

Waldemar Dotkuś

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

POMIAR HISTORYCZNY I PROSPEKTYWNY W ŚWIETLE ZASADY WIERNEGO OBRAZU

Streszczenie: Rachunkowość finansowa pełni funkcję służebną w zakresie dostarczania informacji ekonomicznej. Ogromna presja odbiorców informacji na ośrodki tworzące normy prawne w zakresie tworzenia informacji ekonomicznej powoduje, że roczne sprawozdanie finansowe, w tym przede wszystkim bilans, nie spełnia kryteriów rzetelnego obrazu. Przedmiotem rozważań jest realizacja zasady prawdziwości oraz jasności sprawozdania finansowego.

Słowa kluczowe: pomiar, wycena, ujawnianie w sprawozdaniu finansowym.

1. Wstęp

Celem artykułu jest ostrzeżenie, że nie da się w statycznym obrazie zasobów i źródeł ich finansowania zawrzeć prawdy historycznej, prospektywnej oraz na dany moment. A zatem prawdziwość bilansu w świetle aktualnych przepisów oraz oczekiwań interesariuszy w żaden sposób nie odnosi się do zasady wiernego, prawdziwego obrazu.

2. Prawdziwość i jasność sprawozdania finansowego

Rachunkowość, a wraz z nią zasady, na podstawie których działa, ewoluują. Sięgając do czasów burzliwego rozwoju rachunkowości w Polsce, czyli początków niepodległości RP, można odnotować, że „wyższa rachunkowość” wykładana oraz stosowana w praktyce obejmowała:

- rachunkowość konstrukcyjną,
- rachunkowość weryfikacyjną,
- rachunkowość interpretacyjną [1, s. 1].

Wyjaśnienie znaczenia terminu „rachunkowość weryfikacyjna” znajdujemy w pierwszym wykładzie prof. J. Asenko, skierowanym do słuchaczy Kursów wyższej rachunkowości dla buchalterów. Rachunkowość weryfikacyjna polega na „nałożeniu sprawdzaniu zgodności wyników z zapisami buchalteryjnymi i ze stanem rzeczywistym. Celem jej również jest wykrycie błędów i nadużyć oraz zmniejszenie ich możliwości na przyszłość” [1, s. 1]. Natomiast rachunkowość interpretacyjna po-

lega na „odpowiednim zestawianiu rezultatów i ich należytem oświetlaniu” [1, s. 1]. Rozszyfrowanie ówczesnego spojrzenia na „filozofię rachunkowości” może być sprowadzone do taśmy filmowej notującej przeprowadzone transakcje w poszczególnych pozycjach-klatkach. Tak pojmowana rachunkowość, w jakiej ją potocznie rozumieją niektórzy menedżerowie, zawiera się w „logice struktury”. Obowiązuje w niej podejście historyczne, w tym wnioskowanie na podstawie rejestracji zaszczości i liczbowe odzwierciedlenie zdarzeń, które miały miejsce w przeszłości” [2, s. 55]. Przez ponad sto lat wpajana przez nauczycieli rachunkowości zasada historycznego spojrzenia łączona była z zasadą wiernego obrazu, zwanego w tamtych czasach zasadą prawdziwości. W latach 30. ubiegłego stulecia w ramach metodyki nauczania rachunkowości przestrzegano: „Pamiętać należy, że rachunkowość, której uczymy, musi mieć pewne cechy. Przede wszystkim musi być prawdziwa, tj. zgodna z prawdą. Istnieje pewien aforyzm, że są dwa typy ludzi – jedni służą księgowości, drudzy zaś księgowością się posługują” [6, s. 21]. Zasada prawdziwości, w tym prawdziwości bilansu, „żąda cyfr, odpowiadających rzeczywistej wartości składników majątkowych, czy wysokości zobowiązań (składników kapitałowych)” [4, s. 19].

Wiarygodność, prawdziwość informacji dostarczanej przez rachunkowość finansową to efekt realizacji zadań w zakresie: obserwacji, werbalnej identyfikacji, pomiaru, dokumentacji, ewidencji i sprawozdawczości finansowej. Ta sekwencja działań nie może zostać zburzona, a brak w niej jakiegokolwiek elementu w oznaczonym łańcuchu działań wyklucza możliwość sporządzenia ostatecznego i wiarygodnego sprawozdania. Trzy pierwsze zadania, czyli obserwacja, identyfikacja i pomiar, są niezwykle złożonym procesem, w którym analizie zostają poddane zjawiska tak przeszłe – dokonane, jak i przyszłe – oczekiwane. W pierwszym etapie, etapie obserwacji, możemy oznaczyć i oddzielić to, co się zdarzyło, od tego, co jest i może się zdarzyć. Już w tym momencie wiarygodność, czyli przeświadczenie o prawdziwości i rzetelności oznaczającej sumiennność, uczciwość i solidność, łączona jest w mniejszym lub większym stopniu z subiektywnym spojrzeniem i oceną. Nasilenie stopnia subiektywizmu jest tym większe, im bardziej prowadzona obserwacja łączy się z prognozą.

Kolejne zadanie rachunkowości to identyfikacja werbalna, która niekiedy wiąże się z próbą nazwania tego, co zaobserwowaliśmy, aby w kolejnym działaniu dokonać pomiaru ilościowego i wartościowego. Takie podejście, zwane w teorii zarządzania strukturalnym, wymaga w dalszym postępowaniu konsekwencji i spójności [2, s. 50-51]. Z uwagi na to, że rachunkowość zajmuje się opisem zdarzeń, które są efektem bogatego, a zarazem zmieniającego się życia gospodarczego, pojawia się naturalna bariera językowa uniemożliwiająca werbalny opis. Ma to miejsce m.in. w przypadku nowych instrumentów finansowych czy umów dotychczas nienazwanych. Niemożność identyfikacji przedmiotu pomiaru utrudnia, a nawet uniemożliwia sam pomiar, wstrzymując tym samym proces dalszego działania związanego z dokumentacją i ewidencją.

Jak stwierdza w jednym ze swoich opracowań prof. S. Surdykowska [4, s. 28], pomiar dokonywany w rachunkowości nie jest jednoznacznie obiektywny, jak np. w procesach technologicznych, medycynie, fizyce itp. Dzieli się on na cztery etapy, związane z ustaleniem tego: co mierzyć, jak mierzyć (wyceniać), które informacje ujawniać w sprawozdaniach finansowych oraz jak te informacje prezentować. Prawem dopuszczona swoboda w zakresie wyceny i aktualizacji zasobów – w powiązaniu z zasadą istotności – sprawia, że prezentowane w sprawozdaniu składniki majątku są wyznacznikiem subiektywnego spojrzenia.

Podpisując się pod konserwatywnym poglądem, opartym na podejściu strukturalnym do zasobów, a także uznając funkcję nie tylko kontrolną, ale i dowodową rachunkowości, nie można negować i wykluczyć podejścia procesowego, które może i powinno być realizowane przez współczesną rachunkowość finansową. Taka postawa wynika z respektowania potrzeb zarządzających oraz innych odbiorców informacji. Należy postawić pytanie, czy takie stanowisko jest przejawem dwubiegunowości, czy też księgowej schizofrenii. Próby zaspokajania potrzeb informacyjnych interesariuszy odbywają się już nie tylko na etapie legislacyjnym. Podążając za potrzebami informacyjnymi, ewoluująca rachunkowość finansowa wypracowała i stosuje: inżynierię rachunkowości, rachunkowość wariantową czy rachunkowość behawioralną. W systemie zarządzania, jakim jest *impression management*, księgowy opis działań gospodarczych podmiotu, w tym także sprawozdawczość finansowa, mają na celu wywarcie określonego wpływu na odbiorcę informacji. W efekcie ma to skłonić interesariuszy do zaplanowanego przez twórcę sprawozdania działania lub zaniechania działań potencjalnie przynoszących podmiotowi szkodę [3, s. 1]. Inżynieria rachunkowości uznawana jest za taki typ zarządzania zasobami przedsiębiorstwa, „w którym podstawowym celem jest wykazanie zgodności efektu działań gospodarczych z wyartykułowanymi zamierzeniami. Inżynieria rachunkowości wyznacza więc poziom skorelowania działań księgowych z zarządzaniem przedsiębiorstwem” [3, s. 1].

Dokonujący się melanz procesowego i strukturalnego podejścia niekorzystnie wpływa na realizację zasady wiernego, prawdziwego obrazu, realizowanego przez służby finansowo-księgowe na podstawie norm prawnych. Trudno bowiem ująć na jednej fotografii (w dodatku wiernie): przeszłość, teraźniejszość i przyszłość. Obraz wydaje się zamazany, a jego przydatność w procesie zarówno kontroli, jak i procesach decyzyjnych jest osłabiona.

Próba „wtłoczenia” koncepcji procesowej do klasycznego sposobu realizacji zadań w ramach rachunkowości finansowej, realizowanego jeszcze do niedawna według podejścia strukturalnego, nie może owocować sprawozdaniem finansowym, które jest kompromisem obu tych koncepcji. Oznacza to, że zasada wiernego obrazu nie może i nie jest realizowana, gdy sprawozdanie finansowe zostaje sporządzone przy próbach równoczesnego przestrzegania podejścia strukturalnego i procesowego w zakresie obserwacji, werbalnej identyfikacji i pomiaru.

W procesach nowoczesnego zarządzania „sprzeczność logiki struktury i logiki procesu w dowolnym miejscu funkcjonowania firmy przynosi tej firmie szkodę” [2, s. 57]. Zatem realizowane w praktyce gospodarczej próby dualnego, historycznego i perspektywnego, spojrzenia w procesie realizacji zadań rachunkowości finansowej, w tym przede wszystkim w sprawozdaniu finansowym, może wyrządzić szkodę interesariuszowi.

Dowodem na taki tok rozumowania jest to, że niektóre, prawnie dopuszczone podstawy wyceny zasobów prezentowanych w sprawozdaniu finansowym, a wyrażające na moment bilansowy [7, art. 28]:

- niezrealizowane wartości, czyli wartość godziwą,
- wartość zasobu skorygowaną o oszacowaną, trwałą utratę wartości użytkowej,
- wartość według skorygowanej ceny nabycia,

zawierają w sobie perspektywne, subiektywne spojrzenie, połączone na etapie kwantyfikacji z efektami indywidualnego szacowania.

3. Podsumowanie

Skuteczna presja ze strony zarządzających, przy wsparciu autorów norm tworzących zasady rachunkowości finansowej (w tym sprawozdawczości finansowej), doprowadziła do stanu, w którym sprawozdanie finansowe – w części, jaką jest bilans oraz rachunek zysków i strat – wyraża jednocześnie trzy punkty widzenia: historyczny, na moment bilansowy oraz perspektywny. Efekt oczekiwany to zaspokojenie informacyjne odbiorców, prezentujących podejście strukturalne oraz procesowe. Jednak praktycznie obraz staje się niezrozumiały i trudny do weryfikacji.

Wydaje się, że istnieje rozwiązanie tego problemu. Nie może jednak być nim kompromis wyrażony jednym, statycznym ujęciem zasobów oraz źródeł, z których te zasoby zostały sfinansowane. W ramach sprawozdania finansowego należałoby sporządzić dwa bilanse: jeden, łatwy do weryfikacji, wykonany na podstawie inwentarza oraz istniejących dokumentów, pełniący funkcje kontrolne i dowodowe; drugi – bilans perspektywny, spełniający żądania interesariuszy oczekujących spojrzenia procesowego.

Literatura

- [1] Asenko J., *Analiza bilansów i nauka o nich*, Polski Związek Zawodowy Buchalterów-Rzeczoznawców, Buchalterów-Bilansistów i Ich Pomocników w Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa 1933 r., Kursy wyższej rachunkowości dla buchalterów, wykład 1 i 2, Drukowano p/g stenogramu jako rękopis.
- [2] Czarnecki J.S., *Od logiki struktury do logiki procesu – menedżer i rachunkowość*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 44, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2008.
- [3] Michalczyk L.S., *Rola inżynierii rachunkowości w kształtowaniu wyników finansowych przedsiębiorstw*, praca doktorska, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2010.

- [4] Surdykowska S., *Nieporozumienie wokół rachunkowości*, Materiały z Konferencji Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Marketingu w Chrzanowie 2003.
- [5] Seifert T., *Polskie bilansoznawstwo*, Książnica–Atlas, Lwów–Warszawa 1930.
- [6] Tomanek F., *Zarys metodyki nauczania rachunkowości podwójnej*, Polski Związek Zawodowy Buchalterów-Rzeczoznawców, Buchalterów-Bilansistów i Ich Pomocników w Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa 1933.
- [7] *Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości*, DzU 1994 nr 76, poz. 694 z późn. zm.

HISTORICAL AND PROSPECTIVE MEASUREMENT IN THE LIGHT OF FAIR VIEW PRINCIPLE

Summary: Financial accounting serves as auxiliary in the range of economic information providing. The huge pressure of information recipients on the centres establishing legal norms in the range of creating economic information, makes that annual financial statements, mainly including balance, do not meet the criteria of fair view. The article deals with the implementation of authenticity and clearness of financial statement principle.

Key words: measurement, valuation, revealing in a financial statement.