

Teoria rachunkowości jako źródło standardów sprawozdawczości finansowej dla podmiotów gospodarczych

Bez wątpienia strategicznym celem każdego przedsiębiorstwa jest dążenie do uzyskania maksymalnych korzyści z zainwestowanego w nie kapitału. Prawidłowa i rzetelna ocena realizacji tego celu jest możliwa dzięki sprawnie funkcjonującemu systemowi informacyjnemu, który charakteryzuje przedsiębiorstwo z punktu widzenia obserwatora bądź potencjalnego inwestora. Podstawowym segmentem powyższego systemu informacyjnego każdego podmiotu gospodarczego (bez względu na jego status prawny i rodzaj działalności) jest rachunkowość.

Istota rachunkowości i jej cele

Według McMillana i Keitha nauka rachunkowości to jedna z nauk sformalizowanych poprzez zamysł księgowych¹.

Już w XIX w. Morrison, Jackson, Hutton, Goodacre, Bennett, Foster, Harris, Fulton i Eastman określili księgowość mianem systemu aktów prawnych bazujących na zasadach naukowych i określających istotę pomnażania kapitału. W 1855 r. Jones zdefiniował księgowość jako sztukę prowadzenia ksiąg rachunkowych usystematyzowaną metodą w taki sposób, który umożliwia jej odbiorcom posiadanie wiedzy na temat realnego stanu każdego kierunku transakcji na różnych płaszczyznach².

W artykule: *The REA Modeling Approach to Teaching Accounting Information Systems*, W.E. McCart-

hy prezentuje rachunkowość jako bazy danych, które stanowią model odzwierciedlający realne otoczenie rozwijającego się przedsiębiorstwa oraz informacje o jego transakcjach przeszłych, teraźniejszych i o celach na przyszłość³.

Według słownika Collins *Advanced Learner's* rachunkowość to teoria lub praktyka prowadzenia rachunków finansowych⁴.

Z kolei definicja opracowana przez Amerykańskie Stowarzyszenie Rachunkowości (American Accounting Association) traktuje rachunkowość jako „proces identyfikowania, pomiaru i komunikowania informacji ekonomicznych w celu umożliwienia rozsądnego osądu i podjęcia decyzji przez użytkowników informacji”.

Rachunkowość może być również dodatkowym źródłem informacji, jednocześnie wzmacniając informacyjną rolę cen na rynku kapitałowym – R.M. Bushman i A.J. Smith przedstawiają tę tezę następująco:⁵

¹ McMillan, P. Keith, *Science of accounts: Bookkeeping rooted in the ideal of science*, Accounting Historians Journal, 1998.

² *Ibidem*, s. 6–7.

³ W.E. McCarthy, *The REA Modeling Approach to Teaching Accounting Information Systems*, Issues in Accounting Education, Vol. 18, No. 4, 2003, s. 427–441.

⁴ Collins *Advanced Learner's*, HarperCollinsPublishers 2003.

⁵ R.M. Bushman, A.J. Smith, *Financial Accounting Information and Corporate Governance*, Journal of Accounting and Economics, Vol. 32(1), 2001, s. 237–332.

„[...] efektywne rynki finansowe, na których rynkowe ceny odzwierciedlają wszystkie publiczne informacje o perspektywach firmy, a także prywatne informacje indywidualnych inwestorów, prawdopodobnie komunikują te zagregowane informacje menedżerom oraz obecnym i potencjalnym inwestorom poprzez ceny akcji. Jest to przykład procesu dyskutowanego przez Hayek'a, przez który systemy cen agregują i komunikują wiedzę rozprzestrzeganą pomiędzy wiele osób, czyniąc lepszy użytek z całej istniejącej wiedzy. W związku z tym wysokiej jakości reżimy rachunkowości mogą dostarczyć informacji pośrednio poprzez wspomaganie aktywnego rynku akcji”.

Trzeba podkreślić, że model poznania dedukcyjnego trudno zastosować w rachunkowości w sposób bezpośredni, gdyż: „rachunkowość nie jest wyłącznie systemem formalnym, jest dyscypliną normatywną, pełną empirycznych treści, zorientowaną na realizację określonych celów, ujętą w ramy koncepcyjne przez mechanizmy logicznego wnioskowania”⁶.

Teoria rachunkowości według E.A. Hendriksena i M.F. van Breda koncentruje się na grupie zasad będących filarem praktyki rachunkowości i wspierających tę praktykę metod. Teoria rachunkowości, oprócz formułowania zasad, stawia sobie jako zadanie nadrzędne – zrozumienie wszystkich towarzyszących jej środowisk.

W ujęciu naukowym i według definicji podanej w słowniku Webstera teorię rachunkowości określa się „mianem spójnego, konsekwentnego i wewnętrznie logicznego zbioru hipotetycznych, koncepcyjnych i pragmatycznych zasad tworzących ogólny układ odniesienia dla badania natury rachunkowości”⁷.

Według Guglielmo Ferrero „teoria, która nadaje faktom wartość i odpowiednie znaczenie, jest pożyteczna w swej istocie, nawet jeżeli zawiera elementy fałszu, gdyż zwraca uwagę na zjawiska, których istnienia nie była świadoma i często zmusza do zbadania nowych faktów, jak również jest źródłem bodźców do intensywniejszych i produktywniejszych poszukiwań”⁸.

Według znawców tematu słuszność tego spostrzeżenia wydaje się oczywista po przeanalizowaniu różnych sposobów podejścia do teorii rachunkowości, która systematyzuje wiedzę już posiadaną.

W związku z powyższym rozumienie rachunkowości wymaga zrozumienia procesu podejmowania de-

cyzji oraz posiadanie pewnego poziomu wiedzy ekonomicznej przez użytkowników informacji księgowej.

System rachunkowości sam w sobie jest językiem zestawiającym informacje i dane ekonomiczne tym, którzy wykazują zainteresowanie danym przedsiębiorstwem, czyli akcjonariuszom, kadry menedżerskiej, inwestorom strategicznym, kredytodawcom i rządowi.

Kierownik jednostki będzie oczekiwał informacji niezbędnych do podjęcia decyzji strategicznych i do kontroli działalności spółki. Akcjonariusze z kolei będą oczekiwać informacji na temat wartości ich inwestycji oraz dochodów z ich udziałów. Kredytodawca musi mieć informacje o zdolności spółki do terminowego regulowania jej zobowiązań, czyli o płynności finansowej.

Urząd statystyczny oczekuje danych na temat wielkości sprzedaży, inwestycji, zysków, wypłaconych dywidend oraz zapasów i wielkości płaconych podatków. Każde zatem przedsiębiorstwo jest skarbnicą danych niezmiernie ważnych dla określenia polityki gospodarczej kraju⁹. Jest więc wielu użytkowników informacji generowanych przez system rachunkowości.

I tak w pierwszym Biuletynie terminologii rachunkowości (Accounting Terminology Bulletin No. 1), rachunkowość zdefiniowano jako:¹⁰ „sztukę zapisywania, klasyfikacji oraz podsumowywania w zmienny sposób i w kategoriach pieniężnych operacji i zdarzeń o charakterze finansowym, a także jako sztukę interpretacji tych czynności i ich skutków”.

Istotą rachunkowości jest analizowanie działalności gospodarczej przedsiębiorstwa i zmian w jego majątku powstałych na skutek prowadzonej działalności w ujęciu wartościowym. W tym środowisku pieniądź jest mianownikiem dla wszystkich transakcji gospodarczych przedsiębiorstwa.

System rachunkowości opisuje jego rzeczywiste, czyli podjęte przedsięwzięcia. W analizowaniu życia pojedynczej jednostki gospodarczej, opis zdarzeń gospodarczych *ex post* jest zasadniczym przedmiotem systemu rachunkowości.

Dyskusje na temat celów systemu rachunkowości mogą koncentrować się na 3 poziomach teorii rachunkowości:¹¹

- syntaktycznym,
- semantycznym,
- pragmatycznym.

⁶ R. Mattessich, *On the History of Normative Accounting Theory: Paradism Lost, Paradigm Regained?*, Accounting, Business & Financial History, 1992, Vol. 2, Nr 2.

⁷ *Webster's Third New International Dictionary*, Wydawnictwo G & C Merriam, Springfield, 1961, s. 2371.

⁸ Guglielmo Ferrero, *Les Lois psychologiques du symbolisme*, Collected Works, t. 5, Pantheon Books, New York 1956, s. 2.

⁹ R.S. Kaplan, A.A. Atkinson, *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall, Englewood Cliffs 1989.

¹⁰ American Institute of Accounting, *Accounting Terminology Bulletin No. 1, Review and Resume*, AIA, New York, 1953, par. 9.

¹¹ E.A. Hendriksen, M.F. van Breda, *Teoria rachunkowości, op.cit.*, s. 39–40.

Na poziomie syntaktycznym istotą jest składnia, czyli gramatyka rachunkowości, na poziomie semantycznym – jej znaczenie, a na poziomie pragmatycznym – jej stosowanie, ale pomimo zainwestowanego czasu oraz pieniędzy w celach ujętych w *Założeniach koncepcyjnych* Rady ds. Standardów Rachunkowości Finansowej (FASB – Financial Accounting Standard Board), nie zdołano rozwiązać problemów, które dotyczą teorii rachunkowości. Można poczynić założenia w ramach typów użytkowników oraz co do wykorzystania przez nich dostarczonych im informacji, ale bez przekonywujących dowodów trudno jest wyciągnąć na ich podstawie jednoznaczne wnioski¹².

Niezależnie od przyszłości, jaka czeka system informacyjny rachunkowości, jest ona uważana za wiarygodną od zawsze. Wiarygodność informacji finansowych, których źródłem jest rachunkowość, musi być niepodważalna. Ponadto ma ona chronić interesy majątkowe i podatkowe otoczenia firmy oraz umożliwić pozyskanie tych informacji, które okażą się przydatne dla odbiorców zewnętrznych przedsiębiorstwa.

Jednocześnie ciągłe dążenie do osiągnięcia pierwszoplanowej pozycji przez przedsiębiorstwo w grze rynkowej zwiększa jego zapotrzebowanie na informacje z tej dziedziny, co wymusza dostarczanie przez rachunkowość informacji rzetelnej, czytelnej i wieloaspektowej dla jej odbiorców¹³.

Podobnie Maurice Moonitz do celów rachunkowości zaliczył:¹⁴

- pomiar zasobów będących w posiadaniu konkretnych podmiotów gospodarczych,
- odzwierciedlenie roszczeń w stosunku do tych podmiotów oraz udziałów w nich,
- pomiar zmian w zasobach, roszczeniach i udziałach,
- przypisanie zmian właściwym okresom,
- wyrażenie powyższych zmian w kategoriach pieniężnych.

Definicja ta służy za podstawę do uwypuklenia wagi bilansu i rachunku wyników jako miar bogactwa oraz zachodzących w nim zmian¹⁵.

Cel rachunkowości jest zatem jasny – dostarczenie informacji po najniższym koszcie wszystkim zaintereso-

wanym grupom odbiorców. Według jeszcze innej argumentacji system rachunkowości jest postrzegany jako „broń ideologiczna wykorzystywana w konfliktach społecznych toczących się wokół podziału zysku i bogactwa”. Takie rozumowanie sugeruje, że decyzja o tym, którego użytkownika informacji należy wyróżnić przy sporządzaniu sprawozdania finansowego, jest jednakowo kwestią natury politycznej co technicznej¹⁶.

Użytkowników informacji, których źródłem jest rachunkowość, dzieli się na 2 zasadnicze kategorie:

- w obrębie firmy – grupa wewnętrzna,
- poza firmą – grupa zewnętrzna.

Typy rachunkowości

Ze względu na wymienione kategorie wyróżnia się rachunkowość zarządczą i rachunkowość finansową.

Pierwsza dostarcza informacje wewnętrznej grupie odbiorców, a druga dostarcza informacje grupie zewnętrznej.

Należałoby w tym miejscu dokonać porównania rachunkowości zarządczej z finansową. Zasadnicze różnice pomiędzy rachunkowością zarządczą a finansową można ująć w następujące grupy:¹⁷

1. Pod względem uwarunkowań prawnych – uwarunkowania ustawowe zobowiązują przedsiębiorstwa do sporządzania rocznych sprawozdań finansowych bez względu na to, czy zarząd bierze je pod uwagę, czy też nie, natomiast prowadzenie rachunkowości zarządczej jest zupełnie dobrowolnie, ale w dobrym tonie (jej informacje powinny być ujawnione w sytuacji, gdy korzyści z nich wynikające przewyższą koszt ich uzyskania).
2. Ze względu na dokładność – zarząd korzysta na bieżąco z informacji płynących z działu finansowego firmy, w związku z czym informacje muszą być dostarczone w jak najkrótszym czasie, bowiem podjęcie wielu decyzji nie może być odłożone do chwili, w której informacje będą gotowe. Muszą to być informacje rzetelnie przygotowane, gdyż od ich precyzji zależy trafność decyzji zarządu. I jedno-

¹² *Ibidem*, s. 147–148.

¹³ M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, I. Olchowicz, *Rachunkowość finansowa*, cz. I, Difin, Warszawa 1999, s. 31.

¹⁴ M. Moonitz, *The Basic Postulates of Accounting*, Accounting Research Study, No. 1, AICPA 1961, s. 23.

¹⁵ R.T. Sprouse, M. Moonitz, *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*, Accounting Research Study, No. 3, AICPA, 1962, s. 53.

¹⁶ T. Tinker, Ch. Lehman, M. Neimark, *Marginalizing the Public Interest: A Critical Look at Recent Social Accounting History*, Behavioral Accounting Research: A Critical Analysis, Century VII Publishing Company, Columbus, Ohio 1988, s. 118–132.

¹⁷ R.M. Wilson, *Managerial Accounting, Method and Meaning*, Chapman and Hall, 1988, rozdz. 1 i 2.

częście muszą być one sensownie powiązane z informacjami rachunkowości finansowej.

3. Ze względu na zakres – sprawozdania finansowe charakteryzują przedsiębiorstwo jako całościowy i jednolity twór, podczas gdy rachunkowość zarządcza koncentruje się na wybranych częściach, na przykład: dział sprzedaży, kanały dystrybucji.
4. W zakresie obowiązujących zasad rachunkowości – zewnętrzna grupa użytkowników informacji żąda wręcz zapewnienia, że opublikowane sprawozdanie roczne zostało sporządzone wedle obowiązujących zasad rachunkowości. Użytkownicy zewnętrzni są zmuszeni do przyjęcia sprawozdania w takiej formie, w jakiej przedsiębiorstwo je udostępnia, natomiast kierownictwo ma prawo korzystać z użytecznych dla siebie zasad rachunkowości, nie bacząc na standardy rachunkowości i normy prawne w ramach rachunkowości zarządczej.
5. Pod względem czasowym – rachunkowość finansowa opisuje przeszłość, z kolei rachunkowość zarządcza opiera się zarówno na informacjach z przeszłości, jak i na informacjach przyszłych (na przykład: informacje dotyczące przyszłych przychodów i kosztów).
6. Ze względu na częstotliwość sporządzania sprawozdań – raporty szczegółowe są publikowane co roku, mniej szczegółowe – w okresach półrocznych i kwartalnych. Natomiast sprawozdania rachunkowości zarządczej zależą od potrzeby chwili, mogą zatem być sporządzane codziennie, co tydzień bądź raz w miesiącu.

Rachunkowość opisuje zatem wszystkie zmiany w stanie aktywów i pasywów jednostki gospodarczej zgodnie z metodą bilansową, a także osiągnięty przez tę wskazaną jednostkę wynik finansowy¹⁸.

Rachunkowość jest „autorką biografii rzeczowo-finansowej życia ekonomicznego przedsiębiorstwa, poczynwszy od jego powstania aż do jego likwidacji. Jest ona sztuką interpretacji, pomiaru i informowania o działalności gospodarczej”¹⁹. Jako system informacyjny rachunkowość jest zasadniczą bazą dla podejmowania decyzji ekonomicznych w ramach funkcjonowania przedsiębiorstwa.

„Różnorodność tych decyzji wymaga informacji dostarczanych przez rachunkowość. Terminy: rachunkowość finansowa, rachunkowość dla zarządzania, rachunkowość podatkowa są używane dla określenia danych szeroko wykorzystywanych w informacji ekonomicznej przedsiębiorstwa”²⁰.

Dane prospektywne, wyrażane najczęściej w pieniądzu, stanowią swoiste „dopełnienie tak określonego zbioru danych rachunkowości jednostkowej”²¹ i korzysta z niego cały sztab zarządzający przedsiębiorstwem.

Informacja jest więc najważniejszym z zasobów każdego przedsiębiorstwa i stanowi ona podstawę podejmowania decyzji zarządczych. Stąd rachunkowość jest systemem informacyjnym zaspokajającym potrzeby informacyjne użytkowników wewnętrznych i zewnętrznych. Nie należy ograniczać pojęcia rachunkowości wyłącznie do jej zadań ewidencyjnych i sprawozdawczych. Trzeba na nią spojrzeć szerzej, szczególnie w kontekście jej całościowego wpływu na proces decyzyjny jednostki gospodarczej.

Można zatem stwierdzić, że rachunkowość sama w sobie tworzy system zarządzania firmą w ramach systemu informacyjnego²².

Autorka jest...

¹⁸ Praca zbiorowa pod redakcją T. Peche, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1988, s. 35–37.

¹⁹ R.F. Meigs, W.B. Meigs, *Accounting: The Basis for Business Decisions*, Mc Graw – Hill, Inc. 1994, s. 4.

²⁰ *Ibidem*.

²¹ M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, I. Olchowicz, *Rachunkowość finansowa, op.cit.*, s. 21.

²² I. Olchowicz, *Podstawy rachunkowości*, część I, wykład, Difin, Warszawa 2001, s. 12.