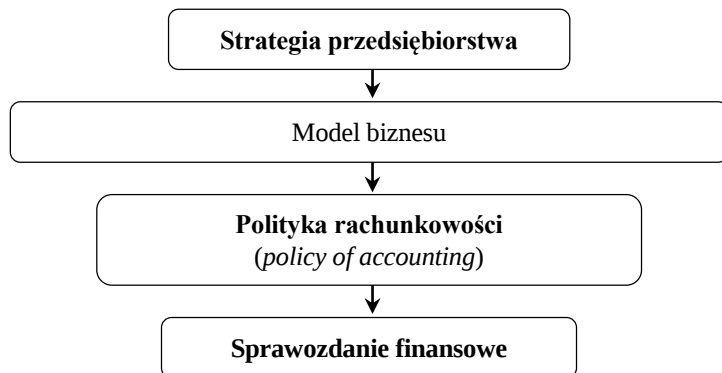
² Wyrazem tych działań są w szczególności: wydawanie przepisów określających reguły rachunkowości, tworzenie standardów rachunkowości, opracowywanie wzorcowych planów kont, sprawozdań finansowych i instrukcji metodologicznych (Sawicki, red., 2009, s. 16).

³ Autonomia ta wynika z jednej strony z ramowego charakteru prawa bilansowego, ze specyfiki i potrzeb działalności każdego podmiotu gospodarczego (Stępień, 2012, s. 292), z drugiej zaś, z chęci pozostawienia jednostkom pewnej swobody wyboru rozwiązania spośród proponowanych, w celu umożliwienia im bardziej wiernego przedstawienia stanu gospodarki w sprawozdaniu finansowym (Kamiński, 2001, s. 14).

⁴ Charakterystyka rynku obejmuje takie zmienne, jak zmienność/stabilność (technologiczna, prawna, społeczna, polityczna), poziom ryzyka, poziom konkurencji i wiele innych.

Większość z wymienionych powyżej czynników składa się na tzw. model biznesu przedsiębiorstwa, którego specyfika powinna znaleźć odzwierciedlenie w sprawozdaniu finansowym poprzez dokonanie właściwego doboru rozwiązań w polityce rachunkowości i konsekwentne ich stosowanie. Sprawozdanie finansowe stanowi bowiem rezultat polityki rachunkowości, a ta z kolei powinna wynikać z przyjętej strategii przedsiębiorstwa realizowanej za pomocą odpowiedniego modelu biznesu (rysunek 1).

Rysunek 1. Polityka rachunkowości a strategia i model biznesu przedsiębiorstwa



Źródło: opracowanie własne.

Na politykę rachunkowości można też spojrzeć z perspektywy odbiorców informacji generowanych przez system rachunkowości. W takim ujęciu polityka rachunkowości ma na celu zaspokojenie specyficznych potrzeb informacyjnych odbiorców sprawozdań finansowych. W literaturze przedmiotu i w regulacjach rachunkowości zakłada się, że głównym odbiorcą sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia jest szerokie grono interesariuszy, niemniej kluczowy spośród nich jest właściciel (inwestor)⁵. Perspektywa odbiorcy informacji w odniesieniu do polityki rachunkowości jest bardzo istotna dla całego procesu komunikowania informacji otoczeniu podmiotu. Od tego, jakie są ujawnienia na jej temat w sprawozdaniu finansowym zależy, na ile właściwie i w pełni odbiorcy zrozumieją liczby zawarte w tym sprawozdaniu.

O ostatecznym kształcie informacji o polityce rachunkowości decydują regulacje rachunkowości, w których dokonywany jest wybór rozwiązania spośród oferowanych przez teorię rachunkowości. W zależności od poziomu szczegółowości regulacji w praktyce mogą kształtować się różne rozwiązania. Tak jest w przypadku polityki rachunkowości w polskiej praktyce. Prawo bilansowe bardzo ogólnie określa zasady prezentacji polityki rachunkowości w sprawozdaniu finansowym, stwierdzając jedynie, że stanowi ona część składową informacji dodatkowej, w praktyce polskich jednostek ukształtowały się zatem różne modele ujawnień na jej temat.

⁵ W *Założeniach koncepcyjnych* przyjmuje się, że zaspokojenie potrzeb informacyjnych inwestora, odnoszących się do przyszłych przepływów pieniężnych oraz towarzyszącego im ryzyka, będzie w stanie zaspokoić także potrzeby pozostałych użytkowników (*Założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej*, 2011).

2. Obecny model ujawniania informacji dotyczącej polityki rachunkowości w świetle prawa bilansowego

Polityka rachunkowości została zdefiniowana zarówno w polskiej ustawie o rachunkowości, jak i w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości (MSR) (MSR nr 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*). Istota tej kategorii jest taka sama w obu regulacjach. Polityka rachunkowości według ustawy o rachunkowości to „przyjęte zasady (polityka) rachunkowości, wybrane i stosowane przez jednostkę, rozwiązania dopuszczone ustawą (...) zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych” (Ustawa o rachunkowości, art. 3, ust. 11). Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 1 definiuje politykę rachunkowości jako „zasady, reguły, metody i procedury, przyjęte przez podmiot przy sporządzeniu i prezentacji sprawozdań finansowych” (*Międzynarodowe Standardy Rachunkowości*, 2001, s. 93).

Warto zauważyć nieco inne rozłożenie akcentów w obu definicjach. Polskie prawo bilansowe mówi o rozwiązaniach dopuszczonych przepisami ustawy, zapewniających jakość sprawozdań finansowych. Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 1 natomiast podkreśla obszary wykorzystania polityki rachunkowości – sporządzanie i prezentację sprawozdań finansowych. W pierwszym przypadku (ustawa o rachunkowości) jest mowa o jakości sprawozdania finansowego, czyli podkreśla się punkt widzenia jednostki go sporządzającej. W przypadku międzynarodowych standardów widoczny jest zarówno wymiar wewnętrzny polityki rachunkowości, czyli sporządzanie sprawozdania finansowego, jak i wymiar zewnętrzny, czyli prezentacja sprawozdania finansowego. W niniejszym artykule skoncentrowano się na tym drugim wymiarze, stąd też zasadne jest pytanie, jakie wymagania w zakresie prezentacji polityki rachunkowości w sprawozdaniu finansowym określa prawo bilansowe.

Ustawa o rachunkowości wymaga, aby politykę rachunkowości przedstawić we Wprowadzeniu do sprawozdania finansowego obejmującym w szczególności „7) omówienie przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, w tym metod wyceny aktywów i pasywów (także amortyzacji), ustalenia wyniku finansowego oraz sposobu sporządzenia sprawozdania finansowego w zakresie, w jakim ustawa pozostawia jednostce prawo wyboru”.

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) przyjmują bardziej elastyczne podejście do ujawniania polityki rachunkowości – nie określają konkretnego miejsca w sprawozdaniu finansowym na jej ujawnienie. Jednostka może prezentować informacje na temat polityki rachunkowości jako oddzielną część sprawozdania finansowego.

Zgodnie z MSSF jednostka ujawnia:

- a) podstawę wyceny zastosowaną przy sporządzaniu sprawozdania finansowego oraz
- b) inne stosowane rozwiązania w polityce rachunkowości, które są potrzebne do zrozumienia sprawozdania finansowego (Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 1, 2014, par. 117).

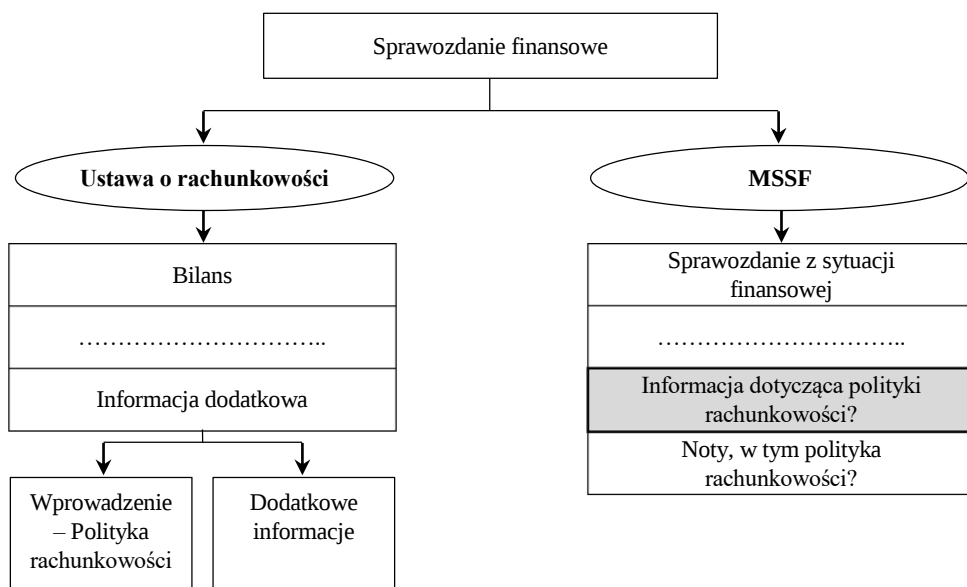
Ważne jest, aby poinformować użytkowników o zastosowanej w sprawozdaniu finansowym podstawie wyceny (na przykład koszt historyczny, wartość godziwa),

ponieważ tworzą one podstawę sporządzenia całego sprawozdania finansowego mającą istotny wpływ na analizy przeprowadzane przez użytkowników.

Podejmując decyzję o ujawnieniu polityki rachunkowości, kierownictwo jednostki powinno brać pod uwagę, czy informacja taka pomogłaby użytkownikom w zrozumieniu sposobu, w jaki transakcje wpływają na wyniki finansowe i sytuację finansową tej jednostki. Ujawnienie konkretnych zasad rachunkowości jest szczególnie przydatne dla użytkowników, gdy są one wybrane spośród alternatyw dopuszczonych w MSSF. Przykładem może być ujawnienie informacji, czy jednostka stosuje wartość godziwą czy model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia w odniesieniu do posiadanej nieruchomości inwestycyjnej (Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 40, 2014). W niektórych MSSF wymaga się szczegółowego ujawnienia konkretnej polityki rachunkowości, w tym zasad przyjętych w wyniku wyboru dokonanego przez kierownictwo spośród różnych zasad, które są dozwolone⁶.

Reasumując, informacje dotyczące polityki rachunkowości albo mają konkretne, wskazane przez prawo bilansowe, miejsce w sprawozdaniu finansowym, albo takie miejsce nie zostało określone (rysunek 2).

Rysunek 2. Miejsce polityki rachunkowości w sprawozdaniu finansowym w świetle polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości



Źródło: opracowanie własne na podstawie (Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości; MSR nr 1, 2014).

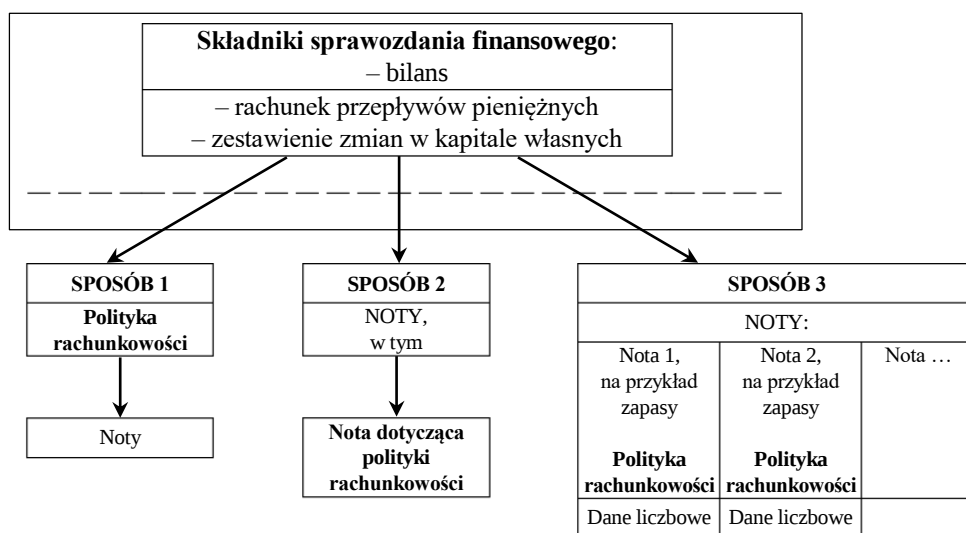
⁶ Na przykład MSR nr 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* wymaga ujawnienia zasad wyceny dla rzeczowych aktywów trwałych (Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 1, 2014, par. 119).

3. Ujawnienia dotyczące polityki rachunkowości w praktyce

Analizując raporty roczne największych spółek publicznych notowanych na GPW⁷ można wskazać trzy kluczowe sposoby ujawniania polityki rachunkowości (rysunek 3):

- 1) polityka rachunkowości stanowi odrębną (inną niż noty) część sprawozdania finansowego,
- 2) polityka rachunkowości jest ujawniana w postaci odrębnej noty do sprawozdania finansowego;
- 3) polityka rachunkowości stanowi element każdej odrębnej noty objaśniającej pozycje bilansu oraz rachunku zysków i strat.

Rysunek 3. Różne sposoby ujawniania polityki rachunkowości w sprawozdaniach finansowych



Źródło: opracowanie własne na podstawie rocznych raportów za rok 2014 spółek WIG 30.

Większość spółek stosuje pierwsze rozwiązanie, tj. ujawnia politykę rachunkowości jako odrębną część sprawozdania finansowego (niezależnie od not objaśniających)⁸. Osobną kwestią jest, jakie informacje kryją się pod hasłem „polityka rachunkowości”.

⁷ Roczne raporty za 2014 rok spółek WIG 30: Asseco Poland SA, Grupa Azoty SA, CCC SA, CD Projekt SA, Cyfrowy Polsat SA, Enea SA, Energa SA, Eurocash SA, Globe Trade Centre SA, ING Bank Śląski SA, Jastrzębska Spółka Węglowa SA, Kernel Holding SA, KGHM Polska Miedź SA, LPP SA, Grupa Lotos SA, Lubelski Węgiel Bogdanka SA, Orange Polska SA, PGE Polska Grupa Energetyczna SA, Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA, Polski Koncern Naftowy Orlen SA, PKP Cargo SA, Synthos SA, Tauron Polska Energia SA, z wyłączeniem banków i ubezpieczycieli.

⁸ Między innymi spółki KGHM, CD Projekt, Enea, Grupa Lotos, Tauron, Grupa Azoty, Asseco Poland, Cyfrowy Polsat, PKP Cargo, PGE.

W niektórych sprawozdaniach oznacza ona *stricte* zasady wyceny bilansowej i ustalania wyniku finansowego, w innych dodatkowo takie elementy, jak szacunki, porównywalność sprawozdań finansowych, informacje o walucie prezentacji, skład zarządu i rady nadzorczej czy inne informacje ogólne typu oświadczenie zgodności, wpływ zmian MSSF na sprawozdanie.

Drugi sposób ujawniania polityki rachunkowości to ujęcie jej w formie odrębnej noty⁹, w której spółka przedstawia tylko informacje jej dotyczące. W tym rozwiązaniu polityka rachunkowości jest traktowana na równi z innymi notami objaśniającymi sprawozdanie finansowe.

Trzeci sposób, dość nietypowy, polega na tym, że polityka rachunkowości jest ujawniana w poszczególnych notach objaśniających pozycje bilansu oraz rachunku zysków i strat¹⁰. Oznacza to, że w jednym miejscu (notcie) prezentowane są zarówno zasady wyceny/ustalania wyniku, jak i szczegółowe dane liczbowe dotyczące określonej kategorii sprawozdawczej (na przykład zapasów, rezerw).

Niezależnie od przyjętego sposobu ujawniania informacji na temat polityki rachunkowości na uwagę zasługuje różna terminologia stosowana w sprawozdaniach finansowych. Niektóre spółki nie używają w ogóle pojęcia „polityka rachunkowości”, a jedynie „stosowane zasady rachunkowości” (np. Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo, Globe Trade Centre). Inne spółki stosują określenie „zasady polityki rachunkowości” (na przykład Cyfrowy Polsat), a jeszcze inne konsekwentnie używają określenia „polityka rachunkowości” (np. PGE).

Jako ilustrację praktyczną przedstawiono strukturę ujawnienia na temat polityki rachunkowości, którego sposób wpisuje się w najczęściej stosowane przez spółki publiczne rozwiązanie (tabela 1).

Tabela 1. Polityka rachunkowości z *Raportu Roczego Grupy Orlen* za rok 2014

3. Polityka rachunkowości	
3.1. Podstawa sporządzenia sprawozdania finansowego	
3.2. Wpływ zmian standardów i interpretacji MSSF na skonsolidowane sprawozdanie finansowe Grupy Orlen	3.2.1. Obowiązujące zmiany standardów i interpretacji MSSF
	3.2.2. Standardy i Interpretacje MSSF opublikowane i zatwierdzone przez Unię Europejską, jeszcze nieobowiązujące
	3.2.3. Standardy i Interpretacje przyjęte przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB), oczekujące na zatwierdzenie przez UE
3.3. Waluta funkcjonalna i waluta prezentacji sprawozdań finansowych	3.3.1. Waluta funkcjonalna i waluta prezentacji
	3.3.2. Zasady przyjęte do przeliczania danych finansowych

⁹ Por. na przykład sprawozdanie finansowe spółek Synthos czy Lubelski Węgiel Bogdanka.

¹⁰ Por. na przykład sprawozdanie finansowe spółek Kernel Holding czy Orange Polska.

3.4. Opis istotnych stosowanych zasad rachunkowości	3.4.1. Transakcje w walucie obcej
	3.4.2. Zasady konsolidacji
	3.4.3. Połączenia jednostek gospodarczych
	3.4.4. Segmenty operacyjne
	3.4.5. Przychody ze sprzedaży
	3.4.6. Koszty
	3.4.7. Pozostałe przychody i koszty operacyjne
	3.4.8. Przychody i koszty finansowe
	3.4.9. Podatek dochodowy
	3.4.10. Zysk/(strata) na jedną akcję
	3.4.11. Rzeczowe aktywa trwałe
	3.4.13. Nieruchomości inwestycyjne
	3.4.14. Wartości niematerialne
	3.4.15. Utrata wartości niefinansowych aktywów trwałych
	3.4.16. Zapasy
	3.4.17. Należności
	3.4.18. Środki pieniężne i ich ekwiwalenty
	3.4.20. Zobowiązania
	3.4.21. Rezerwy
	3.4.22. Dotacje rządowe
	3.4.23. Skonsolidowane sprawozdanie z przepływów pieniężnych
	3.4.24. Instrumenty finansowe
	3.4.25. Ustalanie wartości godziwej
	3.4.26. Leasing
	3.4.27. Zobowiązania warunkowe

Źródło: Raport Roczny Grupy Orlen za rok 2014, s. 12–22.

4. Polityka rachunkowości jako przedmiot odrębnego składnika sprawozdania finansowego – propozycja własna

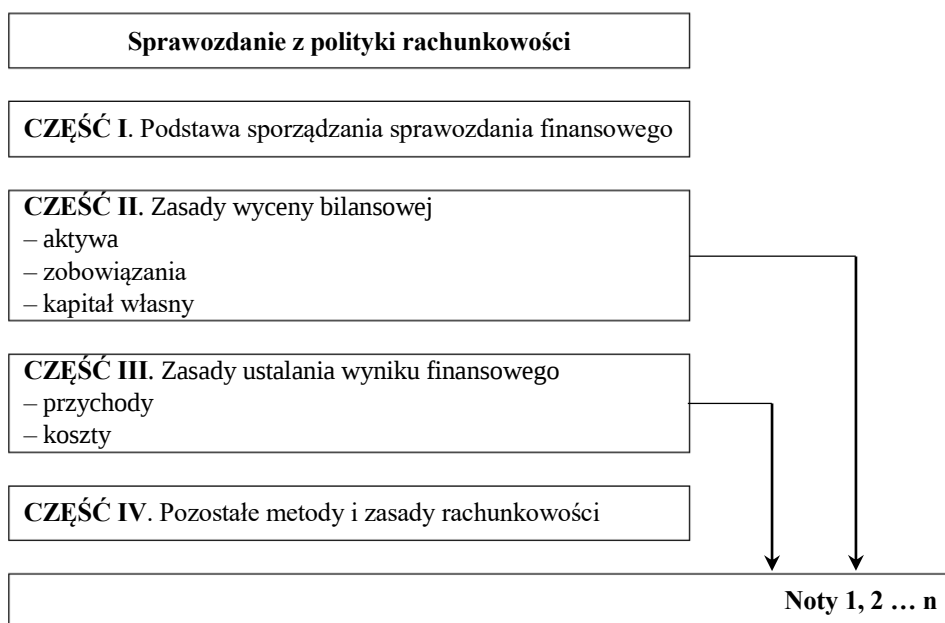
Analizując praktykę sprawozdawczą spółek publicznych notowanych na GPW, można dostrzec zróżnicowane sposoby podejścia do ujawniania polityki rachunkowości. Wydaje się, że warto poszukać standardu ujawniania, który określałby przede wszystkim miejsce polityki rachunkowości w sprawozdaniu finansowym, a ponadto jej ramowy zakres. Takie działania obserwujemy obecnie w polskiej praktyce, a podejmują je przede wszystkim znaczące firmy audytorskie¹¹. Zdaniem autorki polityka rachunkowości jest na tyle istotna dla zrozumienia sprawozdania finansowego, że powinna stanowić

¹¹ Na przykład firma Deloitte opracowała Wzorcowe Skonsolidowane Sprawozdanie Finansowe 2013 według MSSF (*Wzorcowe Skonsolidowane Sprawozdanie Finansowe 2013...*, 2014).

odrębny jego składnik – sprawozdanie z polityki rachunkowości¹². Takie rozwiązanie pozwoliłoby na uporządkowanie całego sprawozdania finansowego, a także oddawałoby sens całego systemu rachunkowości. Podkreślałoby, że polityka rachunkowości to koncepcja systemu rachunkowości jednostki, wyraz zrozumienia istoty biznesu i jego odzwierciedlenia w systemie rachunkowości.

Kluczowe pytanie dotyczy zakresu sprawozdania z polityki rachunkowości. Wydaje się, że powinno ono obejmować – jako odrębne części – podstawę sporządzenia sprawozdania, zasady wyceny bilansowej, zasady ustalania wyniku finansowego oraz pozostałe metody i zasady rachunkowości (rysunek 4).

Rysunek 4. Ramowa struktura sprawozdania z polityki rachunkowości



Źródło: opracowanie własne.

W części pierwszej chodzi o ujawnienie, na ile sprawozdanie finansowe zostało oparte na koszcie historycznym, a na ile na innej podstawie wyceny (na przykład wartości godziwej). W części drugiej, która ma pozwolić zrozumieć i ocenić sytuację finansową jednostki, należy ujawnić parametry wyceny aktywów, zobowiązań i kapitału własnego. Część trzecia powinna objaśniać dokonania jednostki, czyli pozwolić zrozumieć wynik finansowy (lub całościowy) w kontekście jej działalności. Z kolei część

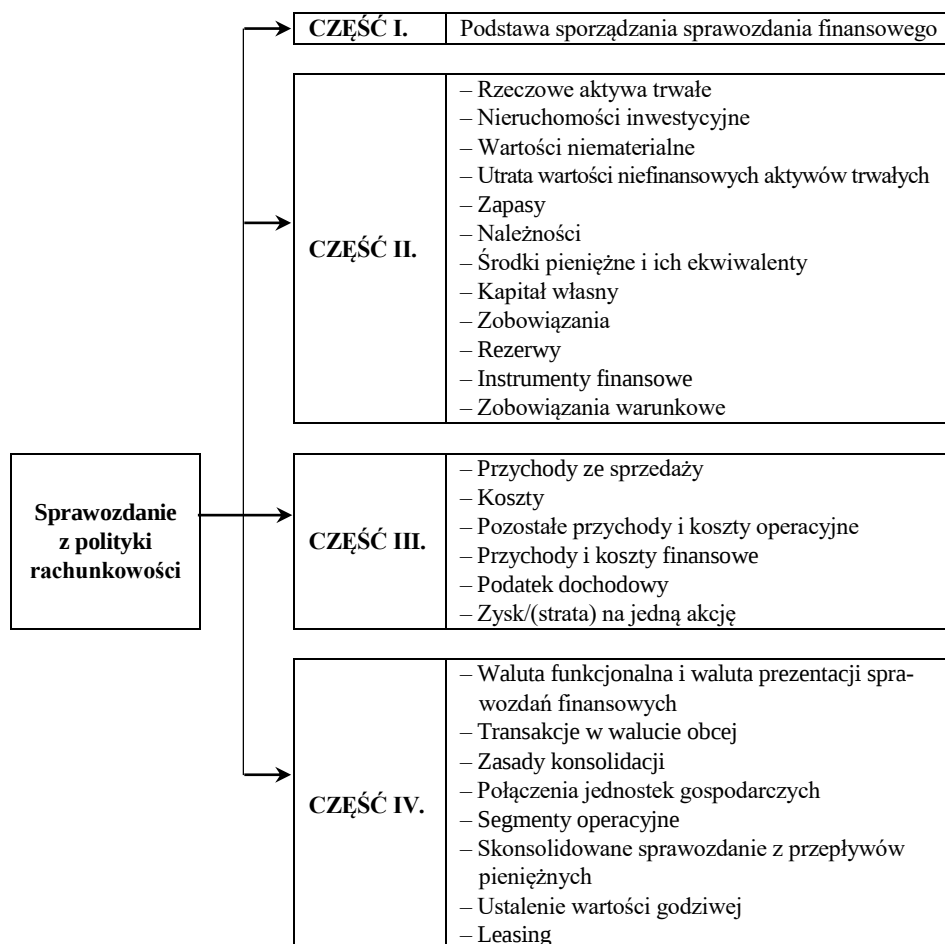
¹² Takie rozwiązanie było praktykowane już w latach 90. ubiegłego wieku w wielu krajach, między innymi w Wielkiej Brytanii. Na straży takiego modelu sprawozdania finansowego stało „twarde” prawo – Company Act (por. też Lee, 1986, s. 14).

czwarta powinna obejmować pozostałe elementy polityki rachunkowości, takie jak zasady konsolidacji, połączeń jednostek gospodarczych, segmenty operacyjne, pozostałe składniki sprawozdania finansowego.

W celu lepszego zrozumienia sprawozdania finansowego warto byłoby odnosić się w poszczególnych częściach sprawozdania z polityki rachunkowości do konkretnych not objaśniających pozycje bilansu, rachunku zysków i strat oraz innych składników sprawozdania finansowego.

Ilustrację proponowanego rozwiązania przedstawiono w formie sprawozdania z polityki rachunkowości spółki PKN Orlen za rok 2014 (rysunek 5).

Rysunek 5. Sprawozdanie z polityki rachunkowości – propozycja własna



Źródło: opracowanie własne na podstawie *Raport Roczny Grupy Orlen za rok 2014*, s. 12–22.

Dokonana analiza sprawozdań finansowych spółek publicznych (a także doświadczenia praktyczne autorki) wyraźnie pokazała, że w polskiej praktyce funkcjonują bardzo różne rozwiązania w zakresie ujawniania polityki rachunkowości, poczynając od

odmiennej terminologii poprzez różny zakres, a kończąc na odrębnym miejscu w sprawozdaniu finansowym. Informacje dotyczące polityki rachunkowości giną w natłoku informacji, są często pomijane przez użytkowników, którzy nie mają świadomości jak bardzo one są istotne. Dlatego też, po pierwsze, należałoby je wyodrębnić w postaci sprawozdania z polityki rachunkowości, gdyż tylko takie rozwiązanie podniosłoby rangę polityki rachunkowości. Po drugie, należałoby wyraźnie określić zawartość takiego sprawozdania poprzez wskazanie jego odrębnych części odzwierciedlających istotę całego sprawozdania finansowego. Po trzecie, na etapie szczegółowych zasad sporządzania sprawozdania z polityki rachunkowości, należałoby wprowadzić zakaz kopiowania postanowień zawartych w regulacjach rachunkowości, ponieważ polityka rachunkowości powinna stanowić ich uszczegółowienie dopasowane do specyfiki działalności przedsiębiorstwa.

Problem z wyodrębnieniem sprawozdania z polityki rachunkowości polega na jego specyfice i odmiennym charakterze w stosunku do innych elementów obecnego sprawozdania finansowego. Po pierwsze, byłoby to sprawozdanie opisowe zawierające dane niefinansowe. Po drugie, wymagałoby ono opracowania formuły o dużym stopniu ogólności, aby można było ją dostosować do specyfiki działalności jednostki. Wreszcie po trzecie, powodowałoby konieczność ujawniania informacji, które obecnie jednostki bardzo niechętnie komunikują otoczeniu. Wydaje się jednak, że w dobie coraz większego stopnia trudności sprawozdania finansowego wyodrębnienie sprawozdania z polityki rachunkowości staje się szansą dla systemu rachunkowości, aby generowane przez niego informacje stały się bardziej zrozumiałe dla ich użytkowników.

Podsumowanie

Polityka rachunkowości jest kluczem do zrozumienia danych zawartych w sprawozdaniu finansowym, dlatego też powinna być przez kierownictwo jednostki ustalana i prezentowana w jej sprawozdaniu finansowym ze szczególną starannością. W niniejszym artykule skoncentrowano się na odbiorcach informacji o polityce rachunkowości. Przyjęcie takiej perspektywy oznacza udzielenie odpowiedzi na pytanie, w jaki sposób polityka rachunkowości powinna być komunikowana otoczeniu – użytkownikom zewnętrznym sprawozdań finansowych. Z uwagi na fakt, że w dotychczasowej praktyce sprawozdawczości finansowej nie zostało wypracowane jednolite rozwiązanie w zakresie ujawniania informacji o polityce rachunkowości, w artykule zaproponowano, aby stała się ona przedmiotem odrębnego składnika sprawozdania finansowego. Wydaje się, że w taki sposób można byłoby zwrócić uwagę na jej znaczenie w procesie analizy i oceny sprawozdania finansowego, uświadomić jej wpływ na prezentowane w nim informacje finansowe.

Przeprowadzona analiza stosowanych rozwiązań przez największe spółki publiczne notowane na GPW, a także obserwacja praktyki w innych jednostkach w odniesieniu do ujawniania informacji o polityce rachunkowości wykazały, że należy poszukiwać sposobu pozwalającego na uporządkowanie tego obszaru sprawozdawczości finansowej.

W opracowaniu odniesiono się do zasadniczej kwestii związanej z ujawnianiem polityki rachunkowości w sprawozdaniu finansowym – odpowiedzi na pytanie o jej miejsce w tym sprawozdaniu. Zdaniem autorki prezentacja polityki rachunkowości jako odrębnego składnika sprawozdania finansowego jest dziś kwestią zasadniczą, zwłaszcza w kontekście tzw. sprawozdawczości niefinansowej i zintegrowanego raportowania.

W artykule przedstawiono strukturę sprawozdania z polityki rachunkowości, ale jedynie ramową, wskazującą na ogólny układ i zawartość sprawozdania z polityki rachunkowości. Zarówno szczegółowe zasady sporządzania, jak i weryfikacja sprawozdania z polityki rachunkowości przez użytkownika stanowić będą przedmiot dalszych badań autorki.

Literatura

- Brzezin W. (2005), *Refleksje o teorii, polityce i dydaktyce rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 26 (82), SKwP, Warszawa.
- Brzezin W. (2000), *Mikro- i makropolityka rachunkowości. Normy prawne i zawodowe rachunkowości*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 876.
- Brzezin W. (1998), *Ogólna teoria rachunkowości*, Politechnika Częstochowska, Częstochowa.
- Cebo L. (red.) (2000), *Podstawowe problemy rachunkowości jako dyscypliny naukowej i działalności praktycznej*, Akademia Ekonomiczna im. Karola Adamieckiego, Katowice.
- Cebrowska T. (2010), *Polityka bilansowa*, [w:] Cebrowska T. (red.), *Rachunkowość finansowa i podatkowa*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Cebrowska T. (red.) (2010), *Rachunkowość finansowa i podatkowa*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Cebrowska T. (2002), *Polityka rachunkowości – nowe określenie w prawie bilansowym*, [w:] D. Misińska, J. Szafraniec, T. Cebrowska (red.), *Rachunkowość i rewizja u progu 2002 roku*, Akademia Ekonomiczna im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław.
- Jarugowa A., Walińska E. (1997), *Roczne sprawozdania finansowe – ujęcie księgowe a podatkowe*, ODDK, Gdańsk.
- Kaczmarek M. (2008), *Polityka bilansowa jako narzędzie rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Kamiński R. (2001), *Polityka bilansowa w kształtowaniu wartości księgowej przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu im. A. Mickiewicza w Poznaniu, Poznań.
- Karmańska A. (2010), *Wielowymiarowość polityki rachunkowości i etyki z nią związanej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 56 (112), SKwP, Warszawa.
- Lee T.A. (1986), *Company Financial Accounting*, VNR, London.
- Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (2001), SKwP, Warszawa.
- Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* (2014), [w:] Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2013, IFRS Foundation, SKwP, Warszawa.
- Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* (2014), [w:] Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2013, IFRS Foundation, SKwP, Warszawa.
- Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 40 *Nieruchomości inwestycyjne* (2014), [w:] Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2013, IFRS Foundation, SKwP, Warszawa.
- Mikulska D. (2012), *Polityka rachunkowości jednostki w świetle obowiązujących przepisów prawnych*, [w:] D. Mikulska (red.), *Polityka rachunkowości jednostki a jakość sprawozdania finansowego. Wybrane aspekty*, KUL, Lublin.
- Mikulska D. (red.), *Polityka rachunkowości jednostki a jakość sprawozdania finansowego. Wybrane aspekty*, KUL, Lublin.

- Misińska D., Szafraniec J., Cebrowska T. (red.) (2002), *Rachunkowość i rewizja u progu 2002 roku*, Akademia Ekonomiczna im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław.
- Raport Roczny Grupy Orlen za rok 2014.
- Sawicki K. (2000a), *Polityka rachunkowości i polityka bilansowa – teoria i praktyka*, [w:] L. Cebo (red.), *Podstawowe problemy rachunkowości jako dyscypliny naukowej i działalności praktycznej*, Akademia Ekonomiczna im. Karola Adamieckiego, Katowice.
- Sawicki K. (2000b), *Polityka rachunkowości i polityka bilansowa. Zakres terminologiczny i zastosowanie*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 1 (57), SKwP, Warszawa.
- Sawicki K. (red.) (2009), *Wykorzystanie polityki bilansowej i analizy finansowej w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Ekspert, Wrocław.
- Stępień K. (2012), *Polityka rachunkowości jako instrument kreowania wizerunku przedsiębiorstwa w okresie kryzysu gospodarczego*, „Zeszyty Naukowe Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego”, 13, PTE, Kraków.
- Walińska E., Michalak M. (2014), *Polityka rachunkowości w kontekście poglądów naukowych Profesora Alicji Jarugowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 80 (136), SKwP, Warszawa.
- Wojas M., (2003), *Kontrowersje wokół definiowania polityki rachunkowości*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie”, 633.
- Założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej* (2011), IFRS Foundation, SKwP, Warszawa.
- Żukowska H., Sawicka B. (red.) (2012), *Zawartość informacyjna polityki rachunkowości. Wybrane problemy*, KUL, Lublin.

Akty prawne

Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości. Dz. U. 2013, poz. 330 z późn. zm.

Źródła internetowe

- Wzorcowe Skonsolidowane Sprawozdanie Finansowe 2013 według MSSF w kształcie zatwierdzonym przez Unię Europejską* (2014), Deloitte, <http://www.iasplus.com/en/publications/poland/models/2013> (dostęp 8.02.2016).
- Strony internetowe spółek WIG 30 (Assec Poland SA, Grupa Azoty SA, CCC SA, CD Projekt SA, Cyfrowy Polsat SA, Enea SA, Energa SA, Eurocash SA, Globe Trade Centre SA, ING Bank Śląski SA, Jastrzębska Spółka Węglowa SA, Kernel Holding SA, KGHM Polska Miedź SA, LPP SA, Grupa Lotos SA, Lubelski Węgiel Bogdanka SA, Orange Polska SA, PGE Polska Grupa Energetyczna SA, Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA, Polski Koncern Naftowy Orlen SA, PKP Cargo SA, Synthos SA, Tauron Polska Energia SA) z rocznymi raportami za rok 2014.