

Alicja Mazur

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Schyłek informacyjnej funkcji bilansu – ujęcie cybernetyczne

Streszczenie

Bilans, jako najważniejsza część sprawozdania finansowego, od początków jego sporządzania był głównym obszarem realizacji przez przedsiębiorstwa funkcji informacyjnej. Globalizacja i rozwój rynków kapitałowych sprawiły, że potrzeby informacyjne czytelników sprawozdania finansowego znacznie wzrosły. Obok liczb potrzebują oni coraz więcej wyjaśnień dotyczących sposobu prowadzenia działalności, wielowymiarowych efektów tej działalności oraz perspektyw do budowania wartości przedsiębiorstwa w przyszłości. W artykule podjęto próbę weryfikacji hipotezy: bilans jako główny element sprawozdania finansowego nie przekazuje wystarczających informacji umożliwiających prognozowanie przyszłej sytuacji jednostki. W tym celu skupiono uwagę na cybernetycznym spojrzeniu na przedsiębiorstwo. We wnioskach wskazano, że informacja niefinansowa w postaci opisu słownego staje się coraz częściej głównym sposobem realizacji funkcji informacyjnej.

Słowa kluczowe: bilans, funkcja informacyjna, raportowanie zintegrowane, narracja w rachunkowości
Kod klasyfikacji JEL: M41

1. Wprowadzenie

Sprawozdanie finansowe jest podstawowym narzędziem przekazywania informacji na temat działalności jednostki gospodarczej różnym odbiorcom zewnętrznym. Jego najważniejszym składnikiem wciąż pozostaje bilans. Był on historycznie pierwszym, ale również, przez długi czas, jedynym sprawozdaniem finansowym. Na przestrzeni wieków zmieniały się jego nazwy i cele, na temat których sformułowano wiele poglądów w zależności od teorii bilansowej [Walińska, 2009]. Wraz z ewolucją bilansu wzrastała jego wartość informacyjna, a w sprawozdaniu finansowym pojawiały się nowe zestawienia, które miały uzupełnić i objaśnić informacje zawarte w bilansie. Najpierw był to rachunek zysków i strat, następnie rachunek przepływów pieniężnych, a następnie – zestawienie zmian w kapitale własnym, rozbudowana informacja dodatkowa oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów. Bilans jednak nadal jest uznawany za fundamentalne źródło informacji o przedsiębiorstwie.

Procesy globalizacji, tempo rozwoju gospodarczego na świecie, a także zmiany społeczno-ekonomiczne spowodowały, że celem prowadzenia działalności gospodarczej stało się budowanie wartości przedsiębiorstwa, a nie zysk. Jest to ściśle związane z orientacją interesariuszy sprawozdania finansowego na zarządzanie tą wartością. Stąd też szczególnego znaczenia nabrało dostarczanie o jednostce informacji, które pozwolą przewidzieć i opisać jej przyszłość.

Artykuł ma charakter dyskusyjny. Jego celem jest próba teoretycznej weryfikacji następującej hipotezy: bilans jako główny element sprawozdania finansowego nie przekazuje wystarczających informacji umożliwiających prognozowanie przyszłej sytuacji jednostki. Weryfikacja tej hipotezy nastąpi poprzez zastosowanie podejścia cybernetycznego do postrzegania jednostki gospodarczej. W tym celu w pierwszej kolejności przedstawiono bilans jako główne narzędzie realizacji funkcji informacyjnej sprawozdania finansowego. Następnie uwaga została skupiona na cybernetycznym spojrzeniu na jednostkę gospodarczą, aby w końcowej części opracowania wykazać potrzebę wypracowania nowego sposobu komunikacji z użytkownikami informacji. Przy opracowaniu artykułu wykorzystano następujące metody badawcze: metodę analizy, zastosowaną w trakcie studiów literatury zagranicznej i krajowej oraz aktów prawnych, a także metodę dedukcji i syntezy, użytą podczas formułowania wniosków.

2. Informacyjna funkcja bilansu

Funkcja informacyjna jest najważniejszą funkcją sprawozdawczości finansowej i wiąże się z dostarczaniem danych opisujących sytuację majątkową, finansową i wyniki działalności jednostki w danym okresie sprawozdawczym dla szerokiego grona użytkowników sprawozdań finansowych. Cel ten został wyrażony w art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości [tekst jedn.: Dz.U. 2018, poz. 395] jako zobowiązanie jednostek do rzetelnego

i jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego przy zastosowaniu przyjętych zasad rachunkowości. Bardziej szczegółowo cel sprawozdawczości finansowej określają „Założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej”, w których przyjęto, iż celem sprawozdawczości finansowej jest „dostarczanie informacji finansowych na temat jednostki sprawozdawczej, które są użyteczne dla potencjalnych inwestorów, pożyczkodawców i innych wierzycieli przy podejmowaniu przez nich decyzji o dostarczaniu zasobów dla jednostki” [MSSF, 2011, cz. A, § C2]. Informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym mają służyć odbiorcom w procesie podejmowania decyzji w podwójnym wymiarze czasowym. Z jednej strony mają ułatwić podejmowanie decyzji bieżących, a z drugiej – mają być przydatne w dokonywaniu oceny przyszłej sytuacji jednostki.

Najważniejszym elementem sprawozdania finansowego, przy pomocy którego realizowana jest funkcja informacyjna, jest bilans. Ukazuje on strukturę i wartość majątku jednostki gospodarczej wraz ze źródłami jego finansowania. Poza funkcją informacyjną i sprawozdawczą bilans spełnia jeszcze funkcję kontrolną, analityczną i dokumentacyjną. Dane zawarte w bilansie odnoszą się jednocześnie do dwóch lat obrotowych. Odbiorcy informacji zawartych w bilansie sprawozdawczym mają więc możliwość porównania danych liczbowych w czasie, co nadaje bilansowi sprawozdawczemu charakter dynamiczny i tym samym zwiększa jego wartość analityczną [Gabrusewicz, Kołaczyk, 2005].

Historycznego znaczenia bilansu dla rachunkowości dowodzi jego ewolucja. Pierwsze wskazania do sporządzania sprawozdania finansowego w postaci bilansu pojawiły się w komentarzu do Francuskiego Kodeksu Handlowego z roku 1673, autorstwa Jacques’a Savary’ego, który zawarł w nim sugestię sporządzania dwóch różnych bilansów. Jacques Richard [2005] uznaje, że sugestia ta dotyczyła sporządzenia najpierw bilansu dynamicznego – w celu odzwierciedlenia efektów prowadzonej działalności, a następnie bilansu statycznego – w celu przedstawienia możliwości pokrycia długów w przypadku bankructwa. Aż do lat 30. XX wieku dominowała jednak teoria bilansu statycznego, w której był on postrzegany wyłącznie jako zestawienie majątku. Wraz ze wzrostem znaczenia rynków kapitałowych nastąpiła zmiana podejścia do sprawozdawczości finansowej. Od bilansu zaczęto oczekiwać nie tylko przedstawienia sytuacji majątkowej jednostki, lecz również informacji o potencjalnych przyszłych korzyściach dla inwestorów [Hońko, 2007]. Po teorii statycznej, zorientowanej na przeszłość, przyszedł czas na teorię bilansu dynamicznego, z prymatem rachunku wyników, oraz bilansu organicznego, będącą próbą pogodzenia celów bilansu statycznego i dynamicznego.

Każda z tych teorii przypisywała bilansowi inną rangę i w różnym zakresie zaspokajała potrzebę dostarczania informacji o przyszłych korzyściach. Realizacja tego celu następowała poprzez stosowanie wartości rynkowych w wycenie bilansowej. Statyczna teoria bilansowa, skupiona przede wszystkim na bilansie, uznawała, że ceny możliwe do uzyskania ze sprzedaży należy zastosować do wyceny wszystkich aktywów obrotowych. Dynamiczna teoria bilansowa, skupiona w pierwszej kolejności na rachunku zysków i strat, uznawała, że aktualne ceny rynkowe znajdują zastosowanie tylko w ramach realizacji zasady ostrożności jako niższe od cen historycznych. Natomiast organiczna teoria bilansowa uznawała, że celem

sprawozdania finansowego powinno być odzwierciedlenie zdolności reprodukcyjnych jednostki, więc wszystkie aktywa powinny być wyceniane według cen rynkowych [Kümmel, 2002].

We współczesnym świecie, w warunkach globalnych, potrzeby informacyjne wszystkich uczestników rynku znacznie wzrosły, a celem pomiaru w rachunkowości stała się wartość przedsiębiorstwa. Sprawozdawczość finansowa na powrót stanęła przed wyzwaniem dostarczania informacji o przyszłości jednostki gospodarczej, tym razem w nowym, międzynarodowym wymiarze. Aby temu wyzwaniu sprostać, w ramach sprawozdania finansowego pojawiły się istotne zmiany. Bilans po raz kolejny w historii stał się centralnym punktem zainteresowania użytkowników informacji finansowej [Walińska, 2009]. Jako nowy parametr wyceny bilansowej wprowadzono wartość godziwą, by w jej konsekwencji, w obszarze pomiaru wyników, oddzielić efekty finansowe rzeczywiście zaistniałych zdarzeń od tych, które dopiero nastąpią. Ponadto, aby wzmocnić funkcję informacyjną bilansu, wprowadzono zestawienie zmian w kapitale własnym oraz istotnie zwiększono zakres ujawnianych informacji.

Pomimo wprowadzanych do bilansu „ulepszeń” wymagania użytkowników informacji bilansowej wciąż są dużo większe [Walińska, 2009], a jako nieoczekiwany efekt uboczny wprowadzanych zmian pojawił się kryzys zaufania do informacji sprawozdawczych. Wprowadzenie wartości godziwej do wyceny bilansowej z jednej strony miało dostarczyć użytkownikom sprawozdania finansowego informacji potrzebnych do prognozowania przyszłych przepływów pieniężnych jednostki gospodarczej, jako narzędzia długookresowej wyceny jej wartości. Z drugiej jednak strony stało się jednym z czynników, które przyczyniły się do wywołania kryzysu zaufania do informacji sprawozdawczych. Jako powód tego kryzysu A. Mazur [2015] wskazuje również szereg innych niedoskonałości w zakresie zasad wyceny bilansowej, np. jednowymiarowość wyceny, brak kompletności składników poddawanych wycenie czy też możliwość jednoczesnego stosowania w sprawozdaniu finansowym różnych metod wyceny. Jednakże wydaje się, że przyczyn trudności w wypełnianiu przez bilans funkcji informacyjnej należy poszukiwać nie tylko w sposobie jego sporządzania, ale głębiej, w sposobie postrzegania przedsiębiorstwa jako całości.

3. Przedsiębiorstwo jako system

Pojęcie przedsiębiorstwa używane jest w wielu dziedzinach życia gospodarczego. Alternatywnie do pojęcia „przedsiębiorstwo” stosuje się również terminy „podmiot gospodarczy”, „organizacja”, „osoba prawna”. Na gruncie prawa funkcjonują definicje przedsiębiorstwa w znaczeniu przedmiotowym i podmiotowym. Podejście podmiotowe przyjmuje ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej [tekst jedn.: Dz.U. 2017, poz. 2168]. W art. 4 pkt 1 wskazuje się, że przedsiębiorca to osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, wykonująca we własnym imieniu działalność gospodarczą. Kodeks cywilny natomiast prezentuje podejście przedmiotowe, definiując pojęcie przedsiębiorstwa jako zorganizowanego

zespołu składników niematerialnych i materialnych przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej [tekst jedn.: Dz.U. 2017, poz. 459, art. 55¹]. Uszczegółowienie tej definicji zawarte jest w orzecznictwie sądowym [wyrok SA w Łodzi, I ACa 1269/12], w którym stwierdza się, że czynnikiem „konstituującym” przedsiębiorstwo lub jego część w znaczeniu przedmiotowym jest występowanie elementu organizacji oraz funkcjonalnego powiązania różnorodnych jego składników, umożliwiających traktowanie przedsiębiorstwa jako pewną całość (zespół). Oznacza to, że niezorganizowane oraz niepowiązane ze sobą składniki niematerialne i materialne nie stanowią przedsiębiorstwa.

Nauki o zarządzaniu posługują się pojęciem „organizacji”, które jest najczęściej definiowane w trzech znaczeniach [Marek, Białasiewicz, 2008]:

- rzeczowym – jako podmiot, rzecz złożona z powiązanych części;
- czynnościowym – jako proces tworzenia rzeczy złożonej;
- atrybutowym – jako zespół cech charakterystycznych dla rzeczy zorganizowanej.

Te trzy znaczenia są również dostrzegalne w ujmowaniu organizacji jako systemu: organizacja to konkretny otwarty system społeczno-techniczny ukierunkowany na uświadomione i sformułowane cele działania oraz mający określony sposób uporządkowania [Kozuch, 2007]. Podobnie M. Walczak [1977] postrzega przedsiębiorstwo jako system, czyli układ szczególnie złożony, obejmujący wiele obiektów, powiązanych relacjami w jednolitą całość zdolną do wykonywania określonych zadań. System ten pozostaje w ścisłej relacji ze swoim otoczeniem. Dlatego też, z punktu widzenia cybernetycznego, przedsiębiorstwo należy traktować jako system (układ) względnie odosobniony. Układ względnie odosobniony charakteryzuje się tym, że reszta wszechświata oddziałuje na niego, ale to oddziaływanie odbywa się tylko na pewnych drogach, zwanych wejściami. Jednocześnie sam system również wywiera wpływ na resztę wszechświata na pewnych drogach, zwanych wyjściami [Greniewski, Walter, 1969]. Wewnątrz tego systemu zachodzą procesy gospodarcze o różnym stopniu skomplikowania. Procesualne podejście do organizacji zapoczątkowały koncepcje zarządzania *Total Quality Management* oraz *Business Process Reengineering*, traktujące organizację właśnie jako portfel dynamicznych, wzajemnie się uzupełniających procesów [Ghoshal, Bartlett, 1995]. W związku z tym również wszystkie zasoby przedsiębiorstwa należy postrzegać poprzez pryzmat procesów zachodzących z ich udziałem. Pod pojęciem „proces” (według normy ISO) rozumie się zbiór wzajemnie powiązanych działań, w których wykorzystuje się zasoby do przekształcenia wielkości wejściowych w wielkości wyjściowe [Fliegner, 2010].

Przebieg rzeczywistych procesów w systemie, jakim jest przedsiębiorstwo, odbywa się przede wszystkim w sferze realnej, gospodarczej. Następnie zostaje on odzwierciedlony w sferze informacyjnej, czyli w systemie rachunkowości [Brzezina, 1998]. Dane wyjściowe z systemu przedsiębiorstwa, pochodzące ze sfery informacyjnej, są przekazywane do otoczenia za pomocą sprawozdań finansowych. Sprawozdawczość finansowa jest skupiona przede wszystkim na pieniężnym zobrazowaniu majątkowej i finansowej kondycji przedsiębiorstwa oraz efektów jego działalności w zadanym okresie, nie opisując przy tym w jaki sposób przebiegały procesy, które do tych efektów doprowadziły. W sprawozdaniu finansowym, a w szczególności

w bilansie, zgodnie z metodą momentu i okresu sprawozdawczego [Górski, 1975], udostępnia się zewnętrznym odbiorcom informacje o stanie przedsiębiorstwa na początek oraz na koniec okresu. Postrzegając przedsiębiorstwo jako system, w którym zachodzi szereg różnych procesów, należy uznać, że z bilansu można jedynie odczytać pieniężną wartość wielkości wejściowych do systemu (danych dotyczących początku okresu) oraz wielkości wyjściowych z systemu (danych na koniec okresu). Nie można natomiast pozyskać informacji na temat przebiegu procesów zachodzących w przedsiębiorstwie, a tym samym informacji o związkach przyczynowo-skutkowych, jakie zachodzą w czasie pomiędzy danymi wejściowymi a danymi wyjściowymi. W takiej sytuacji nie jest możliwe prognozowanie kształtowania się wielkości wyjściowych w przyszłości [Hörmann, 2009].

Uzasadnienia powyższego twierdzenia należy poszukiwać na gruncie cybernetyki, w pojęciach „maszyny trywialnej i nietrywialnej” [Hörmann, 2009]. Pojęcia te zostały wprowadzone przez Heinza von Foerstera [1997]. Maszyny trywialne i nietrywialne nie są maszynami w sensie urządzeń mechanicznych, ale odzwierciedlają funkcje matematyczne, przy pomocy których opisywane są relacje zachodzące w danym systemie pomiędzy danymi wejściowymi a wyjściowymi. Jeżeli wszystkie zmienne funkcji są obserwowalne, to mamy do czynienia z tzw. maszyną trywialną. Przykłady funkcjonowania maszyn trywialnych prostych i złożonych przedstawiają rys. 1 i 2. Maszyna trywialna prosta opiera się na prostej relacji pomiędzy danymi wejściowymi a wyjściowymi, tzn. dla zadanej wartości wejściowej otrzymujemy zawsze taką samą daną wyjściową. Maszyna trywialna złożona, ze względu na dodatkowo wbudowane, wzajemnie powiązane funkcje, charakteryzuje się tym, że na zadaną wartość wejściową nie zawsze reaguje tak samo. W wyniku wprowadzenia do systemu danej wejściowej x zostają w pierwszej kolejności wygenerowane wielkości wewnętrzne (na rysunku 2: u i e), które w określony sposób wpływają na wartość danej wyjściowej y . W efekcie przy kolejnym wprowadzeniu x do systemu wartość danej wyjściowej y nie będzie już taka sama, jak przy przebiegu wcześniejszym (czyli dla tej samej danej wejściowej x mogą wystąpić różne dane wyjściowe y).

Rysunek 1. Maszyna trywialna prosta

Funkcja A przekształca wartość wejściową x w wartość wyjściową y zgodnie ze wzorem:

$$A \rightarrow x+2$$

$$\text{dla } x=2, y=4$$

$$\text{dla } x=3, y=5$$

$$\text{dla } x=4, y=6$$



Rysunek 2. Maszyna trywialna złożona

Funkcje A, B i C odzwierciedlają wzory:
 $A \rightarrow x + e$,
 $B \rightarrow x + e$,
 $C \rightarrow u + 3$.

Założenie I: x jest stałe i wynosi 2 oraz funkcje B i C zostają uruchomione dopiero poprzez pierwsze przekształcenie wartości wejściowej x .

Przebieg 1: $x = 2, u = 2, e = 5, y = 7$

Przebieg 2: $x = 2, u = 7, e = 10, y = 12$

Przebieg 3: $x = 2, u = 12, e = 15, y = 17$

Przebieg 4: $x = 2, u = 17, e = 20, y = 22$

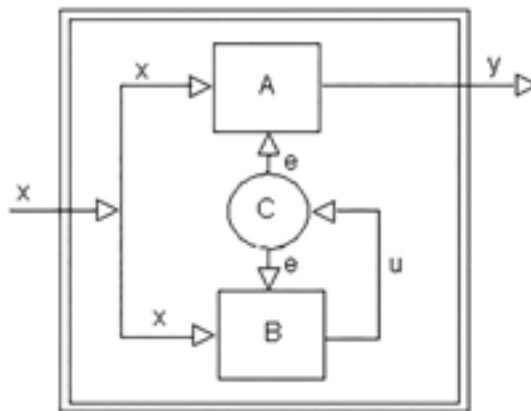
Założenie II: x jest zmienne oraz funkcje B i C zostają uruchomione dopiero poprzez pierwsze przekształcenie wartości wejściowej x .

Przebieg 1: $x = 2, u = 2, e = 5, y = 7$

Przebieg 2: $x = 3, u = 8, e = 11, y = 13$

Przebieg 3: $x = 3, u = 14, e = 17, y = 19$

Przebieg 4: $x = 4, u = 21, e = 24, y = 26$



Źródło: Foerster, 1997, s. 357, za: <http://www.hyperkommunikation.ch>, 13.10.2017

Cechą charakterystyczną maszyn trywialnych jest to, że wszystkie funkcje zachodzące w systemie są ściśle określone i dostępne. Zewnętrzny obserwator systemu może je zidentyfikować, przeanalizować, ustalić związki przyczynowo-skutkowe, a następnie przewidywać wielkości danych wyjściowych. Nie jest to natomiast możliwe w przypadku tzw. maszyn nietrywialnych. Maszyna nietrywialna to „maszyna, której zachowanie nie daje się przewidzieć za pomocą opisu matematycznego, ponieważ każde uruchomienie określonej funkcji zmienia stan, z którego ta funkcja będzie w przyszłości uruchamiana. W ten sposób następne uruchomienie staje się nieprzewidywalne” [Brier, 2008, s. 24]. Tutaj zewnętrznemu obserwatorowi dostępne są tylko wartości wejściowe x i wyjściowe y , a wartości wewnętrzne generowane przez system, jak i też sposób ich generowania, pozostają dla obserwatora zewnętrznego nieznanne. W tej sytuacji nie ma możliwości ustalenia w jaki sposób doszło do wygenerowania wartości wyjściowych, ponieważ zależą one nie tylko od znanych wielkości wejściowych, ale także od uruchomionych wewnątrz systemu dodatkowych funkcji i wygenerowanych danych wewnętrznych. W efekcie nie jest również możliwe przewidywanie ich wartości w przyszłości.

Przedsiębiorstwo postrzegane jako system można uznać za maszynę nietrywialną, w której zachodzi szereg funkcji (procesów) niewidocznych na zewnątrz. Dla obserwatorów zewnętrznych dostępne są tylko wielkości wejściowe i wyjściowe w danym okresie. Znajdują się one w bilansie jako kwoty na początek i na koniec obserwowanego okresu. Wszelkie dane wewnętrzne, dokumentacja, wyliczenia, zestawienia liczbowe w różnych konfiguracjach, kalkulacje cen, budżety, na podstawie których kierownictwo przedsiębiorstwa podejmuje decyzje w toku prowadzonej działalności, nie są dostępne na zewnątrz. W związku z tym zewnętrzny obserwator, jakim jest czytelnik sprawozdania finansowego, a w szczególności bilansu, nie ma możliwości zidentyfikowania związków przyczynowo-skutkowych zachodzących pomiędzy wartościami w bilansie otwarcia a wartościami w bilansie zamknięcia danego okresu, a w efekcie nie ma również możliwości prognozowania wartości w bilansach zamknięcia w okresach następnych [Hörmann, 2009]. Ponadto obserwator ten, kierując się tym samym punktem widzenia przy analizie bilansów różnych przedsiębiorstw na rynku, zauważy, że nawet identyczne dane wejściowe w różnych przedsiębiorstwach mogą zostać przekształcone w całkowicie różne dane wyjściowe. Oznacza to, że również kierowanie się znajomością relacji danych wejściowych do danych wyjściowych w jednym systemie (przedsiębiorstwie) nie doprowadzi do uzyskania wiarygodnych prognoz w odniesieniu do innego przedsiębiorstwa.

Na podstawie powyższej analizy, której punktem wyjścia było uznanie przedsiębiorstwa za maszynę nietrywialną, można uznać, że hipoteza przedstawiona na wstępie jest prawdziwa.

4. Nowy sposób realizacji funkcji informacyjnej

Jeżeli więc bilans, jako fundamentalny składnik sprawozdania finansowego, nie może zaspokoić części potrzeb informacyjnych zewnętrznych czytelników dotyczących przyszłości przedsiębiorstwa, konieczne jest wypracowanie nowego sposobu komunikacji z odbiorcami zainteresowanymi informacjami o przedsiębiorstwie. „Aby wychodzić naprzeciw zmieniającym się potrzebom użytkowników, sprawozdawczość musi dostarczać więcej informacji o planach, ryzyku, niepewności, skupiać się na czynnikach tworzących długoterminową wartość [...] oraz korelować informacje zewnętrzne z informacjami wewnętrznymi wykorzystywanymi dla celów zarządczych” [Black, Wright, Bachman, 1999, s. 276]. Aby takich informacji dostarczyć nie wystarczy sporządzić bilans z uzupełniającymi go zestawieniami liczbowymi, składającymi się na sprawozdanie finansowe. Potrzebne będzie wykorzystanie innych form prezentacji informacji. Szczególnego znaczenia w tym zakresie nabierają formy narracyjne, które poprzez słowny opis mają objaśniać, prezentować kontekst oraz rozszerzać informacje podane w postaci liczb. Dotychczas opis słowny był obecny w sprawozdaniu finansowym w ramach wprowadzenia do tego sprawozdania, w obszarze not objaśniających, a także w sprawozdaniu z działalności. Jednakże rosnąca złożoność otoczenia gospodarczego sprawia, że rozszerza się zakres informacji wymaganych przez czytelników sprawozdań, ze szczególnym naciskiem na informacje prospektywne [Masztalerz, 2016].

Odpowiedzią na rosnące zapotrzebowanie na niefinansowe informacje o przedsiębiorstwie są zmiany w ustawie o rachunkowości wprowadzone ustawą z dnia 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o rachunkowości [Dz.U. 2017, poz. 61], które mają zastosowanie po raz pierwszy w sprawozdaniach finansowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się 1 stycznia 2017 r. lub później. Zmiany te stanowią transpozycję dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 r. zmieniającej dyrektywę 2013/34/UE w sprawie ujawniania niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy [Dz. Urz. UE L330 z 15.11.2014]. Nowe obowiązki sprawozdawcze dotyczą największych z dużych jednostek i obejmą te, które działają głównie na rynku finansowym (m.in.: banki, zakłady ubezpieczeń, emitentów papierów wartościowych oraz duże grupy kapitałowe). Przepisy te mają na celu zwiększenie transparentności informacji, szczególnie w obszarze społecznej odpowiedzialności. Zgodnie z art. 49b ust. 1 znowelizowanej ustawy o rachunkowości wskazane jednostki powinny przygotowywać oświadczenie na temat informacji niefinansowych, stanowiące integralną część sprawozdania z działalności. Zamiast oświadczenia jednostka może, poza sprawozdaniem z działalności, sporządzić odrębne sprawozdanie na temat informacji niefinansowych (tożsame z oświadczeniem – art. 49b ust. 9 ustawy o rachunkowości). Oświadczenie lub sprawozdanie takie powinno zawierać co najmniej (art. 49b ust. 2 ustawy o rachunkowości):

- zwięzły opis modelu biznesowego jednostki;
- kluczowe niefinansowe wskaźniki efektywności związane z działalnością jednostki;
- opis polityk stosowanych przez jednostkę w odniesieniu do zagadnień społecznych, pracowniczych, środowiska naturalnego, poszanowania praw człowieka oraz przeciwdziałania korupcji, a także opis rezultatów stosowania tych polityk;
- opis procedur należytej staranności – jeżeli jednostka je stosuje w ramach wymienionych polityk;
- opis istotnych ryzyk związanych z działalnością jednostki w odniesieniu do wyżej wskazanych zagadnień odpowiedzialności społecznej, w tym ryzyk związanych z produktami jednostki lub jej relacjami z otoczeniem zewnętrznym, w tym z kontrahentami, a także opis zarządzania tymi ryzykami.

Przy sporządzaniu oświadczenia lub sprawozdania na temat informacji niefinansowych znowelizowana ustawa zezwala na zastosowanie dowolnych zasad, w tym zasad własnych, krajowych, unijnych lub międzynarodowych, ze wskazaniem, jakie zasady zastosowano (art. 49b ust. 8 ustawy o rachunkowości).

W celu ułatwienia polskim spółkom wypełnienia nowych obowiązków sprawozdawczych wydany został Standard Informacji Niefinansowych (SIN). Stanowi on polską regulację środowiskową, której opracowanie było koordynowane przez Fundację Standardów Raportowania oraz Stowarzyszenie Emitentów Giełdowych [www.standardy.org.pl, 3.01.2018]. Ze standardu korzystać mogą bezpłatnie nie tylko spółki giełdowe, ale również inne przedsiębiorstwa i instytucje. Polski SIN jest spójny z międzynarodowymi wytycznymi *Global Reporting Initiative* (GRI) i stanowi przewodnik zawierający podejście uproszczone. Zakres

raportowanych treści został w standardzie podzielony na trzy obszary: zarządczy, środowiskowy oraz społeczno-pracowniczy. Każda część zawiera usystematyzowaną podpowiedź, jaki rodzaj informacji powinien zostać przedstawiony w danym obszarze tematycznym, wraz z propozycją konstrukcji wskaźników. Poza główną treścią standardu w aneksach dostępne są dodatkowe pomoce:

- interpretacje prawne dyrektywy 2014/95/UE,
- matryca istotności,
- interesariusze i kluczowe obszary odpowiedzialności,
- znaczenie mierników i ich doboru z punktu widzenia rynków kapitałowych,
- szczegółowy opis obszarów.

Ponieważ znowelizowana ustawa o rachunkowości nie narzuca sposobu i formatu przekazywania informacji niefinansowych, jednostka może również skorzystać z innych standardów, na przykład z koncepcji raportu zintegrowanego, która jest popularyzowana przez Międzynarodową Radę Zintegrowanego Raportowania (*International Integrated Reporting Council* – IIRC). Koncepcja ta została wprowadzona wstępnie w sposób pilotażowy w wybranych przedsiębiorstwach. Raport ten spełnia na razie rolę sprawozdania z działalności, a sprawozdanie finansowe nadal jest sporządzane jako oddzielny dokument. Być może w przyszłości zostanie ono włączone do raportu zintegrowanego [Niemiec, 2017].

Celem raportu zintegrowanego jest prezentacja procesu tworzenia wartości przedsiębiorstwa w długim okresie. W raporcie tym w spójny sposób mają zostać przedstawione istotne informacje na temat strategii, zarządzania, efektów prowadzonej działalności gospodarczej oraz możliwości rozwoju jednostki w przyszłości z uwzględnieniem uwarunkowań ekonomicznych, społecznych i środowiskowych. Rada wydała dokument pt. „Założenia międzynarodowej zintegrowanej sprawozdawczości”, zawierający zalecenia dotyczące struktury i zakresu raportu, w którym przewiduje dziewięć wzajemnie powiązanych elementów [Niemiec, 2017]:

- charakterystyka organizacji i jej otoczenia,
- zarządzanie,
- model biznesowy,
- ryzyko i szanse,
- strategia i rozmieszczenie zasobów,
- dokonania,
- perspektywy,
- podstawa sporządzenia i prezentacji, w tym ogólne zasady raportowania.

Informacje na temat przebiegu procesów zachodzących w przedsiębiorstwie oraz informacje o związkach przyczynowo-skutkowych, jakie zachodzą w czasie pomiędzy danymi wejściowymi a danymi wyjściowymi, których nie można odczytać z bilansu, mogą zostać przedstawione m.in. w częściach raportu dotyczących: strategii i rozmieszczenia zasobów, modelu biznesowego i perspektyw. W części dotyczącej strategii i rozmieszczenia zasobów znajdują się informacje o celach strategicznych działalności jednostki i sposobach ich osiągnięcia. W ramach modelu biznesowego jednostka może opisać swój przedmiot działalności przez

pryzmat funkcjonującego w niej systemu oraz przebieg procesów, dzięki którym realne składniki wejściowe, których wartość prezentuje bilans otwarcia, przekształcone zostają w składniki wyjściowe (bilans zamknięcia). Można tutaj opisać również rezultaty, czyli skutki finansowe i niefinansowe przeprowadzonych procesów oraz ich konsekwencje w długim okresie. Część dotycząca perspektyw pozwoli na przedstawienie szans i zagrożeń z jakimi może spotkać się jednostka w trakcie realizacji strategii, czyli w trakcie przebiegu procesów w niej zachodzących, wraz z ich przewidywanym wpływem na jej przyszłą działalność i wyniki. Umożliwi to porównywanie danych nie tylko w perspektywie czasowej, ale również z przyjętymi wcześniej planami.

5. Podsumowanie

Rozpatrując jednostkę gospodarczą jako system, należy stwierdzić, że bilans jako fundament sprawozdania finansowego nie realizuje w pełni funkcji informacyjnej. Na podstawie wartości danych wejściowych (z bilansu otwarcia) oraz wartości danych wyjściowych (z bilansu zamknięcia) zewnętrzny czytelnik sprawozdania finansowego nie ma możliwości analizowania przebiegu i uwarunkowań procesów, w wyniku których te ostatnie dane zostały wygenerowane, nie ma również możliwości dokonania oceny powiązań przyczynowo-skutkowych między nimi. W efekcie nie jest możliwe przewidywanie na tej podstawie w jaki sposób wielkości te będą się kształtowały w przyszłości. Ponieważ przebieg procesów w przedsiębiorstwie jest bardzo trudny do odzwierciedlenia w formie zestawień liczbowych, konieczne staje się wykorzystanie opisu słownego, który nie tylko wyjaśni, ale także rozszerzy informacje liczbowe o informacje dotyczące przebiegu procesów w przedsiębiorstwie, ich uwarunkowań ekonomicznych, technologicznych, prawnych, społecznych czy też środowiskowych, jak również planowanych działań jednostki w przyszłości. Zakres opisu słownego przewidziany w ramach dotychczasowego sprawozdania finansowego nie był jednak wystarczający, stąd też zasadne jest wprowadzenie nowych wymogów sprawozdawczych. Oznacza to, że główne miejsce realizacji funkcji informacyjnej sprawozdawczości zostaje przesunięte z bilansu i uzupełniających go zestawień liczbowych na część opisową tego raportu.

Przygotowanie informacji niefinansowej w formie oświadczenia, dodatkowego sprawozdania, czy też w ramach raportu zintegrowanego może, w szczególności w początkowych okresach, okazać się problematyczne. Pierwszym krokiem do jego sporządzenia będzie powołanie zespołu przygotowującego informacje niefinansowe. Zespół taki powinien mieć charakter interdyscyplinarny i składać się nie tylko z osób zajmujących się rachunkowością, ale również z pracowników działów prawnych, relacji inwestorskich, controllingu oraz przedstawicieli wszystkich pionów organizacji. Najważniejszym i jednocześnie najtrudniejszym zadaniem tego zespołu będzie odpowiednia selekcja danych, która powinna zapewnić dobór wyłącznie informacji istotnych z punktu widzenia ich odbiorcy, a tym samym zapobiec przekazywaniu informacji nadmiernych. Nowego znaczenia nabierze tutaj zasada istotności, która

w rachunkowości jest dobrze znana. Teraz jednak będzie należało ją zastosować również w odniesieniu do informacji niefinansowych w postaci opisu słownego. Każda z jednostek sporządzających sprawozdanie na temat informacji niefinansowych będzie musiała indywidualnie określić, jakie informacje i w jakim zakresie uznaje za istotne. Określenie to powinno wynikać przede wszystkim z modelu biznesowego jednostki, a także z tego, jakich informacji oczekują ważni dla jednostki interesariusze.

Sprawozdanie na temat informacji niefinansowej powinno więc stanowić konsensus pomiędzy tym, o czym jednostka chciałaby poinformować, a tym, o czym najważniejsi odbiorcy chcieliby się dowiedzieć. Ponadto ważną kwestią dotyczącą działania powołanego zespołu będzie sama sprawność tego działania, która zapewni dotrzymanie terminów przewidzianych ustawą – sprawozdanie na temat informacji niefinansowej powinno zostać umieszczone na stronie internetowej jednostki w terminie 6 miesięcy od dnia bilansowego.

Obowiązek dostarczania dodatkowych informacji niefinansowych oznacza również pojawienie się pewnych problemów – z jednej strony dla samych jednostek, których dotyczy, a drugiej strony dla odbiorców informacji. Wiążą się one w szczególności z koniecznością ustalenia granicy zwiększania transparentności przedsiębiorstwa w celu zachowania tajemnicy działalności, a w związku z tym utrzymania konkurencyjności na rynku. Dotyczą one również konieczności zaangażowania dodatkowych, niemałych zasobów zarówno finansowych, jak i ludzkich niezbędnych do przygotowania wymaganych informacji. Natomiast z punktu widzenia czytelników mogą pojawić się wątpliwości dotyczące wiarygodności i porównywalności otrzymywanych informacji. Wiarygodność może zostać ograniczona przez szeroki subiektywizm w zakresie doboru informacji oraz ustalenia ich istotności. Brak porównywalności przekazywanych danych w czasie i przestrzeni może natomiast stanowić efekt trudności w zestandaryzowaniu informacji o charakterze opisu słownego. Ponadto czytelnik sprawozdania na temat informacji niefinansowych powinien mieć świadomość, że dla osób, które go sporządzają, raport ten może być narzędziem zarządzania wrażeniami odbiorców. Przy odpowiednim wykorzystaniu różnorodnych form prezentacji graficznej, doboru kolorów, doboru odpowiednich słów o pozytywnej konotacji czy też innych narzędzi marketingowych, możliwe jest wywołanie oczekiwanego wrażenia i nastawienia użytkownika informacji. To może oznaczać, że sprawozdanie finansowe nabędzie nową funkcję – marketingową.

Podsumowując, należy stwierdzić, że bilans, jako główny element sprawozdania finansowego, nie jest wystarczającym narzędziem do realizacji funkcji informacyjnej, co wykazano poprzez pozytywną weryfikację hipotezy założonej na wstępie. Aby sprostać rosnącym potrzebom informacyjnym odbiorców sprawozdania finansowego, realizacja tej funkcji musi następować w szerszym zakresie, w szczególności w ramach opisowej części sprawozdania finansowego.

Bibliografia

Dokumenty prawne

1. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy, Dz. Urz. UE L330 z 15.11.2014
2. Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jedn.: Dz.U. 2017, poz. 459
3. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jedn.: Dz.U. 2018, poz. 395
4. Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, tekst jedn.: Dz.U. 2017, poz. 2168
5. Ustawa z dnia 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, Dz.U. 2017, poz. 61
6. Wyrok Sądu Apelacyjnego w Łodzi z dnia 21 listopada 2013 r., I ACa 1269/12, Orzecznictwo Sądów Apelacyjnych 2015, nr 1

Wydawnictwa zwarte

1. Black A., Wright P., Bachman J.E., 1999, *W poszukiwaniu wartości dla akcjonariuszy. Kształtowanie wyników działalności spółek*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa
2. Brier S., 2008, *Cybersemiotics. Why information is not enough*, Toronto University Press, Toronto
3. Brzezina W., 1998, *Ogólna teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa
4. Fliegner W., 2010, *Podejście procesowe w modelowaniu informatycznych systemów ewidencji księgowej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań
5. Foerster H. von, 1997, *Wissen und Gewissen. Versuch einer Brücke*, S.J. von Schmidt, Frankfurt
6. Gabrusewicz W., Kołaczyk Z., 2005, *Bilans. Wartość poznawcza i analityczna*, Difin, Warszawa
7. Górski J., 1975, *Metody poznawcze rachunkowości*, PWE, Warszawa
8. Greniewski H., Walter H., 1969, *Cybernetyka niematematyczna*, PWN, Warszawa
9. Hörmann F., 2009, *Die Krise der Bewertungstheorien – Plädoyer für einen Paradigmenwechsel*, [w:] H. Haeseler, F. Hörmann (red.), *Rechnungslegung und Unternehmensführung in turbulenten Zeiten*, Festschrift für Gerhard Seicht, Wien
10. Kożuch B., 2007, *Nauka o organizacji*, CeDeWu, Warszawa
11. Kümmel J., 2002, *Grundsätze für die Fair Value – Ermittlung mit Barwertkalkülen*, IDW – Verlag, Düsseldorf
12. Marek S., Białasiewicz M., 2008, *Podstawy nauki o organizacji*, PWE, Warszawa
13. Masztalerz M., 2016, *Cechy jakościowe informacji narracyjnych w sprawozdawczości finansowej*, [w:] *Współczesna rachunkowość – zagadnienia wybrane*, A. Kamela-Sowińska (red.), Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań
14. Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), 2011, część A, IASB, SKwP

15. Walińska E.M., 2009, *Bilans jako fundament sprawozdawczości finansowej w kontekście zmian współczesnej rachunkowości*, Wolters Kluwer, Warszawa

Artykuły prasowe i okolicznościowe

1. Ghoshal S., Bartlett C.A., 1995, *Changing the Role of Top Management: Beyond Structure to Processes*, „Harvard Business Review”, January-February
2. Hońko S., 2007, *Podstawowe założenia i aktualne znaczenie wybranych teorii bilansowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, SKwP, t. 38(94)
3. Mazur A., 2015, *Schyłek teorii wartości w rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, SKwP, t. 82(138)
4. Niemiec A., 2017, *Zintegrowane raportowanie*, „Rachunkowość”, nr 9
5. Richard J., 2005, *The concept of fair value in French and German Accounting regulations from 1673 to 1914 and its consequences for the interpretation of the stages of development of capitalist accounting*, „Critical perspective on accounting”, no. 16
6. Walczak M., 1977, *Informacja ekonomiczna a rachunkowość*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, SKwP, t. 1

Materiały internetowe

1. www.hyperkommunikation.ch/lexikon/lexikon_index.htm, dostęp 13.10.2017
2. www.seg.org.pl, dostęp 3.01.2018
3. www.standardy.org.pl/sin, dostęp 3.01.2018

Decline in Information Function of Balance. Cybernetic Approach

Summary

Balance as the most important part of a financial report has been, ever since it was first made, the major place of the information function implementation. Globalisation and the development of capital markets made the information needs on the part of financial report readers increase considerably. Besides numbers they need more and more explanations on the ways how to do business, on its multi-dimensional effects as well as prospects for corporate value creation in the future. The article attempts to verify the thesis: balance as the major element of a financial report does not provide enough information allowing for the forecasting of the future situation of the entity. In this connection, it focuses on a cybernetic approach to enterprise. The conclusions indicate that the non-financial information in the form of verbal description is more and more often the major place of the information function implementation.

Key words: balance, information function, integrated reporting, narration in accounting
