

Artur Piaszczyk

System kontroli przedsiębiorstwa w gospodarce pokryzysowej

na przykładzie jednostek
zainteresowania publicznego



E
L
I
N
A
N
S
E



System kontroli
przedsiębiorstwa
w gospodarce
pokryzysowej
na przykładzie jednostek
zainteresowania publicznego

F I N A N S E

Artur Piaszczyk

System kontroli przedsiębiorstwa w gospodarce pokryzysowej

na przykładzie jednostek
zainteresowania publicznego



Wydawnictwo C.H. Beck
Warszawa 2011

Wydawca: Anna Chojnacka

Redakcja merytoryczna: Ewdokia Cydejko

Recenzenci: prof. dr hab. Zbigniew Luty, prof. zw. dr hab. Bronisław Micherda

Projekt okładki i stron tytułowych: GRAFOS

Ilustracja na okładce: Alex Nikada/iStockphoto.com

Seria: Finanse

Podseria: Finanse przedsiębiorstwa

Publikacja dofinansowana przez Wyższą Szkołę Bankowości i Finansów
w Bielsku-Białej



© Wydawnictwo C.H. Beck 2011

Wydawnictwo C.H. Beck Sp. z o.o.,
ul. Bonifraterska 17, 00-203 Warszawa

Skład i łamanie: IDENTIA

Druk i oprawa: Elpil, Siedlce

ISBN 978-83-255-1990-2



ebook 978-83-255-2458-6

Spis treści

Wstęp	7
1. Istota i funkcje współczesnej rachunkowości	11
1.1. Przesłanki i istota rachunkowości	11
1.2. Funkcje rachunkowości	26
1.3. Dominacja kontrolnej funkcji rachunkowości w sektorze publicznym	38
1.4. Nowe kierunki ewolucji rachunkowości	52
2. Analiza kryzysu kreatywnej rachunkowości	57
2.1. Kryzys zaufania do rachunkowości i sprawozdawczości finansowej	57
2.2. Analiza oszustw i nadużyć leżących u podstaw kryzysu	67
2.3. Działania naprawcze w celu odbudowy zaufania publicznego	80
2.3.1. Założenia ogólne	80
2.3.2. Reforma amerykańska	81
2.3.3. Reforma europejska	88
2.3.4. Reforma polska	92
3. Kwantyfikacja przejawów zagrażających kontynuacji działalności przedsiębiorstwa	106
3.1. Metodyka pomiaru zdarzeń gospodarczych	106
3.1.1. Teoria pomiaru	106
3.1.2. Metody pomiaru kategorii ekonomicznych w rachunkowości	111
3.1.3. Wycena według wartości godziwej	113
3.1.4. Aktualizacja wartości	116
3.2. Modele prognozujące upadłość przedsiębiorstwa	121
3.3. Mechanizmy systemu kontroli wewnętrznej	136
4. Miejsce systemu kontroli przedsiębiorstwa i jego uwarunkowania	150
4.1. Kontrola a audyt	150
4.2. Kontrola wewnętrzna i zewnętrzna	161
4.3. Kontrola jako funkcja zarządzania	177
4.4. Etyczne aspekty kontroli	197

5. Metodyka kontroli przedsiębiorstwa	204
5.1. Metodyka jako czynnik porządkujący	204
5.2. Pogłębiona analiza postępowania kontrolnego	208
5.2.1. Zasady, rodzaje i kryteria kontroli	209
5.2.2. Planowanie i przygotowanie kontroli	212
5.2.3. Istotność i ocena ryzyka kontroli	214
5.2.4. Badanie i ocena systemu kontroli wewnętrznej	216
5.2.5. Procedury analityczne i dobór próby do kontroli	217
5.2.6. Standardy pracy kontrolerów i dowody kontroli	219
5.2.7. Współdziałanie z innymi kontrolerami i korzystanie z pracy biegłych i specjalistów	222
5.2.8. Standardy sprawozdawcze kontroli i procedury odwoławcze	223
5.3. Szczegółowe procedury kontroli	228
5.3.1. Analiza ryzyka	228
5.3.2. Dobór próby do kontroli	239
5.3.3. Procedury analityczne	263
6. Wyniki badań nad systemem kontroli w jednostkach zainteresowania publicznego	285
6.1. Koncepcja badań empirycznych	285
6.2. Prezentacja metody i próby badawczej	291
6.3. Wyniki badań empirycznych	293
6.4. Wykorzystanie wyników badań i jego uwarunkowania	325
7. Zakończenie	327
Załącznik	331
Bibliografia	338
Indeks	347

Wstęp

Zasadniczym celem pracy jest ustalenie, jaki system kontroli przedsiębiorstwa powstał w gospodarce pokryzysowej, a także przedstawienie nowych wiadomości uzyskanych w badaniach własnych, zwiększających wiedzę o przedmiocie pracy i zachodzących zależnościach i zjawiskach.

Rachunkowość jako nauka wyrasta z praktyki i dlatego w pierwszej kolejności należy poddać analizie rozwiązania, które wypracowała praktyka. Stąd celem pracy jest analiza rozwiązań przyjętych w różnych częściach świata w odniesieniu do zmian systemu kontroli przedsiębiorstwa. W dalszej kolejności rozważania dotyczą modelu kontroli, który można by uznać za uniwersalny. Model taki poddaje się weryfikacji poprzez badania.

W opracowaniu analizuje się przede wszystkim kryzys spowodowany osłabieniem wiarygodności sprawozdań finansowych, który powszechnie nazywany jest zjawiskiem kreatywnej rachunkowości¹. W mniejszym stopniu rozważania dotyczą ostatniego kryzysu finansowego, zapoczątkowanego w 2007 r. pęknięciem bańki spekulacyjnej na rynku nieruchomości w Stanach Zjednoczonych. Ten kryzys jest analizowany jedynie ubocznie, gdyż zupełnie inne były jego źródła – w porównaniu do kryzysu wiarygodności sprawozdań finansowych.

Kryzys rozpoczął się w Stanach Zjednoczonych na początku XXI wieku, a jego skutki są widoczne do dnia dzisiejszego, w postaci regulacji prawnych przyjmowanych w reakcji na patologie związane z kryzysem. W Polsce proces regulowania rynku w obszarach najbardziej zagrożonych kryzysem rozpoczął się dopiero pod koniec pierwszej dekady XXI wieku, kilka lat po rozpoczęciu w Unii Europejskiej.

¹ W całym opracowaniu zamiennie używa się terminów „kreatywna rachunkowość” i „oszukańcza rachunkowość”.

Kryzys obnażył niewystarczającą skuteczność rachunkowości jako instrumentu kontroli. Jedną z klasycznych funkcji rachunkowości – funkcja kontrolna – w dużej mierze okazała się nieskuteczna w wykrywaniu przejawów kreatywnej rachunkowości. Rachunkowość, jako kontrola, nie była w stanie ustrzec wielkich firm przed upadkiem ani inwestorów przed gigantycznymi stratami. Kryzys odbił się także na sytuacji ludzi, którzy nigdy nie byli inwestorami ani nie podejmowali ryzyka inwestycyjnego, a którzy, np. w USA, stracili prawie jedną trzecią zasobów zgromadzonych na indywidualnych rachunkach emerytalnych. Wiele osób straciło pracę w wyniku bankructw przedsiębiorstw stosujących kreatywną rachunkowość.

Skutki kryzysu wywołały także dyskusję, prowadzoną w różnych gremiach, na temat potrzeby zmian w obszarze kontrolnej funkcji rachunkowości. Zarysował się pogląd, skonkretyzowany następnie w regulacjach prawnych, o potrzebie stworzenia nowego systemu kontroli przedsiębiorstwa, w którym rachunkowość byłaby jednym z elementów. Powstały nowe koncepcje budowania nadzoru korporacyjnego² oraz nadzoru publicznego nad rachunkowością i nad jakością badania sprawozdań finansowych.

Wspomniane koncepcje, najwcześniej wdrożone w życie w Stanach Zjednoczonych, przeniknęły do części Europy (głównie Wielkiej Brytanii), a następnie do Polski za pośrednictwem implementacji prawa unijnego. Obecnie kończy się trudny etap wdrażania nowych rozwiązań, a rozpoczyna etap ich weryfikacji w praktyce.

Działania dostosowujące sytuację w Polsce do nowych światowych standardów w zakresie systemu kontroli przedsiębiorstw dotyczyły zmian prawa na szczeblu krajowym i zmian wewnętrznych regulacji przedsiębiorstw. W ich efekcie powstał jakościowo nowy system kontroli przedsiębiorstwa, na który składają się:

1) klasyczna kontrolna funkcja rachunkowości;

2) elementy systemu kontroli wewnętrznej zgodne ze standardem COSO I,

a więc:

- a) środowisko kontroli,
- b) zarządzanie ryzykiem,
- c) mechanizmy kontroli,
- d) informacja i komunikacja,
- e) monitorowanie i ocena;

3) nadzór korporacyjny, w tym komitet audytu;

² W całym opracowaniu zamiennie używa się terminów „nadzór właścicielski” i „nadzór korporacyjny”.

- 4) badanie prowadzone przez biegłego rewidenta;
- 5) nadzór publiczny.

Wszystkie wymienione elementy systemu są ważne. Na szczególną uwagę zasługują jednak dwa z nich: komitety audytu i nadzór publiczny, których do tej pory w Polsce nie było³. Dlatego właśnie w opracowaniu poświęcono wiele miejsca zarówno komitetom audytu, jak i nadzorowi publicznemu. W poszczególnych rozdziałach dogłębnie i szczegółowo zanalizowano także pozostałe elementy systemu kontroli przedsiębiorstwa.

W pracy przedstawiono i zweryfikowano empirycznie następujące główne tezy (uszeregowane według stopnia ich ważności):

- ▶ sytuacja pokryzysowa wymaga stworzenia nowego systemu kontroli przedsiębiorstwa;
- ▶ nowy system kontroli przedsiębiorstwa w dużej mierze bazuje na rachunkowości, choć jest jakościowo różny od kontrolnej funkcji rachunkowości, która nie jest już dominująca w całym systemie kontroli; najważniejsze obecnie są prawidłowe procedury i mechanizmy kontrolne;
- ▶ społeczna odpowiedzialność rachunkowości wymaga stworzenia nowej formy nadzoru nad rachunkowością w formie nadzoru publicznego;
- ▶ rozwiązania bazujące na tzw. miękkim prawie, np. w postaci kodeksów etycznych, nie odgrywają w praktyce znaczącej roli.

Praca składa się z sześciu rozdziałów. Rozdział pierwszy dotyczy genezy rachunkowości, przesłanek jej powstania, wyodrębnienia się poszczególnych funkcji oraz nowych kierunków ewolucji. W rozdziale tym szczególną uwagę zwrócono na kontrolną funkcję rachunkowości w jej tradycyjnej roli.

W rozdziale drugim szczegółowej analizie poddano kryzys zaufania do sprawozdawczości finansowej; jest to „wiwisekcja” kryzysu oraz jego skutków. Analizie poddano także działania naprawcze zmierzające do odbudowy zaufania publicznego do sprawozdawczości finansowej, jakości badania sprawozdań finansowych i do podmiotów będących uczestnikami rynków finansowych.

Trzeci rozdział zawiera analizę teorii pomiaru w rachunkowości oraz prezentuje i analizuje tzw. modele predykcji bankructwa (pomiaru stopnia zagrożenia bankructwem), których celem jest wczesne ostrzeżenie o złej sytuacji przedsiębiorstwa. W rozdziale tym zanalizowano również mechanizmy systemu kontroli wewnętrznej, których zadaniem jest ograniczenie ryzyka, iż przedsiębiorstwo nie osiągnie swoich celów, oraz obrona przed sytuacjami kryzysowymi.

³ Przed wejściem w życie nowej ustawy o biegłych rewidentach istniał w Polsce jedynie formalny nadzór nad wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta i nad samorządem biegłych rewidentów, sprawowany przez ministra finansów. Faktyczny nadzór sprawował samorząd biegłych rewidentów, a więc był to nadzór korporacyjny, a nie publiczny.

W czwartym rozdziale analizuje się kontrolę w różnych aspektach: jej związku z audytem, podział na wewnętrzną i zewnętrzną, jako funkcję zarządzania i z punktu widzenia etyki. W tej części opracowania szeroko zaprezentowano i zanalizowano system kontroli przedsiębiorstwa z wykorzystaniem powszechnie uznawanych standardów kontroli.

Piąty rozdział, który jest uszczegółowieniem zagadnień z poprzednich rozdziałów, prezentuje metodykę kontroli przedsiębiorstwa. Omówiono tutaj zagadnienia postępowania kontrolnego oraz procedury kontroli.

Szesty rozdział jest empiryczną weryfikacją rozważań i tez stawianych w poprzednich rozdziałach. Zaprezentowano i zanalizowano w nim wyniki badań w przedsiębiorstwach – będących jednostkami zainteresowania publicznego – dotyczące różnych zagadnień kontroli i jej związków z rachunkowością, zarządzaniem i etyką. Wyniki tych badań skonfrontowano z sondażowymi badaniami przeprowadzonymi wśród biegłych rewidentów i audytorów wewnętrznych.

Całość rozważań teoretycznych i badań empirycznych posłużyła do wyciągnięcia wniosków dotyczących kształtu i przyszłości systemu kontroli przedsiębiorstwa w nowej, pokryzysowej gospodarce.

1 Istota i funkcje współczesnej rachunkowości

1.1. Przesłanki i istota rachunkowości

Pierwotną przesłanką powstania rachunkowości była, najprawdopodobniej, chęć wspomoczenia zawodnej pamięci ludzkiej¹. Mogą o tym świadczyć słowa zaczerpnięte ze Starego Testamentu: „Cokolwiek przekazujesz, niech będzie pod liczbą i wagą, a dawanie i odbieranie – wszystko na piśmie” [Syr 42,7].

Drugą przesłanką powstania rachunkowości – w sensie chronologicznym – była „próba skwantyfikowanego określenia przejawów działalności gospodarczej” [Micherda, 2001b, s. 9]. Jednocześnie trzeba zauważyć, iż właśnie ta przesłanka – kwantyfikacja działalności gospodarczej, a nawet szerszej: kwantyfikacja aktywności gospodarczej – stała się z biegiem czasu istotą rachunkowości i głównym celem prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Za szerszym ujęciem problemu, czyli pomiarem aktywności gospodarczej, przemawia definicja działania zaproponowana przez L. Misesa. W swoim fundamentalnym dziele pt. *Ludzkie działanie* Mises [2007, s. 9] zaproponował następującą, zwięzłą definicję: „Ludzkie działanie to zachowanie celowe”. W odniesieniu do gospodarki natomiast można zauważyć, że nie wszystkie działania są celowe, stąd lepszym terminem będzie szersze pojęcie **aktywności**, które zawiera w sobie pojęcie zarówno działalności, jak i „zdolności, skłonności do działania” [por. *Mały słownik języka polskiego*, 1996, hasło: „aktywność”].

¹ Warto zauważyć, że nie jest powszechny pogląd, iż pismo wspomaga pamięć, a tekst pisany ma przewagę nad mówionym. Na przykład Sokrates, jeśli wierzyć jego uczniowi Platonowi, był zdecydowanym przeciwnikiem utrwalania tekstów w formie pism, uważając, iż osłabia to pamięć ludzką i nie zmusza jej do należytego wysiłku [por. *Fajdros*; Platon, 1999, s. 107–186]. Sam Platon, choć pozostawił po sobie wiele pism – w odróżnieniu od Sokratesa, który nie pozostawił żadnych tekstów pisanych – najcenniejszą część swojej nauki przekazywał wybranym uczniom wyłącznie ustnie.

Nierzadko zdarza się, że jednostki gospodarcze, choć osiągają słabe wyniki ekonomiczne, mają tzw. potencjał gospodarczy, co może wpływać na ocenę ich sytuacji przez użytkowników informacji generowanych przez rachunkowość. Mogą to być więc informacje istotne i dlatego rachunkowość powinna także mieć możliwości i narzędzia pomiaru tego potencjału.

Geneza rachunkowości sięga czasów prehistorycznych, kiedy to jej prowadzenie polegało na ilościowym ujmowaniu prostych zdarzeń gospodarczych, jak na przykład wymiana dóbr. Czyniono to za pomocą nacięć na rogach bądź kościach zwierząt, później na glinianych lub drewnianych tabliczkach.

Ewidencję przyjętych oraz wydanych dóbr rozpoczęto ok. 6500 r. p.n.e. na terenach późniejszego Sumeru, natomiast w Egipcie księgi osobistego gospodarowania władcy specjalni urzędnicy prowadzili już 3500 lat p.n.e. Przesiedlenie się Sumerów na tereny położone w dolnym biegu Eufratu zapoczątkowało rozwój prymitywnej księgowości w Mezopotamii (ok. 4000 lat p.n.e.). Wart podkreślenia jest fakt, iż pierwsze zapisy dotyczące handlu, a także związanych z nim rozrachunków pochodzą z jednego z najstarszych źródeł rachunkowości, za jakie uchodzi Kodeks Hammurabiego (XVIII w. p.n.e.).

Niektórzy autorzy datują początki rachunkowości na czasy jeszcze bardziej odległe. Według D. Szmandt-Besserata [1979; cyt. za: Wójtowicz, s. 353], rozwinięte systemy rachunkowości istniały na Środkowym Wschodzie już ok. 8000 lat przed Chrystusem, a więc znacznie wcześniej niż umiejętność pisanie, abstrakcyjnego liczenia i posługiwania się pieniądzem.

Ważne znaczenie dla ewolucji prowadzenia ewidencji gospodarczej z całą pewnością miały cywilizacje starożytne. Istnieją przesłanki świadczące o tym, iż Rzymianie już na początku ery chrześcijańskiej znali i wykorzystywali księgowość podwójną. Nieobce im były również takie pojęcia, jak „winien” i „ma”, czy pojęcie salda.

Rachunkowość w formie, jaką przyjmujemy współcześnie, jest wytworem włoskiego renesansu. Powstała ona w północnej Italii w połowie XII w., a na jej rozwój bezpośrednio wpłynęły takie czynniki, jak: przenikanie do Europy i sukcesywne wprowadzanie systemu cyfr arabskich, burzliwy rozwój życia gospodarczego oraz koncentracja na terenie północnych Włoch placówek handlowych i banków. To właśnie we Włoszech szeroko rozwinął się system księgowości podwójnej, będący przesłanką do ukształtowania się współczesnej rachunkowości.

Początki księgowości podwójnej są zbieżne z powstaniem rachunku ekonomicznego. W okresie rozwoju na szerszą skalę stosunków towarowo-pieniężnych powstały warunki ekonomiczne rodzące potrzebę tego rachunku (wtórne przesłanki rachunkowości), głównie zaś [Pięta, Sawicki, 1983, s. 15–16]:

- ▶ wyodrębnienie się oddzielnych podmiotów gospodarujących i rozpowszechnienie się ich działalności polegającej na produkcji i sprzedaży towarów;
- ▶ kwantyfikacja celu i środków działalności gospodarczej, tj. ich wymierność i współmierność za pomocą jednostek pieniężnych;
- ▶ odpowiedni rozmiar działalności gospodarczej i związane z tym potrzeby w zakresie informacji rachunkowej.

Rachunek ekonomiczny ukształtował się więc w systemie księgowości podwójnej, której celem było mierzenie efektów działalności gospodarczej i która była pierwotną formą tego rachunku. „U podstaw tej dyscypliny leżał praktyczny punkt widzenia, tj. dążenie przedsiębiorcy do uzyskania skutecznej metodologii, która pozwoliłaby zmierzyć efekty przedsięwziętego ryzyka lub działania” [Rankowic, 1969, s. 159]. Należy bowiem wyraźnie zaznaczyć, że: „Rachunkowość nigdy nie była i nie jest samoistnym bytem – musi być powiązana z organizacją gospodarczą. Ewolucja rachunkowości następowała równolegle i w pełnym dostosowaniu do zmian zachodzących w samej organizacji” [Turyna, 2005, s. 1].

Obecnie znacznie częściej używa się terminu „rachunkowość” niż terminu „księgowość podwójna”. Obydwa te terminy odnoszą się jednakowoż do tego samego zjawiska [por. np. Brzezina, 1980, s. 19–22; Samitowski, 1979, s. 5–13]. Bardzo trafnie istotę tej tożsamości formułuje W. Brzezina [1988]: „rachunkowość będziemy traktować jako praktyczną formę prowadzenia rachunku mikroekonomicznego”.

Osobą, która zebrała, udokumentowała i szeroko przedstawiła zasady podwójnego zapisu księgowego, wraz z praktyczną wykładnią, był franciszkanin Luca Pacioli [1494]. O znaczeniu tego dzieła, już w czasach pierwszego wydania, świadczy fakt, że wydano je zaledwie czterdzieści lat po tym, gdy wynaleziono w Europie druk. Rozważania Paciolego, nazywanego ojcem księgowości, na temat rachunkowości są wciąż równie aktualne, co pięć wieków temu [Hendriksen, van Breda, 2002, s. 53].

Warto w tym miejscu zauważyć, że swoistym wyznacznikiem nowych trendów w rachunkowości stało się sformułowanie słynnej „teorii potrójnego księgowania” przez Y. Ijriego [1986], poszerzonej w stosunku do panującego systemu podwójnej księgowości o zespół kont, na podstawie których można obliczyć okresowy wynik finansowy. Trzecim wymiarem w tej teorii są wewnętrzne, zewnętrzne oraz rezydualne siły ekonomiczne, mające pozytywny bądź negatywny wpływ na działalność podmiotu gospodarczego.

„Rachunek ekonomiczny i księgowość podwójna zrodziły się z potrzeb praktyki życia gospodarczego i rozwijały się równolegle z rozwojem gospodarczym, służąc praktyce” [Micherda, 2001a, s. 13]. Związek ten zauważa B. Siwoń,

konstatując „(...) rozwój rachunkowości był zawsze związany ze zwiększeniem 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” [Siwoń, 1972a].

Istotą rachunku ekonomicznego jest pomiar i ocena przejawów aktywności gospodarczej, pojmowanych zarówno jako działanie, jak i jako potencjał do działania. Miernikiem oceny aktywności gospodarczej jest natomiast **efektywność ekonomiczna**, czyli relacja rezultatów do nakładów lub korzyści i strat. Celem tak rozumianego rachunku ekonomicznego można zatem uznać określenie optymalnej relacji pomiędzy nakładami i rezultatami.

W pełni ideę pomiaru wykorzystuje rachunkowość, która, jako działanie praktyczne, jest znacznie starsza niż nauka rachunkowości i nauka ekonomii². Jak zauważa M. Dobija [1988, s. 17], rachunkowość traktuje się jako „naukę o pomiarze ekonomicznym wartości tworzących się w podmiotach gospodarujących”. Według B. Micherdy [2001a] rachunkowość należy traktować „jako współczesny etap rozwoju księgowości podwójnej” i dlatego „należy zgodzić się, że głównym celem rachunkowości jest pomiar wyników działalności gospodarczej”.

Ten podstawowy cel przybrał w czasach gospodarowania rynkowego postać wieloprzekrojowego pomiaru wyniku finansowego, choć trzeba zauważyć, że występują obecnie wyraźne tendencje w kierunku pomiaru przepływów pieniężnych, a więc pomiaru wydajności gotówkowej aktywności gospodarczej. Wynik finansowy, uważany przez wiele lat za najlepszy miernik efektywności gospodarczej danej jednostki, jest kategorią ekonomiczną, a więc pojęciem abstrakcyjnym³, którym można manipulować. Gotówka natomiast jest realna, konkretna i jej wielkość nie podlega manipulacji. Ponadto, co jest bardzo istotne z punktu widzenia możliwości kontrolnych rachunkowości, wielkość gotówki jest łatwa do weryfikacji.

Początkowo jako główny cel rachunkowości traktowano **ewidencję**, której przedmiotem jest ciągłe ujmowanie, grupowanie, prezentowanie i interpretowanie wyrażonych wartościowo oraz bilansujących się danych liczbowych,

² Jak zauważa L. Mises, choć „ekonomia jest najmłodsza z nauk”, „dopiero wraz z pojawieniem się ekonomii przed nauką otworzyły się obszary do tej pory niedostępne, których istnienia nawet nie podejrzewano. Odkrycie reguł rządzących zjawiskami rynkowymi, ich następstwami i powiązaniem, wykraczało poza horyzont tradycyjnego systemu nauki. Odśloniła się wiedza, której nie można było uznać za gałąź logiki, matematyki, psychologii, fizyki czy biologii” [Mises, 2007, s. 1].

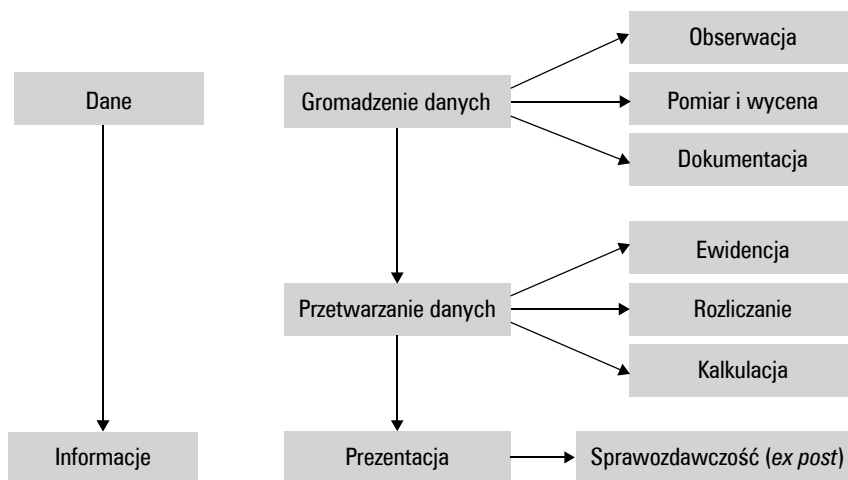
³ Oskar Lange: „Stosowanie daleko posuniętej konkretyzacji kategorii ekonomicznych nie zmienia ich abstrakcyjnego charakteru, który powoduje, że pozostają pojęciami ogólnymi” [Lange, 1974, s. 160–161].

odnoszących się do działalności i sytuacji majątkowej jednostki gospodarczej [Skrzywan, 1968, s. 5]. Takie podejście wynikało z pierwotnej koncentracji na obliczeniu i przedstawieniu wyniku netto działalności za pomocą odpowiednich zasad i reguł.

Szybko przekonano się jednak, iż rachunkowość, oprócz narzędzia do prowadzenia ewidencji, stanowi również bogate źródło informacji o zasobach i zobowiązaniach jednostek gospodarczych. Za istotny cel rachunkowości przyjęto zatem dostarczanie przez nią informacji.

Według A. Jarugowej (red.) [1994, s. 8], „(...) rachunkowość jest współcześnie rozumiana jako system informacyjny służący użytkownikom do podejmowania decyzji gospodarczych, zwłaszcza finansowych, oraz rozliczania kierownictwa z odpowiedzialnego i efektywnego zarządzania powierzonym majątkiem”.

W literaturze można znaleźć również wzmianki wskazujące na traktowanie rachunkowości jako języka działalności gospodarczej, nazywanego inaczej językiem biznesu⁴: „(...) jako język biznesu rachunkowość ma wiele elementów wspólnych z innymi językami. Różne działalności gospodarcze firm są przedstawiane w sprawozdaniach rachunkowości przy użyciu języka rachunkowości, tak samo jak wiadomości o wydarzeniach są przedstawiane w gazetach” [Szychta, 1996, s. 21].



Rysunek 1.1. Rachunkowość jako system informacyjny

Źródło: Samelak (red.) [2009, s. 8].

⁴ Jednym z pierwszych autorów, który użył tego sformułowania, jest Y. Ijiri. Zob. jego *Theory of Accounting Measurement* z roku 1975.

Zdaniem piszącego te słowa, jest to nietrafne określenie. Język musi być powszechnie zrozumiały, aby stał się podstawą komunikacji międzyludzkiej; dotyczy to także sfery biznesu. A rachunkowość nie jest obecnie zrozumiała dla szerokiego kręgu odbiorców. Jak słusznie zauważa E. Mączyńska, rachunkowość jest do tego stopnia niezrozumiała, że gubią się nawet urzędy, których zadaniem jest nadzór nad rachunkowością [por. Pokojska, 2008]. W podobnym duchu wypowiadają się także inni autorzy. Widoczne jest to także w *Założeniach koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych* [2001], w których zakłada się, „(...) że użytkownicy posiadają wystarczającą wiedzę z zakresu biznesu, działalności gospodarczej i rachunkowości oraz wykazują ochotę do uważnego zapoznania się z prezentowanymi informacjami. Informacji na temat skomplikowanych kwestii (...) nie należy jednak wyłączać ze sprawozdania finansowego tylko dlatego, że pewni użytkownicy mogą ich nie zrozumieć” [por. § 25: *Zrozumiałość*].

Analizowane zagadnienie można zobrazować w następujący sposób. Każdy rozbudowany język ma wiele określeń dla podobnych pojęć – synonimów. Dla przeciwstawnych pojęć używa się antonimów. Posługując się przykładem Y. Ijiriego, czytelnik może w danej gazecie przeczytać prognozę pogody, z której wywnioskuje, że będzie np. słonecznie. W innej gazecie może przeczytać, że niebo będzie bezchmurne. Pojęcia te – synonimy – przekazują jednoznaczną informację. Żadna gazeta nie poda informacji przeciwstawnej, czyli że np. będzie pochmurno i deszczowo. Z rachunkowością jest inaczej. W zależności od tego, kto jej używa i do jakich celów, to samo zdarzenie można zinterpretować zupełnie inaczej. Czytelnik informacji wygenerowanej przez rachunkowość może dowiedzieć się, że dana jednostka, za dany okres, wykazała zysk albo stratę – a to są antonimy. Wszystko zależy od inwencji osób, które przygotowały informację.

W dobie globalizacji i ciągłego rozwoju gospodarki rynkowej szczególnego znaczenia nabierają:

- ▶ wielopłaszczyznowy pomiar wyniku finansowego, o którym oprócz osiągniętych wyników (zyskowność), świadczą jeszcze takie elementy, jak: zapewnienie i utrzymanie płynności finansowej oraz maksymalizacja wartości przedsiębiorstwa, równoznaczna z maksymalizacją bogactwa właścicieli [Micherda, 2001a, s. 127];

- ▶ pomiar wydajności gotówkowej aktywności gospodarczej.

Maksymalizacja wartości jednostki gospodarczej poprzez zwiększanie korzyści właścicieli staje się coraz powszechniejszą koncepcją. Jej popularność bierze się z tego, że głównymi inwestorami na rynku kapitałowym są duże instytucje finansowe, priorytetowo traktujące wzrost wartości jednostek, w które inwestują [Micherda, 2001c, s. 3–4].

Współcześnie rysuje się także kolejny cel rachunkowości, jakim jest uwzględnianie i pomiar w sprawozdaniach finansowych **kapitału intelektualnego**, tożsamego kapitałowi ludzkiemu. Obecnie bardzo dużą wagę przypisuje się wiedzy, doświadczeniu oraz umiejętnościom, określając owe czynniki mianem wartości dodanej⁵. Kapitał ludzki postrzegany jest przez niektórych jako najważniejszy element w strukturze aktywów jednostki gospodarczej.

W trakcie wielowiekowego rozwoju rachunkowości nie wykształciła się jej jedna, powszechnie akceptowana definicja. Przez wiele lat różne ujęcia podkreślały głównie rolę ewidencyjną rachunkowości, co wynikało z faktu, że dyscyplina ta wywodzi się z ewidencji księgowej, czyli z księgowości, i przez długie lata była z nią utożsamiana.

W polskiej literaturze przedmiotu występują obecnie dwie interpretacje istoty rachunkowości. Pierwsza określa **rachunkowość** jako szczególnego rodzaju ewidencję gospodarczą [por. np. Skrzywan, 1968, s. 5; Hendriksen, van Breda, 2002]. Druga odchodzi od utożsamiania rachunkowości z ewidencją gospodarczą na rzecz podejścia systemowego [Sowa, 1972; Burzym, 1989; Olchowicz, 1993].

Najpełniejszą definicję rachunkowości jako typu ewidencji w polskiej literaturze opracował wybitny teoretyk rachunkowości S. Skrzywan [1968]: „Rachunkowość jest szczególnym rodzajem jednostkowej ewidencji gospodarczej. Stanowi ona system ciągłego w czasie ujmowania, grupowania, prezentowania i interpretowania wyrażonych w pieniądzu i bilansujących się, ogólnych i szczegółowych danych liczbowych o działalności gospodarczej i sytuacji majątkowej jednostki gospodarczej”.

O specyfice rachunkowości świadczy fakt, że stanowi ona, w odróżnieniu od innych rodzajów ewidencji gospodarczej, całościowy, zamknięty układ zasad i reguł wynikających z jej tylko właściwych sposobów postrzegania rzeczywistości gospodarczej.

W praktyce gospodarczej rachunkowość traktuje się jako system, którego zadaniem jest nieprzerwane pozyskiwanie, grupowanie i przetwarzanie danych o działalności i sytuacji majątkowej jednostki gospodarczej, a także interpretacja tych danych dla potrzeb efektywnego zarządzania. Innymi słowy „rachunkowość jest uniwersalnym i elastycznym systemem informacyjno-kontrolnym odzwierciedlającym dokonania i potencjał gospodarczy jednostek” [Jaklik, Micherda, 1997, s. 15].

⁵ Nierzadkie są sformułowania, że XXI wiek jest wiekiem cywilizacji opartej na wiedzy, choć wydaje się, że jest to przedwczesne wyrokowanie. Warto zauważyć, że na początku XIX wieku nikt nie nazywał go „wiekiem pary” czy „wiekiem rewolucji przemysłowej”, takie określenia pojawiły się znacznie później.

Cechami szczególnymi, odróżniającymi rachunkowość od innych systemów i decydującymi o jej specyfice, są [Sojak (red.), 2003, s. 11]:

- 1) głównie wartościowe opisywanie zjawisk (umożliwia to ujęcie całościowe),
- 2) stosowanie metody bilansowej i zasady podwójnego zapisu,
- 3) wykorzystywanie specyficznego urządzenia ewidencyjnego w postaci „konta”,
- 4) obowiązek dokumentowania zapisów,
- 5) weryfikacja zapisów za pomocą inwentaryzacji,
- 6) przestrzeganie zasad ciągłości i kompletności ewidencji,
- 7) znaczny stopień sformalizowania (zasady prowadzenia rachunkowości finansowej regulują przepisy prawne).

W ramach systemu rachunkowości, ze względu na jego uniwersalny charakter, istnieje możliwość operowania wielkościami wzorcowymi, a ponadto konfrontowania, w formie różnego rodzaju odchyleń, wielkości rzeczywistych z wielkościami wzorcowymi. Tych ostatnich w odniesieniu do określonego zagadnienia może być kilka, stanowić bowiem mogą różne warianty jego rozwiązania. Z przedstawionych względów najwcześniej i najwyraźniej rachunkowość zaczęto łączyć z zagadnieniami planowania i kontroli oraz podejmowania decyzji w kwestii kosztów. Taki sposób postępowania nie musi jednak dotyczyć wyłącznie problematyki kosztów, lecz objąć także inne rachunki cząstkowe systemu rachunkowości⁶.

Podejście ewidencyjne z kolei związane jest z przyjęciem określonej struktury, zarówno ewidencji gospodarczej, jak i rachunkowości. Ewidencję gospodarczą dzieli się, wzięwszy pod uwagę jej cel, na: ewidencję operatywną, statystykę ekonomiczną i rachunkowość [Klimas, 2000, s. 159; hasło: „ewidencja gospodarcza”]. W ramach rachunkowości wyróżnia się trzy podstawowe elementy jej struktury funkcjonalnej:

- 1) księgowość,
- 2) kalkulację (rachunek kosztów),
- 3) sprawozdawczość finansową.

Jest to podział historyczny, pochodzący jeszcze z przełomu wieków XVI i XVII. Pomimo upływu wielu wieków jest to nadal podział zasadniczy i dominujący. Podejście to akcentuje retrospektywny charakter rachunkowości [Micherda, 2001a].

Inne podejście, w odniesieniu do podziału rachunkowości, zakłada podział na rachunkowość finansową i zarządczą. Podział ten akcentuje dualistyczny

⁶ Na przykład w odniesieniu do rachunku wyników zob. Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce z roku 1981, nr 5.

charakter rachunkowości, której zadaniem jest z jednej strony ocena przeszłości – rejestracja, analiza i raportowanie przeszłych zdarzeń, z drugiej zaś strony – dostarczanie informacji propektywnych, a tym samym pomoc w zarządzaniu, podejmowaniu decyzji i kontroli.

Wyodrębnienie się rachunkowości zarządczej wzięło się z różnych potrzeb informacyjnych użytkowników rachunkowości. Rachunkowość finansowa została zaprojektowana głównie dla użytkowników zewnętrznych i nie spełniała wszystkich potrzeb informacyjnych użytkowników wewnętrznych – głównie kierownictwa danej jednostki. Potrzeba dostarczania przez rachunkowość informacji na potrzeby zarządzania doprowadziła więc do wykształcenia rachunkowości zarządczej. Ten podział, ze względu na użytkowników informacji, zdeterminował różnice między rachunkowością finansową a zarządczą oraz doprowadził do wypracowania odmiennych metod i narzędzi pomiaru.

Przedstawiony podział ma już pewną tradycję, jest stabilny, klarowny i w literaturze przedmiotu raczej powszechnie akceptowany, w odróżnieniu od relacji rachunkowości i controllingu [Dobija, 2005, s. 60]. Pojęcie **controllingu** pojawiło się w Stanach Zjednoczonych w latach 40. XX wieku, a następnie, na przełomie lat 50. i 60. przeniknęło do Europy, głównie Francji i Niemiec. Od tej pory nie ma jednej, powszechnie uznanej definicji controllingu. W literaturze można znaleźć skrajnie różne poglądy w odniesieniu do controllingu i jego relacji z rachunkowością. Poniżej kilka z nich.

1. Controlling jest systemem zarządzania, w odróżnieniu od rachunkowości finansowej i zarządczej, które są systemami informacyjnymi. Z tego powodu rachunkowość jest narzędziem controllingu, a nie odwrotnie [Brzezina, 2002, s. 15].

2. „Dziedzina ta [controlling – A.P.] nie abstrahuje od rachunkowości, nawet istotnie wykorzystuje procedury i dane z tego systemu, jednakże jest nakierowana bardziej na sterowanie i zarządzanie przy wykorzystaniu dorobku teoretycznego z obu systemów rachunkowości” [Dobija, 2005, s. 61].

3. Controlling to „podsystem zarządzania, którego celem jest stworzenie pomostu między tym procesem a rachunkiem kosztów, rachunkowością, finansami, planowaniem. Funkcje controllingu realizuje się poprzez wspieranie procesów planowania, sterowania, kontroli i informacji” [Świdowska (red.), 2008, s. 163].

4. „Controlling obejmuje zagadnienia planowania, kontroli i kierowania” [Szczyba, 2009, s. 18].

Występujące w literaturze pojęcia controllingu, choć różnią się między sobą, zawierają kilka wspólnych elementów, do których można zaliczyć:

- ▶ controlling jest systemem lub podsystemem;