

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 440

## Rachunkowość a controlling



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Dorota Pitulec  
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz  
Korekta: Barbara Cibis  
Łamanie: Adam Dębski  
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania  
znajdują się na stronach internetowych Wydawnictwa  
[www.pracenaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracenaukowe.ue.wroc.pl)  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://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 2016

**ISSN 1899-3192**  
**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-595-7**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:  
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław  
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: [econbook@ue.wroc.pl](mailto:econbook@ue.wroc.pl)  
[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	11
<b>Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa:</b> Wycena drzew na terenie przedsiębiorstwa w rachunkowości zarządczej / Valuation of trees in the area of a company in management accounting .....	13
<b>Anna Balicka:</b> Analiza kosztów usług serwisowych świadczonych przez przedsiębiorstwo branży budowlanej / Service costs analysis provided by the company in construction industry .....	23
<b>Paulina Belch:</b> Mierniki w controllingu logistyki przedsiębiorstwa z sektora paliwowego / Meters in the controlling of logistics in the company from fuel sector .....	32
<b>Małgorzata Białas:</b> Wartość firmy w sprawozdaniach finansowych banków / Goodwill in the financial statements of banks .....	42
<b>Adam Bujak:</b> Formy organizacji systemu informacyjnego rachunkowości jako determinanty efektywności jego funkcjonowania / The organization forms of the accounting information system as the determinants of its functioning efficiency.....	52
<b>Halina Buk:</b> Weryfikacja oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstwa po zmianie polityki rachunkowości / Verification of the company financial position after the changes in accounting policies .....	61
<b>Andrzej Bytniewski:</b> Podsystem controllingu w ramach zintegrowanego systemu zarządzania jako źródło informacji na potrzeby rachunkowości zarządczej i controllingu / Controlling subsystem within the integrated management system as a source of information for management accounting and controlling.....	72
<b>Andrzej Bytniewski, Marcin Hernes:</b> Semantyczna metoda reprezentacji zdarzeń gospodarczych w systemie rachunkowości / Semantic method for the economic events representation in accounting system.....	83
<b>Halina Chłodnicka:</b> Polityka klastrowa a kapitał ludzki / Cluster policy vs. human capital.....	95
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Controlling, audyt i nadzór finansowy w zakładzie ubezpieczeń – wzajemne relacje, podobieństwa i różnice / Controlling, audit and financial supervision in insurance company – mutual relations, similarities and differences .....	109
<b>Anna Chojnacka-Komorowska:</b> Interaktywne przetwarzanie analityczne (OLAP) w controllingu finansowym / OnLine Analytical Processing (OLAP) in management accounting .....	119

<b>Marlena Ciechan-Kujawa, Katarzyna Goldmann:</b> Istotność pro- i retrospektywnych celów współczesnej analizy finansowej w świetle wyników badań / Significance of the pro and retrospective objectives of the contemporary financial analysis in the light of research results .....	128
<b>Michał Comperek:</b> Propozycja metodologiczna oceny urealnionych korzyści finansowych przedsiębiorstwa w analizie memoriałowych korekt zysku netto / Methodological proposal of evaluation of company's financial benefits realignment in total accruals analysis .....	139
<b>Beata Dratwińska-Kania:</b> Kontrola wewnętrzna i jej dokumentacja jako element koncepcji odpowiedzialności i rozliczalności / Internal control and its documentation as part of the responsibility and accountability concept.....	150
<b>Joanna Dynowska:</b> Wykorzystanie controllingu w gminach w świetle badań ankietowych / The use of controlling in municipalities as revealed by questionnaire research .....	159
<b>Joanna Dynowska, Zdzisław Kes:</b> Oczekiwane bariery, przesłanki i efekty wdrożenia controllingu w gminach w świetle badań ankietowych / Expected barriers, incentives and effects of controlling implementation in municipalities as revealed by questionnaire research.....	170
<b>Wojciech Fliegner:</b> Usprawnianie procesów rachunkowości w urzędach administracji samorządowej / Improving accounting processes in local government offices .....	180
<b>Stanisław Gędek:</b> Krótkookresowe decyzje produkcyjne. Analiza porównawcza dla przedsiębiorstw wieloasortymentowych / Short-term production decisions. Comparative analysis for multi-product firms .....	192
<b>Renata Gmińska:</b> Psychologiczne aspekty podejmowania decyzji a rachunkowość zarządcza / Psychological aspects of decision-making vs. management accounting.....	205
<b>Arkadiusz Januszewski:</b> Diagnoza potrzeb informacyjnych w zakresie controllingu operacyjnego w firmie doradczo-szkoleniowej / Diagnosis of operational controlling information needs in a consulting and training services enterprise .....	215
<b>Marcin Jędrzejczyk, Marek Mikosza:</b> Marka kreatorem kapitału intelektualnego organizacji / Brand as the creator of intellectual capital in the organization .....	225
<b>Anna Kasperowicz:</b> Prawo posiadania w kontekście kwalifikowania aktywów / Right of ownership in the context of qualification of assets .....	235
<b>Ilona Kędzierska-Bujak:</b> Perspektywy rozwoju, procesów wewnętrznych oraz finansowa a strategia Uniwersytetu Szczecińskiego – wybrane zagadnienia / Development, internal process and financial perspectives vs. the strategy of the University of Szczecin – selected issues.....	245

<b>Agnieszka Kister:</b> Wybrane aspekty gospodarki finansowej szpitali / Selected problems of the financial economy of hospitals .....	256
<b>Jerzy Kitowski:</b> Rola kryterium płynności finansowej w dyskryminacyjnych metodach oceny zagrożenia upadłością przedsiębiorstwa / The role of the liquidity criterion in discriminatory methods for assessing the bankruptcy risk for a company.....	268
<b>Marcin Klinowski:</b> Definiowanie wymagań projektu w procesie planowania / Defining project requirements in project planning .....	278
<b>Konrad Kochański:</b> Zjawiska dysfunkcyjne w budżetowaniu projektów / Dysfunctional phenomena in project budgeting.....	287
<b>Tomasz Kondraszuk:</b> Gospodarstwo wiejskie jako podstawa budowy modeli wspomagających podejmowanie decyzji w warunkach dążenia do zrównoważonego rozwoju/ Farm as the basis for the construction of models for decision support under conditions of the quest for sustainable development.....	296
<b>Krzysztof Konstantyn:</b> Koncepcja wdrożenia budżetu kapitałowego w rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za inwestycje w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane / The conception of introduction of capital budget in responsibility accounting in the centers of responsibility for investment in building construction enterprises .....	305
<b>Mariola Kotłowska:</b> Obszary ryzyka prowadzenia działalności przedsiębiorstw ciepłowniczych / Areas of risk in heating companies .....	317
<b>Michał J. Kowalski:</b> Zastosowanie controllingu podatkowego w polskich przedsiębiorstwach – wnioski z badań empirycznych / Usage of tax controlling in Polish companies – conclusions from empirical research .....	327
<b>Mieczysław Kowerski:</b> Zależność między rentownością a płynnością finansową ma kształt odwróconego U / The relationship between profitability and financial liquidity has the shape of an inverted U.....	338
<b>Jarosław Kujawski:</b> Dualna cena transferowa i jej sprawozdawcze konsekwencje/ Dual transfer price and its reporting consequences.....	349
<b>Agnieszka Lew:</b> Ryzyko istotnego zniekształcenia jako element badania przychodów i kosztów przez biegłego rewidenta / Risk of essential distortion as an element of income and expenses research by an auditor .....	363
<b>Wojciech Lichota:</b> Wykorzystanie modeli logitowych do oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstw funkcjonujących w specjalnych strefach ekonomicznych w Polsce / The use of logit models to the assessment of the financial standing of enterprises operating in the Special Economic Zones in Poland .....	372
<b>Tomasz Lis:</b> Aspekty behawioralne w rachunkowości przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych / Behavioral aspects in accounting when making investment decisions .....	382

<b>Monika Łada:</b> Automatyzacja procesów rachunkowości zarządczej / Automation of management accounting processes .....	392
<b>Małgorzata Macuda:</b> Obszary badań naukowych w rachunkowości jednostek sektora opieki zdrowotnej / Areas of scientific research in accounting in healthcare sector entities .....	401
<b>Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg, Piotr Słomianny:</b> Systemy typu <i>Data Discovery</i> w praktyce funkcjonowania przedsiębiorstwa komunalnego / Data discovery systems in practice of functioning of municipal enterprise .....	411
<b>Elżbieta Marcinkowska:</b> Sytuacja finansowa szpitali w kontekście procesu komercjalizacji/ Financial situation of hospitals in the context of commercialization process.....	420
<b>Monika Martynkiewicz-Frank:</b> Outsourcing IT w sektorze MŚP / Outsourcing of IT in the SME sector .....	433
<b>Ewa Wanda Maruszewska, Sabina Kołodziej:</b> Znaczenie podejścia etycznego dla organizacji i funkcjonowania systemu rachunkowości zarządczej / Significance of ethical approach to the organization and functioning of management accounting system.....	442
<b>Teresa Maszczak:</b> Sprawozdanie finansowe jednostki mikro a potrzeby informacyjne użytkowników / Financial statement of a micro-undertaking and information needs of its users .....	451
<b>Marta Nowak:</b> Konflikt etyczny w pracy księgowego i biegłego rewidenta. Pomędzy moralnością ogólną, moralnością roli a interesem własnym/ Ethical conflict in auditor's and accountant's work. Between common-sense morality, role morality and self-interest .....	461
<b>Marek Ossowski, Beata Zackiewicz-Brunke:</b> Odpowiedzialność społeczna przedsiębiorstw a klasyfikacja korzyści interesariuszy wynikających z działalności targowej / Corporate social responsibility vs. the classification of the advantages of stakeholders from business activities involving the organization of fairs and exhibitions .....	471
<b>Michał Poszwa:</b> Koszty a polityka wykazywania dochodów / Costs vs. policy of income disclosure .....	482
<b>Anna Stronczek:</b> Informatyczne wsparcie rachunkowości zarządczej na przykładzie wdrożenia w agencji wykonawczej WAM / Computer support of accounting management – a case of implementation in executive agency WAM .....	491
<b>Magdalena Szydelko, Bartosz Kołodziejczuk:</b> Benchmarking jako fakultatywny instrument doskonalenia znormalizowanych systemów zarządzania jakością / Benchmarking as a facultative instrument for improvement of the standardized quality management systems .....	501
<b>Agnieszka Tubis:</b> Zintegrowana baza danych dla procesu obsługi pojazdów / Integrated database for the maintenance process of vehicles.....	513

---

<b>Wiesław Wasilewski:</b> Specyfika planowania i analizy sprawozdania finansowego w instytucjach artystycznych / Characteristics of planning and analysis of financial report in artistic institutions.....	523
<b>Aleksandra Wiercińska:</b> Luki w metodyce benchmarkingu szpitali na przykładzie województwa pomorskiego / Gaps in the benchmarking methodology of hospitals on the example of the Pomeranian Voivodeship.....	534
<b>Malwina Wołak:</b> Zastosowanie analiz ABC i XYZ w controllingu sprzedaży / An application of ABC and XYZ analyses in sales controlling.....	545

## Wstęp

Rachunkowość jednostek gospodarczych i instytucji jest zorientowana na dostarczanie informacji zarówno wewnętrznym, jak i zewnętrznym użytkownikom. Informacje te dotyczą procesów gospodarczych i rezultatów działalności wykorzystywanych w dokonywaniu ocen i podejmowaniu decyzji. To czyni rachunkowość najważniejszym elementem systemu informacyjnego jednostek gospodarczych i instytucji.

Rachunkowość stanowi również podstawową bazę informacyjną dla controllingu. Rachunkowość ukierunkowana na controlling ma za zadanie informacyjne wspomaganie procesu podejmowania decyzji i oceny działalności poszczególnych jednostek organizacyjnych na poziomie całego przedsiębiorstwa czy instytucji. Rachunkowość ukierunkowana na controlling zapewnia obsługę informacyjną wszystkich funkcji zarządzania: planowania, organizowania, motywowania i kontrolowania.

Miejsce rachunkowości w systemie informacyjnym controllingu wynika z jej zadania, którym jest pomiar rezultatów działalności organizacji oraz jej ośrodków odpowiedzialności. Rezultaty tego pomiaru są prezentowane nie tylko w sprawozdaniach finansowych, ale także w wewnętrznych raportach sporządzanych okresowo oraz na bieżąco według potrzeb. Jakość informacji dostarczanych przez rachunkowość w dużym stopniu przesądza o skuteczności działań podejmowanych w ramach controllingu.

Problemom rachunkowości traktowanej jako system informacyjny controllingu jest poświęcony niniejszy zeszyt Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Zawiera on artykuły naukowe dotyczące różnych etapów procesu informacyjnego rachunkowości. W części artykułów poruszono zagadnienia teoretyczne dotyczące koncepcji, zasad i procedur przetwarzania informacji w systemie rachunkowości, w części zaś zaprezentowano problemy i przykłady praktycznego prowadzenia rachunkowości ukierunkowanej na controlling w określonych jednostkach gospodarczych oraz instytucjach.

Pragniemy wyrazić nadzieję, że niniejszy tom będzie stanowić pewien przyczynek do doskonalenia sposobu przetwarzania informacji w systemie rachunkowości, która jest podstawową bazą informacyjną dla controllingu w różnych organizacjach.

*Edward Nowak, Marcin Kowalewski, Maria Nieplowicz*



**Halina Buk**

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

e-mail: halina.buk@ue.katowice.pl

---

## WERYFIKACJA OCENY SYTUACJI FINANSOWEJ PRZEDSIĘBIORSTWA PO ZMIANIE POLITYKI RACHUNKOWOŚCI

---

## VERIFICATION OF THE COMPANY FINANCIAL POSITION AFTER THE CHANGES IN ACCOUNTING POLICIES

---

DOI: 10.15611/pn.2016.440.06

**Streszczenie:** W literaturze przedmiotu z obszaru analizy sytuacji finansowej przedsiębiorstwa prawie w ogóle nie porusza się kwestii weryfikacji wcześniejszych wyników analizy bądź wyników bieżącej analizy w związku z retrospektywną zmianą polityki rachunkowości. Tymczasem dokonana przez przedsiębiorstwo zmiana dotychczas stosowanej polityki rachunkowości może zasadniczo zmienić obraz sytuacji finansowej tegoż przedsiębiorstwa. Powyższe przesłanki stały się asumptem do bliższego rozpoznania tego tematu. Celem artykułu jest zbadanie wpływu zmiany polityki rachunkowości jednostki gospodarczej na obraz sytuacji finansowej w okresie porównawczym. Skoncentrowano uwagę na ewentualnych odmiennych wynikach i wnioskach analitycznych, wyciągniętych przed zmianą polityki rachunkowości dotyczących okresu porównawczego i po jej zmianie. Do osiągnięcia założonego celu zastosowano metodę krytycznej analizy literatury przedmiotu i prawnych regulacji sprawozdawczości finansowej oraz weryfikację praktyczną na przykładzie wybranej spółki giełdowej dokonującej częstych zmian w polityce rachunkowości.

**Słowa kluczowe:** polityka rachunkowości, sytuacja finansowa, dane porównawcze.

**Summary:** Literature referring to the financial position of the company practically does not discuss the question of verification of previous or current results of analysis in connection with the retrospective change of accounting policy. New accounting policies could change the view of financial situation of the same company. The aim of the paper is to study how the retrospective application of changes in accounting policies influences a real situation in the earlier period.

**Keywords:** accounting policies, financial situation, comparative data.

## 1. Wstęp

Analitycy finansowi przedsiębiorstw powinni w pierwszym rzędzie zbadać jakość wykorzystywanych informacji finansowych, o której świadczy przyjęta polityka rachunkowości. W tej materii zarówno polskie, jak i międzynarodowe standardy rachunkowości dopuszczają dość dużą swobodę, przejawiającą się chociażby w alternatywności doboru szczegółowych rozwiązań, które mają następnie wpływ na wykazywane wartości różnych wielkości ekonomicznych w sprawozdaniach finansowych. Przyjęta przez jednostkę polityka rachunkowości może być zmieniana w czasie i to nawet w trakcie roku obrotowego, o ile skutki tych zmian uwzględni się od pierwszego dnia roku obrotowego [Ustawa z dnia 29 września 1994, art. 8 ust. 2]. Powyższe oznacza, że określony w art. 5 ust. 1 ustawy o rachunkowości wymóg stosowania w sposób ciągły przyjętych zasad rachunkowości został bardzo zliberalizowany i *de facto* można kreować dane sprawozdawcze po zakończeniu roku obrotowego, ale przed ostatecznym zamknięciem ksiąg rachunkowych.

Prawne rygory sprawozdawczości finansowej wymagają prezentacji danych za okres (na dzień) sprawozdawczy i za okres (na dzień) porównawczy, co ma ułatwić ocenę kształtowania się tych danych w czasie. Istotnym problemem jest sposób prezentacji danych porównawczych i w tej kwestii jest nieco zróżnicowane podejście w różnych standardach rachunkowości. Od czytelności prezentacji danych porównawczych zależy poprawność wyników analizy sytuacji finansowej. Dotyczy to zwłaszcza przypadków, gdy jednostka zmienia politykę rachunkowości.

Celem artykułu jest zbadanie wpływu zmian polityki rachunkowości jednostek gospodarczych na obraz sytuacji finansowej w okresie porównawczym. Wpływ zmian polityki rachunkowości na sytuację finansową jednostki w okresie sprawozdawczym jest już na tyle rozpoznany w literaturze przedmiotu, że w artykule pominięto te kwestie. Skoncentrowano natomiast uwagę na ewentualnych odmiennych wynikach i wnioskach analitycznych, wyciągniętych przed zmianą polityki rachunkowości dotyczących okresu porównawczego i po jej zmianie. Do osiągnięcia założonego celu zastosowano metodę krytycznej analizy literatury przedmiotu i prawnych regulacji sprawozdawczości finansowej oraz weryfikację praktyczną na przykładzie wybranej spółki giełdowej z branży energetycznej, która corocznie zmieniała politykę rachunkowości w latach 2012-2014. Wyniki badań praktycznych potwierdzają postawioną tezę i udowadniają, że analitycy sprawozdań finansowych mają coraz większe problemy merytoryczne z rzetelną oceną sytuacji finansowej tych podmiotów gospodarczych, które relatywnie dość często dokonują zmian w stosowanej polityce rachunkowości.

## 2. Dopuszczalność zmiany polityki rachunkowości

Podstawowe wskazówki dla prezentacji danych porównawczych w sprawozdaniu finansowym znajdują się w MSR 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów” [*Międzynarodowe standardy...* 2013] oraz w KSR nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja” [Krajowy... 2015]. Zgodnie z pkt 5 MSR 8 zasady (polityka) rachunkowości są to konkretne zasady, metody, konwencje, reguły i praktyki stosowane przez jednostkę przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych. W definicji polityki rachunkowości według ustawy o rachunkowości eksponuje się wybrane stosowane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone ustawą, w tym także określone w MSR, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych. Ze względu na ten ostatni aspekt niewątpliwie ważną rolę w ustalaniu tych rozwiązań odgrywają nadrzędne zasady rachunkowości, jak zasada memoriału czy kontynuacji działania. Stosowana przez przedsiębiorstwo polityka rachunkowości powinna być jedną z części składowych jego polityki ekonomicznej. Głównym celem polityki rachunkowości jest jasne i rzetelne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego podmiotu. Należałoby rozróżnić politykę rachunkowości:

- w szerokim znaczeniu – określającą wszystkie konkretne sposoby postępowania przyjęte przez jednostkę,
- w wąskim znaczeniu – dotyczącą sytuacji, w których obowiązujące standardy rachunkowości pozostawiają jednostce prawo wyboru rozwiązań, np. wybór modelu kosztów, modelu przeszacowania.

W sytuacji braku standardu lub interpretacji pewnych zdarzeń gospodarczych, kierownik jednostki określa politykę rachunkowości, stosując osąd, który prowadzi do ukazania w sprawozdaniu informacji przydatnych użytkownikom i jednocześnie wiarygodnych [*Międzynarodowe standardy...* 2013, s. A487; Kabalski 2009, s. 21].

W praktycznym zastosowaniu polityki rachunkowości należy przestrzegać określonych reguł:

- spójności – tzn. spójnie w odniesieniu do tego samego rodzaju transakcji, innych zdarzeń i warunków (chyba że inne standardy czy interpretacje zezwalają na zróżnicowanie);
- ciągłości – która oznacza konieczność utrzymania w niezmienionej formie w kolejnych okresach sposobu prezentacji oraz grupowania i wyceny pozycji sprawozdania finansowego. Ponadto MSSF 1 „Zastosowanie MSSF po raz pierwszy” wymaga stosowania tej samej polityki rachunkowości przy sporządzaniu bilansu otwarcia według MSSF oraz przez wszystkie okresy zaprezentowane w jej pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF.

Na tworzoną przez jednostkę politykę rachunkowości składają się następujące główne obszary [Wrona, Janik (red.) 2012, s. 41]:

1) koncepcyjny: dotyczy wyodrębniania zdarzeń istotnych i grupowania operacji gospodarczych, polityki w zakresie wyceny aktywów i pasywów, ustalania wyniku finansowego, sposobu prezentacji danych w sprawozdaniu finansowym, sporządzania sprawozdania finansowego;

2) techniczny: dotyczy określenia roku obrotowego, sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych, dokonywania zapisów księgowych, przetwarzania i ochrony danych;

3) kontrolny: dotyczy kontroli dokumentów księgowych i ciągłości zapisów, przenoszenia obrotów i sald, zapewnienia zgodności zapisów na kontach ksiąg pomocniczych z zapisami na kontach księgi głównej, zapewnienia sprawdzalności ksiąg rachunkowych, procedur kontroli wewnętrznej, zabezpieczenia rewizji finansowej [Micherda (red.) 2011, s. 75].

MSSF rozróżniają trzy kategorie związane z polityką rachunkowości: zmianę w zastosowanej polityce rachunkowości, korektę błędu, zmianę wartości szacunkowych. Jeżeli chodzi o **zmianę w zastosowanej polityce rachunkowości**, to nie ma w tym zakresie pełnej dobrowolności. Zgodnie z MSR 8 pkt 14 jednostka zmienia politykę rachunkowości tylko wtedy, gdy zmiana:

a) jest wymagana przez dany MSSF,

b) sprawi, że sprawozdania finansowe będą zawierać wiarygodne i bardziej przydatne informacje o wpływie transakcji, innych zdarzeń lub warunków na sytuację finansową, wyniki finansowe lub przepływy pieniężne jednostki.

Wprawdzie w art. 5 ust. 1 u.r. czytamy, że przyjęte zasady rachunkowości należy stosować w sposób ciągły, jednak dopuszcza się także zmianę polityki rachunkowości. Ścisłe zachowanie zasady ciągłości stosowania przyjętej polityki rachunkowości w praktyce jest niemożliwe. W par. 3.8. KSR nr 7 wskazuje się na przesłanki, które mogą powodować zmianę polityki rachunkowości. Są nimi:

1) uzyskanie przez jednostkę prawa lub utrata prawa do stosowania uproszczeń przewidzianych przepisami o rachunkowości,

2) zmiana przedmiotu działalności bądź zwiększenie lub zmniejszenie jej zakresu,

3) potrzeba dostosowania się do rozwiązań obowiązujących w grupie kapitałowej, do której jednostka weszła, lub w branży, w której jednostka rozpoczęła działalność,

4) wykonanie zaleceń kontroli lub rewizji finansowej,

5) decyzja o zastosowaniu lub rezygnacji ze stosowania MSR.

Z treści art. 8 ust. 2 u.r. wynika, że w przypadku zmiany dotychczas stosowanych rozwiązań na inne przewidziane ustawą należy je przedstawić ze skutkiem od pierwszego dnia roku obrotowego. Z kolei KSR 7 w par. 3.7 dopowiada, że w przypadku zmiany zasad rachunkowości należy dokonać retrospektywnego przekształcenia danych porównawczych, jeżeli jednostka uzna, iż jest to konieczne dla bardziej jasnego przedstawienia jej sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego. Ponadto zmiana dotychczas stosowanych rozwiązań wymaga również

określenia w informacji dodatkowej wpływu tych zmian na sprawozdanie finansowe wymagane innymi przepisami prawa, jeżeli zostały one sporządzone za okres, w którym powyższe rozwiązania uległy zmianie.

### 3. Prezentacja danych porównawczych w sprawozdaniu finansowym przy zmianie polityki rachunkowości

Zważywszy na zapewnienie porównywalności informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym, standardy rachunkowości określają sposób postępowania podczas dokonywania zmiany polityki rachunkowości. Generalnie dominuje **podejście retrospektywne**, chyba że jest niewykonalne w praktyce. Podejście to polega na tym, że jednostka koryguje saldo początkowe każdej pozycji kapitału własnego, której ta zmiana dotyczy, w odniesieniu do najwcześniejszego prezentowanego okresu oraz innych danych porównawczych ujawnionych dla każdego zaprezentowanego okresu, jak gdyby zmienione zasady (polityka) rachunkowości były stosowane od zawsze [MSR 8, pkt 22].

Poniżej zaprezentowano przykład zastosowania retrospektywnego podejścia przy sporządzaniu sprawozdania z całkowitych dochodów oraz sprawozdania z sytuacji finansowej Polskiej Grupy Energetycznej SA za lata 2012-2014. Badana spółka w każdym z tych okresów sprawozdawczych zmieniała politykę rachunkowości, co wpływało na zmianę wartości niektórych pozycji sprawozdawczych. W trakcie analizowania sytuacji finansowej spółki w całym tym okresie bądź w którymś roku obrotowym powstają istotne pytania, które dane sprawozdawcze są właściwsze.

Sporządzając sprawozdanie finansowe za rok 2014, spółka dokonała dwóch zmian w stosowanych wcześniej zasadach rachunkowości i związanych z tym prezentacjach danych. Były to:

1. Rozpoczęcie stosowania rachunkowości zabezpieczeń do wyceny wybranych instrumentów pochodnych ubezpieczających przepływy pieniężne, w oparciu o MSR 39. Ta zmiana nie spowodowała jednak konieczności przekształcenia danych porównywalnych.

2. Zmiana ujęcia nieodpłatnego otrzymania dywidendy rzeczowej od spółki zależnej przez uznanie przychodów finansowych w jednostce otrzymującej w oszacowanej wartości godziwej. Ta zmiana spowodowała przekształcenie danych porównawczych. Stąd też w tab. 1 jest widoczna różnica między opublikowaną wartością przychodów finansowych za 2013 r. w kwocie 1 601 mln zł (kolumna 4) a wartością tejże pozycji ujawnioną jako porównywalna z polityką rachunkowości w 2014 r., w kwocie 1 384 mln zł (kolumna 3). We wcześniejszych latach wartość takiego rodzaju przychodu finansowego rozpoznawano według wartości księgowej ujmowanej w księgach jednostki przekazującej.

**Tabela 1.** Sprawozdanie z całkowitych dochodów PGE SA (w mln zł)

Pozycje	2014 r.	2013 r. dane prze- kształcone	2013 r.	2012 r. dane prze- kształcone	2012 r.	2011 r. dane prze- kształcone	2011 r.
1	2	3	4	5	6	7	8
<b>RACHUNEK ZYSKÓW I STRAT</b>							
Przychody ze sprzedaży	9 671	12 408	12 408	10 530	10 604	10 138	10 138
Koszt własny sprzedaży	9 021	11 269	11 269	10 011	10 086	9 787	9 784
<b>Zysk brutto ze sprzedaży</b>	<b>650</b>	<b>1 139</b>	<b>1 139</b>	<b>519</b>	<b>519</b>	<b>351</b>	<b>354</b>
Koszty sprzedaży (dystrybucji)	23	17	17	12	12	17	17
Koszty ogólnego zarządu	150	162	162	148	133	122	122
Pozostałe przychody operacyjne	10	16	16	185	185	5	5
Pozostałe koszty operacyjne	11	10	10	3	3	41	41
<b>Zysk z działalności operacyjnej</b>	<b>476</b>	<b>966</b>	<b>966</b>	<b>541</b>	<b>556</b>	<b>176</b>	<b>179</b>
Przychody finansowe	5 543	1 384	1 601	536	535	4 889	4 889
Koszty finansowe	542	27	27	105	105	105	105
<b>Zysk brutto</b>	<b>5 477</b>	<b>2 323</b>	<b>2 540</b>	<b>972</b>	<b>986</b>	<b>4 960</b>	<b>4 963</b>
Podatek dochodowy	24	202	202	200	202	406	407
<b>Zysk netto za okres sprawozdawczy</b>	<b>5 453</b>	<b>2 121</b>	<b>2 338</b>	<b>772</b>	<b>784</b>	<b>4 554</b>	<b>4 556</b>
<b>INNE CAŁKOWITE DOCHODY Z TYTUŁU:</b>							
Wyceny instrumentów zabezpieczających	(74)	-	-	-	-	-	-
Wyceny aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży	-	-	-	1	1	-	-
Podatek odroczoney	14	-	-	-	-	-	-
Zysków/strat aktuarialnych z wyceny rezerw na świadczenia pracownicze	(4)	4	2	(2)	(2)	2	-
Podatek odroczoney	1	(1)	-	-	-	-	-
<b>Inne dochody za okres sprawozdawczy, netto</b>	<b>(63)</b>	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>(1)</b>	<b>(1)</b>	<b>2</b>	<b>-</b>
<b>RAZEM CAŁKOWITE DOCHODY</b>	<b>5 390</b>	<b>2 124</b>	<b>2 340</b>	<b>771</b>	<b>783</b>	<b>4 556</b>	<b>4 556</b>
Zysk netto na jedną akcję (w zł)	2,92	1,13	1,25	0,41	0,42	2,44	2,44

Źródło: opracowanie własne na podstawie [www.kghm.pl].

**Tabela 2.** Sprawozdanie z sytuacji finansowej PGE SA (w mln zł)

Pozycje	Stan na dzień:							
	31.12.2014	31.12.2013 dane prze- kształcone	31.12.2013	1.01.2013 31.12.2012 dane prze- kształcone	1.01.2012 dane prze- kształcone	31.12.2012	31.12.2011 dane prze- kształcone	31.12.2011
1	2	3	4	5	6	7	8	9
<b>A K T Y W A</b>								
<b>Aktywa trwale</b>	<b>33 097</b>	<b>27 697</b>	<b>27 914</b>	<b>26 953</b>	<b>27 631</b>	<b>27 004</b>	<b>27 675</b>	<b>27 679</b>
Rzeczowe aktywa trwałe	193	196	196	205	217	204	216	216
Wartości niematerialne	6	6	6	11	19	7	17	18
Pożyczki i należności	3 827	3 330	3 330	3 627	4 784	3 627	4 784	4 784
Aktywa finansowe dostępne do sprzedaży	3	-	-	3	70	3	70	70
Udziały i akcje w jednostkach zależnych	29 046	24 165	24 382	23 107	22 541	23 163	22 588	22 587
Aktywa z tytułu podatku odroczonego	22	-	-	-	-	-	-	4
<b>Aktywa obrotowe</b>	<b>4 252</b>	<b>3 465</b>	<b>3 465</b>	<b>3 394</b>	<b>5 562</b>	<b>3 387</b>	<b>5 542</b>	<b>5 353</b>
Zapasy	440	281	281	492	32	506	32	32
Aktywa finansowe wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy	11	104	104	19	-	6	-	-
Należności z tytułu dostaw i usług	598	771	771	740	617	739	617	617
Pozostałe pożyczki i należności finansowe	89	100	100	1 086	3 332	1 087	3 332	3 332
Aktywa finansowe dostępne do sprzedaży	-	3	3	37	39	37	39	39
Udziały i akcje w jednostkach zależnych	-	-	-	25	406	25	406	217
Pozostałe aktywa krótkoterminowe	126	16	16	35	97	34	95	95
Środki pieniężne i ich ekwiwalenty	2 988	2 190	2 190	960	1 039	953	1 021	1 021
<b>SUMA AKTYWÓW</b>	<b>37 349</b>	<b>31 162</b>	<b>31 379</b>	<b>30 347</b>	<b>33 193</b>	<b>30 391</b>	<b>33 217</b>	<b>33 032</b>
<b>KAPITAŁY I ZOBOWIĄZANIA</b>								
<b>Kapitał własny ogółem</b>	<b>33 102</b>	<b>29 769</b>	<b>29 986</b>	<b>29 253</b>	<b>31 904</b>	<b>29 297</b>	<b>31 935</b>	<b>31 782</b>
Kapitał podstawowy	18 698	18 698	18 698	18 698	18 698	18 698	18 698	18 698

Tabela 2, cd.

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Kapitał z wyceny instrumentów finansowych	(60)	-	-	-	(1)	-	(1)	(1)
Kapitał zapasowy	9 231	8 941	8 941	8 688	8 553	9 688	8 553	8 553
Pozostałe kapitały rezerwowe	-	50	50	50	50	50	50	50
Zyski zatrzymane	5 233	2 080	2 297	817	4 604	861	4 635	4 482
<b>Zobowiązania długoterminowe</b>	<b>3 774</b>	<b>1 054</b>	<b>1 054</b>	<b>89</b>	<b>50</b>	<b>89</b>	<b>50</b>	<b>19</b>
Rezerwy długoterminowe	30	19	19	23	19	23	19	19
Oprocentowane kredyty bankowe, obligacje i leasing	3 754	1 000	1 000	-	-	-	-	-
Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	-	35	35	66	31	66	31	-
<b>Zobowiązania krótkoterminowe</b>	<b>473</b>	<b>339</b>	<b>339</b>	<b>1 005</b>	<b>1 240</b>	<b>1 006</b>	<b>1 231</b>	<b>1 231</b>
Rezerwy krótkoterminowe	33	29	29	228	440	227	440	440
Bieżąca część oprocentowanych kredytów bankowych, pożyczek, obligacji i leasingu	58	-	-	143	-	143	-	-
Zobowiązania finansowe wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy	99	1	1	-	-	-	-	-
Zobowiązania z tytułu dostaw i usług	237	132	132	480	428	479	424	424
Zobowiązania z tytułu podatku dochodowego	4	-	-	70	318	70	318	318
Rozliczenia międzyokresowe przychodów i dotacje rządowe	-	1	1	36	-	36	-	-
Pozostałe zobowiązania finansowe	6	4	4	4	9	4	5	4
Pozostałe zobowiązania niefinansowe	36	172	172	44	45	47	45	45
<b>RAZEM ZOBOWIĄZANIA</b>	<b>4 247</b>	<b>1 393</b>	<b>1 393</b>	<b>1 094</b>	<b>1 290</b>	<b>1 094</b>	<b>1 281</b>	<b>1 250</b>
<b>SUMA KAPITAŁÓW I ZOBOWIĄZAŃ</b>	<b>37 349</b>	<b>31 162</b>	<b>31 379</b>	<b>30 347</b>	<b>33 193</b>	<b>30 391</b>	<b>33 217</b>	<b>33 032</b>

Dane w kolumnach 2, 3 i 5 ujawnione w sprawozdaniu finansowym za 2014 rok. Dane w kolumnach 4, 5 i 6 ujawnione w sprawozdaniu finansowym za 2013 rok. Dane w kolumnach 7 i 8 ujawnione w sprawozdaniu finansowym za 2012 rok. Dane w kolumnie 9 ujawnione w sprawozdaniu finansowym za 2011 rok.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [www.kghm.pl].



Konsekwencjami sprawozdawczymi zmiany polityki rachunkowości w 2014 r. były:

- zmniejszenie wyniku finansowego netto i jednocześnie całkowitych dochodów za 2013 rok o kwotę 217 mln zł, które jest widoczne jako dane porównawcze w sprawozdaniu za 2014 r.;
- uzyskanie informacji przez akcjonariuszy spółki, że za 2013 r. zysk na jedną akcję wyniósł 1,25 zł, podczas gdy po weryfikacji zasad rachunkowości wynosi on tylko 1,13 zł;
- zmniejszenie o 217 mln zł wartości bilansowej udziałów i akcji w jednostkach zależnych, zysków zatrzymanych, sumy kapitałów własnych oraz łącznej sumy bilansowej (por. dane w kol. 3 i 4 tab. 2);
- zmniejszenie wartości przepływów pieniężnych netto z działalności operacyjnej tytułem korekty zysku brutto w związku z niepieniężnymi przychodami.

W 2013 r. zmieniono zasady wyceny zakupionych uprawnień do emisji gazów cieplarnianych, ujmując je w pozycji zapasów w wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży, a także zasady wyceny wartości godziwej zawieranych kontraktów terminowych na zakup/sprzedaż uprawnień do emisji gazów przez wynik finansowy<sup>1</sup>. Zmiany wyceny CO<sub>2</sub> spowodowały, że w porównaniu z danymi opublikowanymi za rok 2012 zmieniły się wartości danych przekształconych wykazanych jako dane porównywalne w sprawozdaniu finansowym za 2013 rok<sup>2</sup>:

- zmalały przychody ze sprzedaży towarów i produktów o 76 mln zł,
- zmalał koszt własny sprzedaży o 75 mln zł,
- nieznacznie zmieniła się wartość przychodów finansowych i kosztów finansowych,
- wartość zapasów zmalała o 13 mln zł i odpowiednio o taką kwotę wzrosła wartość aktywów finansowych wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy, wzrosła także wartość przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej.

Zmiany polityki rachunkowości nastąpiły również w 2012 roku. Obejmowały one:

- zmianę prezentacji zysków i strat aktuarialnych z wyceny świadczeń po okresie zatrudnienia przez ujmowanie ich w innych całkowitych dochodach, a nie w wyniku finansowym danego okresu,
- zmianę zasad wyceny udziałów i akcji w jednostkach zależnych, współzależnych i stowarzyszonych, przez zastosowanie MSR 27, czyli według historycznego kosztu nabycia.

Ta nowa polityka rachunkowości stosowana od 1 stycznia 2012 r. spowodowała, że w porównywalnym sprawozdaniu finansowym za rok 2011 wykazano zwiększenie sumy bilansowej o 185 mln zł, w tym:

<sup>1</sup> W przedmiocie wyceny uprawnień do emisji gazów cieplarnianych jest wiele rozwiązań księgowych. Szerzej na ten temat w [Buk 2014, s. 11-22].

<sup>2</sup> W kolumnie 5 tab. 1 i kolumnie 6 tab. 2 w wykazanych danych przekształconych ujęte są, poza omawianymi zmianami zasad rachunkowości, także skutki rozliczenia przejęcia jednej spółki akcyjnej.

- niższy koszt własny sprzedaży o 3 mln zł (por. kolumny 7 i 8 z tab. 1) i odpowiednio większy zysk brutto i zysk netto,
- niższą wartość aktywów z tytułu podatku odroczonego o 4 mln zł,
- wyższą wartość udziałów i akcji w jednostkach zależnych o 188 mln zł,
- wyższą wartość zysków zatrzymanych i odpowiednio sumy kapitałów własnych o 153 mln zł,
- wyższą wartość rezerw na podatek dochodowy o 31 mln zł,
- wyższą wartość zobowiązań długoterminowych o 31 mln zł.

Badana spółka systematycznie zmieniała zasady rachunkowości, co wynikało albo ze stosowania po raz pierwszy jakiegoś MSR/MSSF do rozwiązania konkretnego problemu merytorycznego, albo zmieniała wcześniej przyjęte zasady wyceny i prezentacji pozycji sprawozdawczych. Kierowała się rzetelniejszym przedstawieniem charakteru niektórych operacji i transakcji. Przy tym wątku pojawia się pytanie o słuszność dopuszczalności wielu różnych wariantów ujmowania operacji gospodarczych w sprawozdaniu finansowym, zwłaszcza gdy są tego konsekwencje w wartości wyniku finansowego i całkowitych dochodów.

#### 4. Zakończenie

Zasada retrospektywnej prezentacji zmiany polityki rachunkowości jest niewątpliwie bardzo dobrym rozwiązaniem, gdyż dzięki temu użytkownik sprawozdania finansowego ma możliwość właściwej oceny kształtowania się pewnych wielkości ekonomicznych w okresie sprawozdawczym wobec okresu porównywalnego.

Z przeglądu licznych sprawozdań finansowych wynika, że jednostki gospodarcze ograniczają się do prezentacji minimum wymaganych informacji porównawczych, a więc w przypadku bilansu do prezentacji danych przekształconych na koniec i początek okresu porównywalnego. Międzynarodowe standardy rachunkowości wskazują jednak, że o ile to możliwe, przy zmianie polityki rachunkowości powinno się prezentować dane porównawcze z najdalszego możliwego okresu [*Insights into...* 2014, s. 372]. Dość swobodne podchodzenie przedsiębiorstw do tego obowiązku sprawia, że analiza sytuacji finansowej przedsiębiorstwa w dłuższym okresie, w przypadku istotnych konsekwencji częstych zmian polityki rachunkowości, jest bardzo utrudniona. Studiując nawet dane przekształcone na ten sam dzień, ale prezentowane w sprawozdaniach finansowych za inne okresy, można dostrzec różnice w wartościach pewnych pozycji. Przykładem są chociażby przytoczone w kolumnach 6 i 8 tab. 2 dane przekształcone odpowiednio na dzień 1 stycznia 2012 r. prezentowane w sprawozdaniu finansowym za rok 2013 oraz dane na dzień 31 grudnia 2011 r. prezentowane w sprawozdaniu finansowym za 2012 rok. Wynika z tego, że spółka, sporządzając sprawozdanie za rok 2013 po raz wtóry, przekształcała dane na dzień 1 stycznia 2012 r.

## Literatura

- Buk H., 2014, *Prezentacja w sprawozdaniu finansowym praw do emisji gazów cieplarnianych na przykładzie spółek branży paliwowo-energetycznej*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 373, Luty Z., Łakomiak A., Mazur A. (red.), *Branżowe problemy rachunkowości i podatków*, Wrocław.
- Insights into IFRS. KPMG's practical guide to International Financial Reporting Standards*, 2014, KPMG, UK, v. 1.
- Kabalski P., 2009, *Polityka rachunkowości w spółce stosującej MSSF*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Krajowy Standard Rachunkowości nr 7. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja. Załącznik do uchwały nr 10/2014 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 25 listopada 2014 r. Dz. Urz. Ministra Finansów z 2015 r., poz. 6.
- Micherda B. (red.), 2011, *Współczesne aspekty realizacji kontrolnej funkcji rachunkowości*, Difin, Warszawa.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2013*, tłumaczenie polskie, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity, DzU 2013, poz. 330.
- Wrona M., Janik W. (red.), 2012, *Polityka rachunkowości w teorii i w praktyce*, KUL, Lublin.
- www.kghm.pl (20.02.2016).