

MICHAŁ WIATR

**Koncepcja bilansu
według teorii Wilhelma Osbahra
jako kierunek doskonalenia
sprawozdawczości finansowej
– propozycja modelu**



WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

**Koncepcja bilansu
według teorii Wilhelma Osbahra
jako kierunek doskonalenia
sprawozdawczości finansowej
– propozycja modelu**



WYDAWNICTWA
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

MICHAŁ WIATR

**Koncepcja bilansu
według teorii Wilhelma Osbahra
jako kierunek doskonalenia
sprawozdawczości finansowej
– propozycja modelu**



WYDAWNICTWO
UNIwersYTETU
ŁÓDZKIEGO

ŁÓDŹ 2013

Michał Wiatr – Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości
90-237 Łódź, ul. Matejki 22/26

RECENZENCI

Zbigniew Messner, Anna Szychta

REDAKTOR WYDAWNICTWA UŁ

Danuta Bąk

SKŁAD I ŁAMANIE

AGENT PR

PROJEKT OKŁADKI

Barbara Grzejszczak

© Copyright by Uniwersytet Łódzki, Łódź 2013

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
Wydanie I. W.06186.13.0.D

ISBN (wersja drukowana) 978-83-7525-981-0
ISBN (ebook) 978-83-7969-142-5

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
90-131 Łódź, ul. Lindleya 8
www.wydawnictwo.uni.lodz.pl
e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl
tel. (42) 665 58 63, faks (42) 665 58 62

***Rodzinie, Pani Profesor,
Najbliższym***

Spis treści

Wstęp	9
Rozdział I. Bilans jako fundament współczesnej sprawozdawczości finansowej w kontekście teorii bilansowych	13
1. Informacja finansowa a rachunkowość	14
1.1. Rachunkowość jako element systemu informacyjnego przedsiębiorstwa	14
1.2. Współczesne funkcje rachunkowości	21
1.3. Rachunkowość a zmiany potrzeb informacyjnych otoczenia	25
2. Współczesne problemy sprawozdawczości finansowej	30
2.1. Sprawozdawczość finansowa jako źródło informacji finansowej	30
2.2. Wymagania stawiane współczesnej sprawozdawczości finansowej	36
2.3. Tendencyjne kreowanie wizerunku przedsiębiorstwa poprzez sprawozdawczość finansową	43
3. Bilans w kontekście jego doktryn teoretycznych	50
3.1. Sprawozdawczość finansowa a podstawy teorii ekonomii	50
3.2. Etymologia słowa bilans w kontekście jego rozwoju historycznego	59
3.3. Przegląd teorii bilansowych w poszukiwaniu wzorca sprawozdawczego	65
Rozdział II. Teoria bilansowa Wilhelma Osbahra	77
1. Wybrane problemy rachunkowości w Niemczech na początku XX wieku	78
1.1. Rys historyczny	78
1.2. Wpływ Kodeksu Handlowego Rzeszy Niemieckiej (HGB) na otoczenie ekonomiczno-prawne przedsiębiorstw	83
1.3. Przegląd wybranych kategorii ekonomicznych oraz parametrów wyceny bilansowej	88
1.4. Problemy bilansoznawstwa niemieckiego i księgowości na przełomie wieków	101
2. Zarys teorii bilansowej sformułowanej przez Wilhelma Osbahra	108
2.1. Podstawowe założenia teorii	108
2.2. Aktywa trwałe i obrotowe według teorii Wilhelma Osbahra	118
2.3. Majątek uzupełniający i zabezpieczający w teorii Wilhelma Osbahra	122
2.4. Uniwersalność zastosowania teorii Wilhelma Osbahra	125

Rozdział III. Nowy wymiar sprawozdawczości finansowej – propozycja modelu bilansu	131
1. Potrzeba zmiany współczesnego modelu bilansu	132
2. Ramy tworzenia nowego bilansu	146
2.1. Podstawy teoretyczne modelu	146
2.2. Cele modelu	153
2.3. Założenia do budowy modelu	157
3. Propozycja struktury modelu	167
3.1. Model bazowy	167
3.2. Model docelowy	171
Rozdział IV. Próba praktycznej weryfikacji przydatności nowego modelu bilansu	183
1. Uzasadnienie etapów weryfikacji rozwiązania modelowego	184
2. Wstępna weryfikacja użyteczności modelu – wyniki badań empirycznych polskich spółek giełdowych (WIG20)	188
2.1. Cel badania	188
2.2. Charakterystyka kwestionariusza zastosowanego w badaniu	189
2.3. Uzasadnienie wyboru zbiorowości	196
2.4. Wyniki badania – weryfikacja hipotez A i B	203
3. Wstępna weryfikacja użyteczności modelu – wyniki badań empirycznych brytyjskich spółek giełdowych (FTSE100)	218
3.1. Specyfikacja celu, zakresu i kryteriów badania	218
3.2. Wyniki badania – weryfikacja hipotezy C	220
4. Przygotowanie bilansu według nowego modelu sprawozdawczego – studium przypadku	227
4.1. Charakterystyka podmiotu badania	227
4.2. Opis danych źródłowych i rozwarstwienia wartości bilansowych	228
4.3. Ustalenie wyniku finansowego istotnego operacyjnie i nieistotnego operacyjnie	236
4.4. Prezentacja bilansu według nowego modelu sprawozdawczego	239
5. Podsumowanie	246
Zakończenie	251
Bibliografia	255
Spis tabel	263
Spis ilustracji	265
Załącznik 1	267
Załącznik 2	275
Załącznik 3	277
Od Redakcji	279

Wstęp

Coraz szybszy rozwój gospodarczy i wzmożona presja konkurencji powodują, że ryzyko i niepewność uznaje się obecnie za najbardziej charakterystyczne cechy otoczenia gospodarczego. W tym kontekście niezwykle ważną i pożądaną umiejętnością, zarówno dla przedsiębiorstwa, jak i dla inwestora, staje się trafne przewidywanie przyszłości i ocena własnego potencjału oraz możliwości strategicznych¹. Posiadanie dobrej informacji finansowej nabiera decydującego znaczenia, szczególnie w sytuacji, gdy przedsiębiorstwa funkcjonują w nieustannie zmieniającym się otoczeniu. Od lat między rachunkowością i jej otoczeniem obserwuje się rodzaj sprzężenia zwrotnego – rachunkowość uczestniczy aktywnie w kreowaniu otaczającej przedsiębiorstwa rzeczywistości gospodarczej, jednocześnie tę rzeczywistość odwzorowując.

Informacja jest w globalnej gospodarce, obok umiejętności korzystających z niej użytkowników, jednym z kluczowych czynników warunkujących sukces w biznesie. To właśnie ona stanowi podstawę podejmowania decyzji gospodarczych, umożliwia sprawne funkcjonowanie rynków oraz determinuje poprawność odwzorowania sytuacji finansowej. Zarządy spółek często kierują się w określaniu jakości i zakresu ujawnianej informacji własnym interesem, nie zawsze zbieżnym z interesami inwestorów.

Ta swoista asymetria informacyjna występowała w przeszłości i trwa nadal, stanowiąc jedno z największych zagrożeń, nie tylko dla poszczególnych uczestników rynków kapitałowych, ale dla efektywności tych rynków w ogóle. Asymetria informacji przełożona na formę sprawozdawczą widoczna jest w szeregu tzw. „słabych ogniw”, tworzących lukę komunikacyjną, która wynika z faktu, że osoby spoza przedsiębiorstwa dysponują znacznie mniejszą wiedzą na jego temat aniżeli kierownictwo. Często luka ta powstaje w sposób sterowany, gdyż to zarząd przedsiębiorstwa decyduje o zakresie informacji ujawnianej publicznie, co jednocześnie wpływa na percepcję informacji finansowych przez zewnętrznych interesariuszy. We współczesnym otoczeniu posiadanie właściwej informacji finansowej stało się kartą przetargową między właścicielem a zarządem przedsiębiorstwa, a jednym z narzędzi pozwalającym zredukować asymetrię informacyjną jest sprawozdawczość finansowa, która ma wiernie i rzetelnie przedstawiać sytuację majątkową

¹ Por. E. Śniezek, M. Wiatr, *Kreatywna, czy oszukańcza sprawozdawczość finansowa? Sygnały, symptomy, diagnoza*, „Przegląd Organizacji” 2011, nr 11, s. 36.

i finansową oraz dokonania przedsiębiorstwa. Całkowita eliminacja asymetrii informacyjnej nie jest zapewne możliwa, niemniej jej ograniczenie staje się ważnym zadaniem dla przedstawicieli różnych środowisk związanych z gospodarką lokalną i międzynarodową.

Jednym z podstawowych elementów systemu informacyjnego rachunkowości jest sprawozdawczość finansowa, która ma umożliwiać ocenę efektywności realizacji strategii i osiągnięcia celów biznesowych, a więc odwzorowywać rzeczywistość gospodarczą i komunikować te odwzorowania otoczeniu. Kierunek zmian w sprawozdawczości finansowej wyznacza społeczeństwo ery informacji i wiedzy. Obecnie podejmowane działania, zmierzające w kierunku budowania raportów biznesowych, mają na celu zmniejszenie do minimum asymetrii informacji otrzymywanych przez właścicieli i zarządy podmiotów. Redefiniowanie modelu sprawozdawczości finansowej oraz zmiany jego struktury i zakresu są uwarunkowane zmieniającymi się potrzebami informacyjnymi użytkowników sprawozdań. Proces ten nie może następować bez silnych fundamentów, które sprawozdawczość posiada w formie ustalonych podstaw teoretycznych. „Kto chce być mistrzem w sztuce, niech studiuje jej historię”² – te słowa wpisują się w nurt współczesnych poszukiwań rozwiązań problemów badawczych i praktycznych.

Nowe koncepcje raportów biznesowych promują nie tylko rozszerzenie zakresu informacji finansowej i zwiększenie jej przejrzystości, ale kładą coraz większy nacisk na jej wykorzystanie w skutecznym sterowaniu wzrostem wartości przedsiębiorstwa, w maksymalizacji zadowolenia właścicieli oraz osiągnięciu zakładanych celów strategicznych. Bilans stanowił od początku swojego istnienia element sprawozdawczy informujący o zasobności majątkowej i strukturze źródeł finansowania danego przedsiębiorstwa. Mimo zachodzących zmian jego forma nie ulegała znaczącym przeobrażeniom. Można by sądzić, że struktura tego elementu sprawozdania finansowego jest uważana za niezwykle elastyczną, taką, która dobrze znosi ciężar zmian dotyczących specyfiki i form pozycji prezentowanych w bilansie. Na tym etapie rozwoju rachunkowości pojawia się pytanie, czy nowoczesne rozwiązania (metody i narzędzia wyceny) nie wpływają na tyle silnie na wielkości finansowe, że bilans traci powoli jeden z głównych celów jego sporządzania – zrozumiałą prezentację rzetelnej informacji o prawdziwej sytuacji finansowej przedsiębiorstwa.

U podstaw pracy leży głębokie przekonanie autora o istotnej roli informacyjnej bilansu w procesach decyzyjnych, w kontekście szeroko stosowanego w rachunkowości prawa wyboru oraz w obliczu intensywnych działań podejmowanych w kierunku ujmowania w sprawozdaniach finansowych coraz większej liczby danych szacunkowych. Warto podkreślić, że opracowanie stanowi wynik

² Por. B. Penndorf, *Geschichte der Buchhaltung in Deutschland*, Leipzig 1913, s. III, [za:] G. Świdorska, *Bilans dynamiczny – teorie i aktualne znaczenie*, Wydawnictwo Uczelniane Szkoły Głównej Planowania i Statystyki, Warszawa 1989, s. 10.

kilkuletnich badań literaturowych i empirycznych autora oraz jego doświadczeń praktycznych.

Celem opracowania jest podniesienie użyteczności informacji finansowej zawartej w bilansie przedsiębiorstwa, poprzez przedstawienie propozycji modelu sprawozdawczego bilansu opartego na założeniach teorii bilansowej Wilhelma Osbahra.

Opracowanie obejmuje wstęp, cztery rozdziały i zakończenie.

W rozdziale I przedmiotem rozważań jest bilans w ujęciu historycznym i współczesnym, w kontekście ewolucji informacyjnej funkcji rachunkowości. Podjęto w nim próbę ukazania szerokiego tła procesów kształtujących zapotrzebowanie na informację finansową, uwarunkowań prawidłowego jej tworzenia, konsekwencji ewolucji zapotrzebowania na użyteczną informację, istotną w kontekście podejmowania na jej podstawie decyzji. Autor dokonał również przeglądu teorii bilansowych pod kątem ich przydatności w procesie tworzenia nowego modelu sprawozdawczego.

W rozdziale II autor scharakteryzował podstawowe założenia teorii Wilhelma Osbahra w kontekście specyficznych cech ekonomiczno-prawnego otoczenia przedsiębiorstwa działającego w Niemczech na początku XX wieku. Omówiona tu teoria bilansowa stanowi podstawy dla proponowanej w rozdziale III nowej formuły sprawozdawczej bilansu. Na uwagę zasługuje fakt, że w niniejszym opracowaniu po raz pierwszy w polskim piśmiennictwie z dziedziny rachunkowości tak szczegółowo opisano założenia teorii Wilhelma Osbahra. Niskonakładowa publikacja prezentująca tę teorię jest dziś praktycznie nieosiągalna w światowych bibliotekach. Wydanie, na którym opierają się rozważania autora niniejszego opracowania, ukazało się w roku 1923 i jest dostępne obecnie w około 30 bibliotekach na świecie.

W rozdziale III, w celu zminimalizowania omawianej wcześniej luki komunikacyjnej będącej podstawą pojawiającej się asymetrii informacyjnej, autor przedstawił ramy tworzenia nowego modelu sprawozdawczego bilansu jako odpowiedź na wciąż rosnące potrzeby informacyjne otoczenia oraz przedstawił propozycję zmiany formuły sprawozdawczej bilansu. Nowy wymiar prezentacji informacji w bilansie wymaga od sporządzającego dokonania rozwarstwienia wartości bilansowych, by umożliwić odrębną prezentację informacji o dokonanych przeszacowaniach. Autor wprowadził też istotną zmianę w sposobie ustalania i prezentacji wyniku finansowego oraz zredefiniował rodzaje działalności przedsiębiorstwa.

W rozdziale IV przedstawiono wyniki wstępnych badań empirycznych przeprowadzonych przez autora oraz studium przypadku, których celem było podkreślenie użyteczności i zasadności sporządzenia bilansu w ujęciu proponowanym w modelu. Rozważania podjęte we wcześniejszych rozdziałach zostały poparte weryfikacją trzech hipotez roboczych, które dotyczyły polskich (WIG20) i brytyjskich (FTSE100) spółek giełdowych (dla sprawozdań finansowych sporządzonych

na 31.12.2010 r.). W tym rozdziale autor zawarł również studium przypadku, opracowane na podstawie rzeczywistych danych finansowych Spółki ABC Sp. z o.o., w celu zilustrowania potrzeby sporządzenia bilansu w nowym formacie sprawozdawczym oraz użyteczności informacji w nim prezentowanych.

W zakończeniu opracowania sformułowano wnioski uogólniające oraz przedstawiono w zarysie rekomendacje i perspektywy na przyszłość.

W niniejszej książce podjęto wiele wątków, które świadomie ujęto w sposób syntetyczny (np. zagadnienia związane z procesami globalizacji czy harmonizacji międzynarodowych regulacji rachunkowości) lub przedstawiono w postaci wybranych poglądów, opisywanych szeroko w literaturze przedmiotu. W książce nie poruszono również wielu zagadnień niezwykle ważnych w nauce i praktyce rachunkowości, ale mniej ważnych lub wręcz nieistotnych z punktu widzenia celu niniejszego opracowania (np. dotyczących problematyki wyceny).

Powstanie tego opracowania było możliwe dzięki pracy autora w Katedrze Rachunkowości Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego kierowanej przez prof. nadzw. dr hab. Irenę Sobańską, dzięki której miałem możliwość swobodnego rozwijania zainteresowań naukowych i prowadzenia badań. W tym miejscu pragnę wyrazić ogromną wdzięczność i podziękowania za życzliwość, opiekę i pomoc merytoryczną dla prof. nadzw. dr hab. Ewy Śnieżek, pod której kierunkiem naukowym miałem możliwość rozwijania moich zawodowych zainteresowań. Jej osobowość, wiedza i opieka naukowa, począwszy od okresu studiów, poprzez pisanie i obronę pod Jej kierunkiem naukowym pracy magisterskiej, a skończywszy na wielu latach wspólnej pracy ukształtowały mnie jako dydaktyka, naukowca i praktyka. Serdeczne podziękowania kieruję również do dra Macieja Frenzla za pomoc przy części empirycznej opracowania.

Rozdział I

Bilans jako fundament współczesnej sprawozdawczości finansowej w kontekście teorii bilansowych

1. Informacja finansowa a rachunkowość
 - 1.1. Rachunkowość jako element systemu informacyjnego przedsiębiorstwa
 - 1.2. Współczesne funkcje rachunkowości
 - 1.3. Rachunkowość a zmiany potrzeb informacyjnych otoczenia
2. Współczesne problemy sprawozdawczości finansowej
 - 2.1. Sprawozdawczość finansowa jako źródło informacji finansowej
 - 2.2. Wymagania stawiane współczesnej sprawozdawczości finansowej
 - 2.3. Tendencyjne kreowanie wizerunku przedsiębiorstwa poprzez sprawozdawczość finansową
3. Bilans w kontekście jego doktryn teoretycznych
 - 3.1. Sprawozdawczość finansowa a podstawy teorii ekonomii
 - 3.2. Etymologia słowa bilans w kontekście jego rozwoju historycznego
 - 3.3. Przegląd teorii bilansowych w poszukiwaniu wzorca sprawozdawczego

1. Informacja finansowa a rachunkowość

1.1. Rachunkowość jako element systemu informacyjnego przedsiębiorstwa

Współczesną rachunkowość należy rozpatrywać, przez pryzmat różnorodności jej aspektów, jako: dyscyplinę nauki; system funkcjonujący w konkretnym podmiocie gospodarczym; wiedzę i umiejętności niezbędne do wykonywania zadań z zakresu rachunkowości¹. Teoria określa, że rachunkowość polega na logicznym wnioskowaniu, które umożliwia dokonywanie oceny praktyki rachunkowości oraz nakreślanie jej rozwoju w zakresie nowych rozwiązań i procedur². Rachunkowość tym samym stanowi złożony i wieloaspektowy system działalności praktycznej, w którym na przełomie lat ewoluowały pojęcia celów i funkcji³. Na poparcie tych słów należy podkreślić, że w definiowaniu rachunkowości wskazuje się na różne jej aspekty, w szczególności podkreślając takie aspekty, jak: ewidencyjny, informacyjny, pomiaru i językowy⁴. Niektórzy autorzy określają rachunkowość w nieco odmienny sposób, wyróżniając w niej aspekty: dyscypliny naukowej, języka działalności gospodarczej, systemu pomiaru i wyceny, systemu informacyjnego oraz zbioru założeń koncepcyjnych, unormowań prawnych i standardów (tab. 1.1)⁵.

W świetle tak zaprezentowanych podejść do rachunkowości należy wspomnieć o jeszcze jednym, jeżeli nie najważniejszym z nich, a mianowicie o komplementarności wszystkich aspektów, wzajemnym ich uzupełnianiu i przenikaniu się, co czyni z rachunkowości dyscyplinę naukową i praktyczną o niezwykle uniwersalnym charakterze. W sferze angloamerykańskiej dominują dwa poglądy opisujące rachunkowość i prezentujące ją jako⁶:

¹ M. Dobija (red.), *Teoria rachunkowości w zarysie*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 2005, s. 158–159.

² Por. A. Szychta, *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości. Studium metodologiczne*, FRRwP, Warszawa 1996, s. 25; E.A. Hendriksen, *Accounting Theory*, Irwin, Homewood, Illinois 1982, s. 1.

³ Por. A. Szychta, *Cele rachunkowości jednostek gospodarczych a główne tendencje rozwoju praktyki i teorii rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2003, t. 17 (73), s. 111–112.

⁴ Por. A. Szychta, *Teoria rachunkowości...*, s. 20–22.

⁵ W. Gos, *Bilans – znaczenie – koncepcje sprawozdawcze – formy prezentacji*, PWE, Warszawa 2011, s. 11–13

⁶ Por. W. Nowak, *Teoria sprawozdawczości finansowej*, Oficyna Wolters Kluwer, Warszawa 2010, s. 21.

- praktykę odwzorowania realności ekonomicznej zorientowanej na odzwierciedlenie „prawdziwego zysku” i „prawdziwego kosztu”⁷;
- neutralny instrument umożliwiający racjonalizację podejmowanych decyzji⁸.

Tabela 1.1. Rachunkowość – ujęcie wieloaspektowe

Aspekt rachunkowości	Charakterystyka
1	2
Dyscyplina naukowa*	<p>– Wg A. Helina^a rachunkowość jest nauką nastawioną na pomiar przepływu wartości majątków gospodarczych w celu ułatwienia dokonywania wyborów (decyzji) oraz rozliczenia z ekonomicznej i społecznej efektywności oraz podziału nadwyżki.</p> <p>– Wg A. Jaruga^b rachunkowość jako nauka stosowana ma cel praktyczny, czyli pomiar przepływów i przyrostów wartości w podmiocie, dokonywany po to, aby ułatwić podejmowanie decyzji i rozliczyć ze społecznej i ekonomicznej efektywności.</p>
Język działalności gospodarczej**	Wg Y. Ijiriego ^c rachunkowość ma wiele wspólnych elementów z innymi językami, gdyż różne działalności gospodarcze są przedstawione w sprawozdaniach z użyciem języka rachunkowości (podobnie do tego jak przedstawiane są wydarzenia w gazetach).
Zbiór założeń koncepcyjnych, unormowań prawnych i standardów***	Podając za E.A. Hendriksenem ^d , rachunkowość to zbiór logicznie powiązanych ze sobą założeń koncepcyjnych, które stanowią podstawę oceny polityki i praktyki rachunkowości, tworzą one także ramy referencyjne i wytyczne przy formułowaniu i wdrażaniu nowych, dotychczas nieuregulowanych zasad, norm i standardów.
System pomiaru i wyceny****	Rachunkowość jest postrzegana jako system pomiaru i wyceny, który pozwala kwantyfikować opis i analizę zasobów nabytych i zużywanych w procesie gospodarowania, a także strumienie przychodów i kosztów. Potwierdzenie tych słów znajdujemy w podejściu E. Burzym ^e , która stwierdza, że rachunkowość jest rozpatrywana jako teoria pomiaru ekonomicznego oraz jako system tego pomiaru w przedsiębiorstwach.

⁷ W podejściu tym, opartym na koszcie historycznym, celem sprawozdań powinien być pomiar czystego zysku, prawdziwego, rzeczywiście wypracowanego, gdyż kategoria zysku na przestrzeni wieków ma ciągle zastosowanie w rzeczywistości gospodarczej. Por. szerzej E. Śniezek, *Rachunek przepływów pieniężnych w teorii i praktyce rachunkowości*, FRRwP, Warszawa 1994; A. Jaruga (red.), *Rachunkowość*, „Acta Universitatis Lodzianis” 1989, Folia oeconomica 88.

⁸ W dalszej części opracowania autor będzie poruszał się w tak obranym nurcie poszukiwań, określającym potrzebę nadania obecnym raportom finansowym, w zmieniającym się otoczeniu, kształtu użytecznych narzędzi umożliwiających podejmowanie racjonalnych decyzji.

Tabela 1.1 (cd.)

1	2
System informacyjny ^{*****}	<p>– Wg W. Brzezina^f rachunkowość to szczególnie system informacyjno-kontrolny o charakterze retro- i prospektywnym dostosowanym do celów szeroko pojętego zarządzania finansami organizacji.</p> <p>– Wg S. Hońko^g rachunkowość jest systemem informacyjnym przedsiębiorstwa, którego celem jest prezentacja informacji przydatnych jej użytkownikom przy podejmowaniu decyzji.</p>

* W niektórych krajach rachunkowość jest samodzielną dyscypliną naukową (na przykład w Stanach Zjednoczonych). W Polsce rachunkowość jest subdyscypliną nauk ekonomicznych, natomiast w Niemczech – nauk o zarządzaniu (por. W. Gos, *Bilans – znaczenie – koncepcje sprawozdawcze – formy prezentacji*, PWE, Warszawa 2011, s. 12); ** Uznanie rachunkowości jako języka biznesu wymaga jej standaryzacji w celu podobnej interpretacji sprawozdawczości finansowej przez jej użytkowników; *** Rachunkowość może być rozpatrywana jako powiązany zbiór teorii, polityki, praktyki i użytkowników; **** Rachunkowość jest sztuką pomiaru, opisu i interpretowania działalności gospodarczej (por. R.E. Meigs, W.H. Meigs, *Financial Accounting*, McGraw-Hill, New York 1995, s. 4); ***** Rachunkowość jest często nazywana podstawowym systemem informacyjnym przedsiębiorstwa.

^a Por. A. Helin, *Model sprawozdania finansowego według MSR a teoria i praktyka polskiej sprawozdawczości*, Difin, Warszawa 2002, s. 14, [za:] W. Gos, *Bilans...*, s. 12; ^b A. Jaruga (red.), *Współczesne problemy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1991, s. 13–14, [za:] W. Gos, *Bilans...*, s. 12; ^c Por. Y. Ijiri, *Theory of Accounting Measurement*, “Accounting Research Study” 1975, no. 10, s. 14–15, [za:] W. Gos, *Bilans...*, s. 12; ^d E.A. Hendriksen, M.F. van Breda, *Teoria rachunkowości*, PWN, Warszawa 2002, s. 143–169; ^e E. Burzym, *Przesłanki i perspektywy standaryzacji i międzynarodowej harmonizacji rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej” 1993, t. 23, s. 7; ^f W. Brzezina, *Ogólna teoria współczesnej rachunkowości*, Częstochowskie Wydawnictwo Naukowe, Częstochowa 2006, s. 20–22; ^g S. Hońko, *Koncepcja ostrożnej wyceny w rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2008, s. 12.

Źródło: oprac. własne na podstawie W. Gos, *Bilans – znaczenie – koncepcje sprawozdawcze – formy prezentacji*, PWE, Warszawa 2011, s. 12–13.

Według R. Mattessicha rachunkowość jest dziedziną należącą do dyscypliny nadrzędnej, dla której typowe są kwantytatywne metody opisu, tzn. pomiar wraz z klasyfikacją. Definiuje on rachunkowość jako naukę zajmującą się ilościowym opisem i prognozą przepływu dóbr i usług, a także sytuacji finansowej jednostki gospodarczej, w zdefiniowanym okresie, według określonych metod i zasad⁹. Analizując ujęcie rachunkowości w kontekście jej współczesnego kształtu, nie można zapomnieć o oryginalnej propozycji „trójwymiarowej” księgowości, która pojawiła się w latach 80. ub. wieku. Yuji Ijiri zaproponował nowy paradygmat¹⁰ w zakresie

⁹ R. Mattessich do rachunkowości zalicza wszystkie systemy posługujące się podwójną klasyfikacją wartości, takie jak np. rachunkowość finansowa, rachunek kosztów, planowanie i okresowe budżetowanie itp. (por. A. Szycha, *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości. Studium metodologiczne*, FRRwP, Warszawa 1996).

¹⁰ Przechodząc do sformułowania paradygmatów współczesnej rachunkowości, należy przyjąć następujące założenia:

ujmowania i przetwarzania danych o zdarzeniach gospodarczych oraz prezentacji informacji o stanie majątkowym i dokonaniach jednostki gospodarczej. Trzeci wymiar rachunkowości polega na dodaniu do podwójnej klasyfikacji zdarzeń gospodarczych kolejnego wymiaru zwanego siłą (*force*), który określa tempo, w jakim zmienia się wielkość majątku i kapitału własnego jednostki gospodarczej (matematycznie jest to pochodna majątku względem czasu)¹¹. Rachunkowość ulega ciągłym przeobrażeniom, a charakter zmian, jakie zachodzą w niej, oddaje najlepiej definicja przytoczona przez A. Jarugową, M. Marcinkowską i J. Marcinkowskiego: „Rachunkowość jest nauką stosowaną. Oznacza to, że nie jest ani sztuką, ani czystą teorią. Rachunkowość jest nauką ze względu na jej metodologię, natomiast nauką stosowaną ze względu na jej zorientowany cel”¹². Richard Mattessich porównuje rachunkowość do inżynierii, medycyny i architektury – dziedzin, które kiedyś też były uznawane za sztuki, a obecnie mają własne teorie oparte na naukowej metodologii. Współczesna rachunkowość nie jest dyscypliną wyłącznie uogólniającą i wyjaśniającą praktyczne działanie w zakresie ewidencji księgowej, kalkulacji kosztów i rozliczeń. Nauka rachunkowości służąca praktyce nie może być przez nią zdeterminowana, lecz musi uwzględniać badania naukowe prowadzące do opracowywania nowych koncepcji i ich uzasadnienia, bez względu na to, kiedy zostaną wykorzystane – obecnie czy w przyszłości¹³.

Reasumując, zgodnie z poglądem traktującym rachunkowość jako integralny element działalności praktycznej jest ona definiowana najczęściej jako:

- system pomiaru¹⁴,
- system informacyjny¹⁵,

– paradygmaty powinny formułować takie teorie, które stanowią swego rodzaju rewolucję w nauce rachunkowości;

– paradygmaty powinny wносить do teorii rachunkowości nowe metody czy też nowe obszary badawcze.

Przyjmując powyższe założenia, za paradygmaty współczesnej rachunkowości należy uznać za W. Brzezinem:

- retro- i prospektywny charakter rachunkowości,
- mikro-, a zarazem makroekonomiczne zastosowanie współczesnej rachunkowości,
- sterujący charakter rachunkowości.

Por. W. Brzezina, *Paradygmaty współczesnej rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej” 1999, t. 51, s. 20–22.

¹¹ M. Dobija (red.), *Teoria rachunkowości...*, s. 159. Szerzej: Y. Ijiri, *Triple-entry Bookkeeping and Income Momentum*, „Studies in Accounting Research” 1982, no 18, American Accounting Association; Y. Ijiri, *A Framework for Triple-Entry Bookkeeping*, „The Accounting Review”, October 1986.

¹² A. Jaruga, J. Marcinkowski, M. Marcinkowska, *Rachunkowość banków komercyjnych*, Olympus, Warszawa 1994, s. 15.

¹³ M. Dobija (red.), *Teoria rachunkowości...*, s. 160–161.

¹⁴ Por. E. Burzym, *Przesłanki i perspektywy standaryzacji i międzynarodowej harmonizacji rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej” 1993, t. 23, s. 7.

¹⁵ Por. E. Burzym, *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*, PWE, Warszawa 1980, s. 13; A. Jaruga, J. Skowroński, *Rachunek kosztów w systemie informacyjnym rachunkowości*, PWE, Warszawa 1985, s. 35; A. Jaruga, *Rachunkowość finansowa*, Rafib, Łódź 1993, s. 8; Z. Messner, B. Binkowski, *Podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1986, s. 17.

– historyczna ewidencja transakcji lub system ewidencji zdarzeń gospodarczych¹⁶,

– odzwierciedlenie (przedstawienie) rzeczywistych stanów i procesów¹⁷,

– język biznesu i finansów¹⁸.

Przywołane powyżej różne aspekty definicji rachunkowości potwierdzają ewolucyjny charakter zmian, jakie dokonały się w rachunkowości, która z retrospektywnego systemu ewidencji przeobraziła się w system umożliwiający dokonywanie prognoz. Definicja przytaczana za S. Skrzywanem podaje, że „Rachunkowość jest szczególnym rodzajem jednostkowej ewidencji gospodarczej. Stanowi ona system ciągłego w czasie ujmowania, grupowania, prezentowania i interpretowania wyrażonych w pieniądzu bilansujących się ogólnych i szczegółowych danych liczbowych o działalności gospodarczej i sytuacji majątkowej jednostki gospodarczej”¹⁹. W tym ujęciu rachunkowość jest traktowana jako źródło informacji ekonomicznej ograniczone tylko do ewidencji (rachunkowość retrospektywna); tym samym podkreśla się jej bierny charakter, czyli opisujący zaszłość, a rzadko stan teraźniejszy czy przyszły.

Podkreślanie wyłącznie ewidencyjnej funkcji rachunkowości powoduje istotne ograniczenie jej zakresu²⁰ i nie wyczerpuje w pełni potencjalnych możliwości tej dziedziny zarówno w teorii, jak i w praktyce życia gospodarczego²¹. Na przykład T. Kiziukiewicz uważa, że problemu funkcji rachunkowości nie powinno się rozpatrywać statycznie: „Podobnie bowiem, jak w związku z przekształceniami gospodarczymi ulega zmianom zakres rachunkowości, tak w ślad za tym muszą następować przeobrażenia jej funkcji. Dotyczy to zwłaszcza zmian w ich hierarchii. W zależności od potrzeb mogą się pojawiać nowe funkcje”²². Jeden z pierwszych opisów rachunkowości podkreślających jej prospektywną funkcję można znaleźć w definicji systemu rachunkowości zaproponowanej przez E. Burzymową, według której „Rachunkowość można zdefiniować jako uniwersalny, elastyczny, podmiotowy, zdeteminowany metodą bilansową – a zorientowany na potrzeby racjonalnego zarządzania i rachunku odpowiedzialności – system informacyjno-kontrolny, którego przedmiotem jest skierowana retrospektywnie i prospektywnie identyfikacja, pomiar, analiza zjawisk gospodarczych i komunikowanie o tych zjawiskach oraz występujących między nimi relacjach w zakresie całokształtu wartościowo wymiernej działalności

¹⁶ Por. S. Skrzywan, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1968, s. 5.

¹⁷ Por. W. Busse von Colbe, *Lexikon des Rechnungswesens*, Oldenburg Verlag, München 1990, s. 403.

¹⁸ Definicje rachunkowości Y. Ijiriego i S. Tanaki podane za M. Dobija (red.), *Teoria rachunkowości...*, s. 160.

¹⁹ S. Skrzywan, *Teoretyczne podstawy...*, s. 5.

²⁰ Por. T. Kiziukiewicz, *Problemy dostosowania rachunkowości do informacyjnych wymagań zarządzania*, „Prace Naukowe Politechniki Szczecińskiej” 1984, nr 261.

²¹ Por. B. Micherda, *Teoria modeli ewidencyjnych w budowie struktury kont systemu rachunkowości*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie” 1987, nr 225.

²² Por. T. Kiziukiewicz, *Problemy dostosowania...*, s. 62.

gospodarczej podmiotu, tj. realizowanych przez podmiot w powiązaniu z otoczeniem procesów obejmujących: powstawanie, przepływ i podział wartości materialnych oraz wynikające stąd rozrachunki z innymi podmiotami gospodarczymi²³. Także w innej definicji system rachunkowości nabiera współczesnego charakteru, ukierunkowanego na podejmowanie decyzji: „System rachunkowości jest zbiorem metod i technik identyfikowania, mierzenia i komunikowania informacji ekonomicznych, aby różni zainteresowani i decydenci dokonywali prawidłowych, racjonalnych ocen przy podejmowaniu decyzji. Jego funkcją jest dostarczanie kwantyfikatywnej finansowej informacji o jednostce ekonomicznej, użytecznej przy dokonywaniu wyboru między alternatywnymi sposobami działania”²⁴.

Z racjonalnym gospodarowaniem wiąże się ściśle wykorzystanie rachunku ekonomicznego, który należy rozumieć jako wieloprzekrojowy system mierzenia nakładów i efektów działalności gospodarczej, zapewniający prawidłową ich wycenę oraz sprzyjający podejmowaniu racjonalnych decyzji²⁵. Komplementarny charakter rachunku ekonomicznego i rachunkowości, wynikający z ich wspólnej genezy, trafnie podkreśla B. Siwoń, pisząc: „[...] rozwój rachunkowości był zawsze związany ze zwiększaniem się zapotrzebowania na jej wyniki dla celów rachunku ekonomicznego prowadzonego przez kierownictwa. Im trudniejsze były warunki gospodarowania, im bardziej złożone stawały się elementy rachunku ekonomicznego, tym większym zainteresowaniem darzono rachunkowość”²⁶.

Związek między rachunkowością a rachunkiem ekonomicznym jest widoczny zwłaszcza w świetle procesów decentralizacji zarządzania. W warunkach wzrostu samodzielności jednostek gospodarczych rosną potrzeby informacyjne, a problematyka kwantyfikacji i wariantowości rozwiązań zaczyna odgrywać wiodącą rolę²⁷. W miarę decentralizacji systemu zarządzania wzrastają potrzeby informacyjne kierownictwa przedsiębiorstw, które sięga po nowe sposoby podejmowania decyzji. Szczególnie przydatna w tych warunkach staje się księgowość, informująca o wynikach, sytuacji ekonomicznej i przepływie strumieni pieniężnych²⁸.

²³ Wg E. Burzym system rachunkowości odznacza się:

- zdolnością adaptacji do specyficznych warunków działania podmiotu gospodarczego,
- zdolnością do równoczesnego pełnienia różnych funkcji oraz realizacji różnych zadań wyodrębnionych szczegółowo w ramach celu ogólnego,
- przydatnością do wykorzystania w tworzeniu liczbowego obrazu opartego zarówno na wielkościach rzeczywistych, jak i przewidywanych,
- zdolnością dostosowania się do różnych technik i form ewidencji.

Por. E. Burzym, *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*, PWE, Warszawa 1980, s. 13.

²⁴ Por. M. Dobija, *Rachunkowość zarządcza i controlling*, PWN, Warszawa 1999, s. 11.

²⁵ Por. W. Wilczyński, *Rachunek ekonomiczny a mechanizm rynkowy*, PWE, Warszawa 1965, s. 34.

²⁶ B. Siwoń, *Informacyjna funkcja rachunkowości*, PWE, Warszawa 1971, s. 42.

²⁷ Por. B. Micherda, *Analityczna funkcja rachunkowości*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 2001, s. 21.

²⁸ Por. T. Wierzbicki, *System informacji gospodarczej*, PWE, Warszawa 1981, s. 70.