

Pojęcie, zakres i źródła standaryzacji rachunkowości

Rozdział obejmuje dyskusję na temat pojęć dotyczących genezy i znaczenia współczesnej rachunkowości. Przedstawiono także wieloaspektowy charakter rachunkowości i omówiono kilka wybranych jej znaczeń, np. język działalności gospodarczej, zbiór regulacji i unormowań prawnych czy system informacyjny. Oprócz prezentacji podmiotowego aspektu rachunkowości w polskim ustawodawstwie, w rozdziale opisano także podstawowe źródła standaryzacji rachunkowości: Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej i standardy rachunkowości amerykańskiej *US GAAP*.

1.1. Geneza i pojęcie rachunkowości

Czym jest współczesna rachunkowość? Aby wyjaśnić ten problem, należy uprzednio przyjąć dwa założenia. Rachunkowość nigdy nie była i nie jest samoistnym bytem – musi być powiązana z organizacją gospodarczą. W związku z tym ewolucja rachunkowości następowała równoległe i w pełnym dostosowaniu do zmian zachodzących wraz z upływem czasu w samej organizacji. Poczynając od lat 30. ubiegłego stulecia w USA, a od końca lat 40. także w Europie Zachodniej, możemy stwierdzić początek ewolucji systemu zarządzania przedsiębiorstwem, wywodzącej się bezpośrednio ze zmian zarówno w otoczeniu ówczesnego przedsiębiorstwa, jak i w nim samym. Jednym z rezultatów tej ewolucji było stopniowe odchodzenie od liniowych (funkcjonalnych), scentralizowanych struktur organizacyjnych na rzecz struktur zdecentralizowanych, bazujących na wytwarzanych produktach, realizowanych projektach lub obsługiwanych rynkach zbytu. **Struktury zdecentralizowane** charakteryzowały się trzema cechami [Moscove i in., 1990, s. 50–55], tj.:

- 1) tworzyły w swoich ramach względnie wyodrębnione segmenty gospodarcze (ośrodki zysku lub inwestowania), działające na zasadach wewnętrznego rozrachunku;

- 2) prowadziły do decentralizacji procesów decyzyjnych, czyli przenoszenia ich z wyższych na niższe szczeble zarządzania;
- 3) rozwinęły zakres i kompleksowość potrzeb informacyjnych ze strony menedżerów, co doprowadziło m.in. do stworzenia wyodrębnionej funkcji *controllingu* w systemie zarządzania.

Ewolucyjne procesy, wynikające ze zmian w systemie zarządzania przedsiębiorstwem objęły także system rachunkowości. **Ewolucja funkcjonalna** rachunkowości polegała przede wszystkim na rozbudowaniu tradycyjnie postrzeganych funkcji sprawozdawczo-kontrolnych o rozmaite procedury analityczne, planistyczne i decyzyjne. Z kolei **evolucja informacyjna** polegała na rozszerzaniu zakresu przedmiotowego oraz sposobu ujmowania w czasie zasad wyceny, metod przetwarzania i prezentacji informacji z zakresu systemu rachunkowości, a także na próbach tworzenia zintegrowanych struktur informacyjnych w obrębie tych systemów.

Rozszerzenie funkcjonalnego oraz informacyjnego aspektu rachunkowości wynikało bezpośrednio ze wzrostu zakresu i kompleksowości potrzeb informacyjnych menedżerów różnych szczebli zarządzania. Potrzeby te prowadziły do kreowania informacji istotnych z punktu widzenia procesów podejmowania decyzji menedżerskich, a w konsekwencji – do rozszerzenia zakresu, źródeł, metod oraz technik gromadzenia, przetwarzania i prezentacji tych informacji przez rachunkowość. Należy podkreślić nie w pełni „kontrolowany” przebieg i charakter omawianego procesu, co w efekcie doprowadziło do swoistego zatarcia granic pomiędzy rachunkowością oraz pozostałymi podsystemami informacyjnymi funkcjonującymi w ramach podmiotów gospodarczych. Stąd obecnie wśród teoretyków i praktyków rachunkowości często pojawiają się pytania w rodzaju: gdzie właściwie kończy się rachunkowość, a zaczynają inne dyscypliny ekonomiczne? Dokąd ma prowadzić wzrost zakresu funkcjonalnego i informacyjnego rachunkowości? Omawiany etap ewolucji rachunkowości, rozpoczęty w drugiej połowie lat 60. XX w., trwa do dziś i w zasadzie trudno byłoby określić jego granice w przyszłości.

Ewolucja funkcjonalna rachunkowości znalazła swój wyraz w literaturze przedmiotu, zarówno polskiej, jak i zagranicznej z tamtego okresu. Typowym przykładem tego podejścia może być stwierdzenie H. Erwarta, według którego „(...) rachunkowość szeroko pojęta może być rozumiana jako centralny element sterowania, który przetwarza informacje i ujmuje je w taki sposób, że znajdują w niej również swoje odzwierciedlenie trendy zmian w zdarzeniach na rynku i w przedsiębiorstwie. W ten sposób następuje strukturalna zmiana kontrolnego rachunku przyszłościowo-księgowego na rachunek przyszłościowo-strategiczny, tj. czynnik rachunkowo-informacyjny (...)” [Erwart, 1972]. W rezultacie poszczególne obszary funkcjonalne rachunkowości i kierunki planowania gospodarczego są ze sobą sprzężone w podmiotach gospodarczych, na poziomie pojedynczych informacji. Oznacza to, że rachunkowość mierzy odchylenia między stanem rzeczywistym a założonym, które następnie są wykorzystywane przez planowanie do wprowadzenia koniecznych korekt w procesach gospodarczych, umożliwiających osiągnięcie wyznaczonych celów.

Podejście H. Erwarta i innych autorów z tamtego okresu wynika przede wszystkim z faktu przypisywania rachunkowości określonych funkcji informacyjnych. Doprowadziło ono do zmian w rachunkowości sprawozdawczej, polegających na:

- 1) rozszerzeniu jej zakresu, m.in. o ewidencję w jednostkach naturalnych czy procentowych;
- 2) dołączeniu i rozbudowie funkcji analitycznych, planistycznych i decyzyjnych;
- 3) wykorzystaniu różnych metod i technik z takich dyscyplin, jak badania operacyjne, statystyka itp.;
- 4) stosowaniu podejścia prospektywnego, ujmującego przyszłe procesy i zdarzenia ekonomiczne równoległe do podejścia retrospektywnego.

Także od początku okresu transformacji gospodarczej w naszym kraju (koniec lat 80.) polscy autorzy podkreślali konieczność ewolucji rachunkowości we współczesnym świecie. Najlepiej to wyraziła A. Jarugowa, pisząc m.in., że „(...) im bardziej mechanizm rynkowy rządzi gospodarką, tym zapotrzebowanie na dane z rachunkowości jest większe, choć wymagają one bardziej złożonych procedur ich wykorzystywania w zarządzaniu jednostką gospodarczą. To nowoczesna traktowanie rachunkowości nie oznacza deprecjacji jej »historycznych« części składowych, lecz je integruje z dodatkowymi procedurami rachunkowymi i planistycznymi w skali pojedynczej jednostki gospodarczej. Rachunkowość dnia dzisiejszego wzbogaciła się więc o obowiązek zasilania w informacje procesów zarządzania operacyjnego i strategicznego. Musi generować – poza tradycyjną informacją – dane prospektywne jakościowe i ilościowe, a nie tylko w wyrażeniu pieniężnym. Dane te z reguły pozwalają ustalić »prawdę względną«, a nie »prawdę absolutną«, gdyż wystarcza ona do oceny opłacalności wariantów planowanych przedsięwzięć i podejmowania decyzji (...)» [A. Jarugowa, 1992, s. 12].

Ewolucja funkcjonalna rachunkowości spowodowała m.in. rozwój procedur tradycyjnie postrzeganej rachunkowości finansowej w kierunku tworzenia sprawozdań skonsolidowanych, prezentujących wizerunek finansowy grup kapitałowych. Zmiany dotyczyły też rachunku kosztów rozbudowanego o funkcje budżetowania, normowania i kontroli kosztów. W rezultacie w strukturze funkcjonalnej rachunkowości pojawiły się m.in. procedury rachunku kosztów standardowych, kontroli budżetowej, analizy odchyleń, rachunku kosztów według ośrodków odpowiedzialności. Zaistniały też w praktyce problemowe rachunki ekonomiczne związane z oceną opłacalności produkcji dóbr i usług czy też z wyznaczaniem jej finansowo uzasadnionych rozmiarów i trendów, przykładowo obejmujące rozmaite rachunki decyzyjne na bazie kosztów istotnych oraz kosztów utraconych korzyści, analizę prognozy rentowności, analizę dźwigni operacyjnej i inne. Należy zaznaczyć, że szeroko rozumiana rachunkowość uwzględnia też, w różnym zakresie, tradycyjnie pojmowaną problematykę **zarządzania finansami**, w tym: rachunki opłacalności decyzji kapitałowych z wykorzystaniem metod dyskontowania przepływów pieniężnych, rachunki kosztów cyklu życia produktu, analizy finansowe: strukturalne, wskaźnikowe itp. na bazie sprawozdań finansowych. Wreszcie, funkcje rachunkowości objęły także zagadnienia optymalizacji wykorzystania majątku trwałego i obrotowego oraz prognozowania przyszłych przychodów, kosztów i wyniku finansowego.

Ewolucja, o której mowa doprowadziła do swoistego „rozpadu” względnie jednolitego zakresu funkcjonalnego i informacyjnego rachunkowości na wiele wyodrębnionych merytorycznie segmentów. Można zaliczyć do nich m.in. **rachunkowość finansową**, informującą o stanie finansowo-majątkowym organizacji gospodarczej i uzyskanym przez nią

wyniku finansowym oraz **rachunkowość zarządczą**, zaspokajającą potrzeby informacyjne kierownictwa jednostki w zakresie efektywności i skuteczności działania dotyczące projektowanych przedsięwzięć (szerzej na temat ewolucji rachunkowości por. [Turyna, 1997].

Warto też nadmienić, że na świecie ukształtowały się w ewolucyjny sposób dwie odmiennie od siebie filozofie rachunkowości, bazujące na odmiennych – po części – koncepcjach i cechach. Jak słusznie podkreślała A. Jarugowa, można mówić o **rachunkowości typu kontynentalnego** (chodzi o Europę, jako kontynent) oraz **typu anglosaskiego**. Do pierwszej grupy zalicza się m.in. Niemcy, Francję, Austrię, Belgię, Hiszpanię, Włochy, Szwajcarię, Polskę, Czechy, Węgry, Słowację, kraje bałtyckie, a także – spoza Europy – Japonię. Z kolei do drugiej grupy wchodzi m.in. Wielka Brytania, Stany Zjednoczone Ameryki Północnej, Kanada, Australia, Nowa Zelandia, a także – częściowo – Holandia.

Nawiązując do wspierania obu filozofii rachunkowości przez ponadnarodowe źródła jej standaryzacji, można postawić tezę, że w przeszłości **Międzynarodowe Standardy Rachunkowości** (*International Accounting Standards – IAS*), przekształcone po roku 2000 w **Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej** (*International Financial Reporting Standards – IFRS*) bardziej wspierały swoimi założeniami koncepcyjnymi system rachunkowości kontynentalnej, a standardy amerykańskie odnosiły się – co wydaje się zrozumiałe – do rachunkowości typu anglosaskiego [Nobes, Parker, 2000, s. 53–54; Turyna, 2006, s. 16].

Ewolucja rachunkowości była ściśle dostosowana do zmian zachodzących w organizacjach gospodarczych. Należałoby wyróżnić trzy fazy ewolucji organizacji gospodarczej, tzn. organizację – „manufakturę”, organizację funkcjonalną oraz organizację zdywersyfikowaną, to pojawianiu się każdej z tych faz towarzyszył odrębny etap ewolucji rachunkowości.

W okresie, gdy organizacja gospodarcza funkcjonowała jako **manufaktura** (XIX w. – pierwsze dekady XX w.), rachunkowość była postrzegana jako **system uproszczonej księgowości**. Jej celem była ilustracja przepływu strumieni, a w mniejszym stopniu przepływu zasobów, tzn. określanie bieżącego wyniku finansowego, a nie tworzenie bilansu. Ówczesna rachunkowość obejmowała uproszczony system ewidencji, odpowiadający mniej więcej współczesnej księdze przychodów i rozchodów. Charakteryzował ją m.in. brak rozbudowanego planu kont oraz technika manualna, analogiczna do dzisiejszej księgowości tabelarycznej („amerykanki”).

Powstała w końcu XIX w. **organizacja funkcjonalna**, działająca jako struktura liniowa (funkcjonalna), traktowała **rachunkowość jako rozbudowany system księgowości**. Celem rachunkowości była ocena sytuacji finansowej firmy na dany moment (zasoby) lub za dany okres (strumienie). Takie podejście odpowiadało mniej więcej koncepcji współczesnej rachunkowości transakcyjnej, tworzącej rozbudowaną bazę danych w formie ksiąg rachunkowych, stosującej nowoczesne techniki informacyjne oraz dostarczającej informacji o sytuacji finansowej. Jej zasadniczym celem było tworzenie rozbudowanej, zewnętrznej, zgodnej z obowiązującymi regulacjami prawnymi sprawozdawczości finansowej.

Aczkolwiek pierwsze **zdywersyfikowane organizacje gospodarcze** zaczęły powstawać na początku XX w. w USA (m.in. w przemyśle motoryzacyjnym), to jednak ich szybki rozwój nastąpił w latach 50. i 60. W ich ramach rachunkowość była traktowana jako różnicowany funkcjonalnie i metodologicznie **system informacji gospodarczej**. Charaktery-

zował się on zróżnicowaną metodologią, funkcjami, zakresem gromadzonych informacji dla potrzeb sprawozdawczych i zarządczych, wykraczającym poza dotychczasowe pojęcie księgowości, ukierunkowanym zarówno na odbiorców zewnętrznych (rachunkowość finansowa), jak też odbiorców wewnętrznych (menedżerowie) [Turyna, 2003].

Zdaniem wspomnianych autorów, stosowane obecnie pojęcie rachunkowości nie jest jednoznaczne. Trudno w tym miejscu nie zgodzić się z A. Szychtą [A. Szychta, 1996, s. 22], która wręcz formułuje tezę, że występowanie w literaturze różnych określeń istoty rachunkowości należy uznać za wyraz ewolucji i rozszerzenia zakresu badań w ramach nauki rachunkowości, która współcześnie dysponuje już znacznym dorobkiem. Rachunkowość może być postrzegana jako:

- dyscyplina naukowa,
- język działalności gospodarczej,
- zbiór unormowań prawnych i standardów,
- system pomiaru i ewidencji zdarzeń gospodarczych,
- system informacji gospodarczej,
- system rejestrowania zdarzeń gospodarczych.

Są to główne, aczkolwiek nie jedyne aspekty omawianego pojęcia. Również obowiązująca w Polsce ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości nie definiuje wprost pojęcia „rachunkowość”, natomiast określa (art. 4 ust. 3) podstawowe działania i czynności składające się na nią. Są to:

- 1) przyjęte zasady (polityka) rachunkowości;
- 2) prowadzenie, na podstawie dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych, ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym;
- 3) okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów;
- 4) wycena aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego;
- 5) sporządzanie sprawozdań finansowych;
- 6) gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej ustawą;
- 7) poddanie badaniu i ogłoszenie sprawozdań finansowych w przypadkach przewidzianych ustawą.

1.2. Wieloaspektowe ujęcie rachunkowości

1.2.1. Rachunkowość jako dyscyplina naukowa

Obecnie rachunkowość stanowi dyscyplinę naukową, na którą składają się badania, zarówno teoretyczne, jak i empiryczne. W niektórych krajach, np. w USA, rachunkowość jest samodzielną dyscypliną naukową, w innych zaś jest subdyscypliną innych nauk. W Polsce rachunkowość jest subdyscypliną nauk ekonomicznych, a np. w Niemczech – nauk o zarządzaniu. Jako nauka stosowana, rachunkowość jest nastawiona na pomiar przepływu przyrostu wartości majątku podmiotów gospodarczych w celu ułatwienia dokonywania

wyborów (decyzji) oraz rozliczania ekonomicznej i społecznej efektywności i podziału nadwyżki [Helin, 2002, s. 39].

A. Szychta przedstawiła, w kompleksowy sposób, typologię teorii rachunkowości, dzieląc je na dwie podstawowe grupy, tj. teorie pozytywne oraz teorie normatywne [A. Szychta, 1996, s. 43]. Pierwsza grupa teorii koncentruje się na opisie obserwowanych zjawisk i faktów, jest weryfikowalna empirycznie oraz daje zwykle odpowiedzi na pytanie: jak być powinno? Druga grupa teorii bazuje natomiast na twierdzeniach typu cel – środki i odpowiada na pytanie: jak jest? Oba typy teorii wymagają badań o charakterze dedukcyjnym, bazujących na założeniach *a priori*. Ponadto teorie pozytywne wykorzystują również badania empiryczne [Hendriksen, Van Breda, 2002, s. 36–43].

Większość badań dedukcyjnych przeprowadzono głównie w II połowie XX w. Koncentrowały się przede wszystkim na **ogólnej teorii rachunkowości** i dotyczyły zagadnień semantycznych rachunkowości, w tym zasad i postulatów rachunkowości, modeli wyceny, a od lat 70. – modeli rachunkowości zarządczej, problemów syntaktycznych (m.in. kwantytatywna, macierzowa teoria podwójnej klasyfikacji, modele Sortera czy Pechego). Badania dedukcyjne w zakresie teorii rachunkowości koncentrowały się w minionych latach nie tylko na ogólnej teorii rachunkowości, lecz także na zagadnieniach rachunkowości szczegółowej oraz obejmowały wiele działań z pogranicza rachunkowości i innych dyscyplin [Szymański, 1988, s. 29–30].

Podstawowy dorobek naukowy w zakresie ogólnej teorii rachunkowości powstawał głównie w XX w., aczkolwiek wszystkie jej najważniejsze koncepcje i techniki wywodzą się z jeszcze wcześniejszego okresu. Pierwsze księgi rachunkowe prowadzone na bazie podwójnego zapisu były stosowane już w 1340 r. przez Zarząd Miasta Genui. Nieco później dokonano teoretycznego uogólnienia zasady prowadzenia podwójnej księgowości (Pacioli, 1494), opracowano zasady inwentaryzacji i opracowywania bilansu (Savary, 1673), egzemplifikowano metody równowagi bilansowej w skali makroekonomicznej (Quesnay, 1758) itd. [Brzezina, 1998, s. 28–30].

Istotne znaczenie dla tworzenia zrębów teorii współczesnej rachunkowości miały badania prowadzone w okresie przed II wojną światową. Można wśród nich wymienić pracę W. Patona [Paton, 1922], dotyczącą postulatów rachunkowości oraz opracowanie *A Tentative Statement of Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements* Amerykańskiego Stowarzyszenia Rachunkowości z 1936 r., zawierające pierwszą próbę całościowego przedstawienia zasad rachunkowości (por. także: [A Tentative Statement of Accounting..., 1936]).

W okresie przedwojennym, odrębnym, obszernym nurtem badawczym w rachunkowości stały się prace poświęcone **rachunkowi kosztów**. Początki tworzenia teorii w tej dziedzinie rachunkowości należy łączyć przede wszystkim z niemieckim uczonym E. Schmalenbachem, który w latach 20. i 30. XX w. (tzw. okres schmalenbachowski) prowadził liczne prace badawcze w zakresie rachunku kosztów. Schmalenbach próbował m.in. zdefiniować pojęcia wydatków, nakładów i kosztów, opracował też w 1927 r. rozwinięty, ramowy **plan kont**, z wyodrębnionymi grupami kont dla rachunku kosztów. Pozwoliło to utworzyć kluczowe dla dalszego rozwoju rachunku kosztów struktury kosztów: rodzajową, przedmiotową (według produktów) oraz podmiotową (według miejsc powstawania

kosztów). Dzięki Schmalenbachowi rachunek kosztów stał się samodzielną dyscypliną naukową. Warto w tym miejscu podkreślić, że w 1946 r. prace Schmalenbacha, zwłaszcza opracowany przez niego ramowy plan kont, stworzyły podstawy teoretyczne do rozwoju współczesnej rachunkowości w Polsce.

W latach 20. i 30. XX w. badania naukowe dotyczące rachunku kosztów koncentrowały się m.in. na tworzeniu jego teoretycznych podstaw, budowaniu nowych form (rachunek kosztów pełnych, rachunek kosztów planowych), objaśnianiu procesu tworzenia kosztów wewnątrz dużych organizacji gospodarczych o zdecentralizowanej strukturze organizacyjnej (struktury podmiotowe kosztów) oraz tworzeniu standardów kosztów. W tym czasie narodziła się też koncepcja kosztów przewidywanych oraz koncepcja rachunku kosztów standardowych (lata 20. w USA, przełom lat 20. i 30. – w Niemczech). Stały się one m.in. podstawą do późniejszego rozwoju **rachunkowości zarządczej**.

Jak już wspomniano, prowadzone od początku II połowy XX w. badania dotyczyły głównie ogólnej teorii **rachunkowości finansowej**. Koncentrowały się one m.in. na opracowywaniu ogólnych zasad i koncepcji rachunkowości (współmierność, konserwatyzm, materialność), podmiotach rachunkowości, aksjomatach. Do tej grupy badań można zaliczyć np. badania odnoszące się do: podmiotów rachunkowości, jako współpracujących ze sobą systemów (R. J. Chambers), modeli wyceny zdarzeń gospodarczych na bazie kosztu historycznego (E. O. Edwards, P. W. Bell, R. J. Chambers, R. R. Sterling), zagadnień ekonomiki informacji (J. Demski, G. A. Feltham), a także do modeli wyceny opartych na innych niż koszt historyczny założeniach (E. O. Edwards, P. W. Bell, Y. Ijiri). Prace Ijiriego z 1967 r. poświęcone wykorzystaniu technik rachunkowości w zarządzaniu, a także prace R. S. Kaplana, zapoczątkowały cykl badań poświęconych **rachunkowości menedżerskiej**, rozwijanych w latach 70. i 80. jako tzw. *behavioral accounting* [Szychta, 1996, s. 62].

Kluczowe znaczenie dla rozwoju badań nad teorią rachunkowości miała opracowana w 1966 r. w USA, **Deklaracja Podstawowej Teorii Rachunkowości** (*A Statement of Basic Accounting Theory – ASOBAT*), w której m.in. po raz pierwszy sformułowano założenie o prioritycie potrzeb informacyjnych użytkowników, a następnie w 1970 r. **Deklaracja Nr 4 Rady ds. Zasad Rachunkowości** (*Accounting Principles Board – APB*). Cel określony w ASOBAT jest nadal główny w amerykańskich standardach rachunkowości. Z kolei Deklaracja Nr 4 była pierwszą próbą całościowego sformułowania założeń koncepcyjnych rachunkowości finansowej w USA [*A Statement of Basic Accounting...*, 1966; *Accounting Principles Board Statement Nr 4*, 1970].

W końcu lat 80. i w latach 90. XX w. badania dedukcyjne dotyczące teorii rachunkowości koncentrowały się głównie na rachunku kosztów. Wskutek pojawiającej się krytyki rachunku kosztów pełnych oraz rachunku kosztów zmiennych, w USA powstała nowa koncepcja rachunku kosztów, znana jako **rachunek kosztów działań**, określana też mianem **ABC** (*Activity-Based Costing*). W tym samym okresie w Niemczech narodziła się zbliżona koncepcyjnie idea **rachunku kosztów procesów** (P. Horvath, N. Mayer), kładąca główny nacisk na rozpoznawanie przyczyn powstawania kosztów. Ponadto opracowana w latach 90. koncepcja, określana mianem **kompleksowego zarządzania kosztami** (*Total Cost Management – TCM*), szerzej rozwinęła się w praktyce gospodarczej Japonii, a także w USA oraz w Zachodniej Europie.

Z kolei badania empiryczne dotyczyły głównie rachunkowości finansowej oraz planowania i kontroli kosztów. Były one nastawione zwłaszcza na zachowanie menedżerów w procesach podejmowania decyzji (behawioralne), badania dotyczące rynku kapitałowego, wartości prognostycznej sprawozdań finansowych oraz istotności decyzyjnej danych ze sprawozdań finansowych (szerzej na temat badań naukowych w rachunkowości m.in.: [Szychta, 1966; Brzezina, 1998; Sobańska, 1998].

W Polsce badania dedukcyjne i empiryczne były również prowadzone w II połowie XX w., aczkolwiek istniejący od początku lat 50. system społeczno-gospodarczy znacznie ograniczał możliwości badawcze, zwłaszcza w odniesieniu do doświadczenia. Do znaczących osiągnięć można zaliczyć zwłaszcza prace poświęcone teorii rachunkowości i jej zastosowaniu w polskiej praktyce gospodarczej: W. Brzezina [Brzezina, 1998], E. Burzym [Burzym, 1971], J. Górskiego [Górski, 1975], A. Jarugowej [Jarugowa, 1991], Z. Kossuta [Kossut, 1959], T. Pechego [Peche, 1963], M. Scheffsa, S. Skrzywana [Scheffs, Skrzywan, 1968] i E. Wojciechowskiego [Wojciechowski, 1964].

1.2.2. Rachunkowość jako język działalności gospodarczej

Rachunkowość jest powszechnie uznawana jako język działalności gospodarczej (biznesu), dostarczający całej bazowej terminologii dotyczącej sfery finansowej przedsiębiorstwa: zasobów (majątku), źródeł finansowania tego majątku (kapitałów), przychodów, kosztów i wyników finansowych, przepływów pieniężnych itd.

Rola rachunkowości jako języka działalności gospodarczej była podkreślana w minionych latach w pracach m.in. Y. Ijiriego lub S. Tanaki. Pierwszy, interpretując pojęcie rachunkowości, stwierdził m.in., że „(...) 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 (...)” [Ijiri, 1975, s. 15, za: Szychta, 1966, s. 21]. Analogicznie, S. Tanaka podkreślał, że „(...) rachunkowcy (sic!) próbują sporządzić mapę pewnych zdarzeń ekonomicznych jednostki w unikalny sposób, który nazywamy językiem rachunkowości [...] Cała struktura zjawiska zwanego rachunkowością jest wypełniona dużą ilością pojęć rachunkowości. Taka struktura wypełniona terminami może być nazwana językiem rachunkowości w ogólnym sensie (...)” [Tanaka, 1982, s. 4–5 za: Szychta, 1966, s. 21].

Chcąc zweryfikować tezę o rachunkowości jako języku działalności gospodarczej, należy postawić trzy pytania dotyczące tworzących ten język słów i zwrotów [Hendriksen, Van Breda, 2002, s. 36–37]:

- 1) Jakie oddziaływanie mają słowa na słuchaczy lub czytelników?
- 2) Czy i jakie znaczenie mają słowa?
- 3) Czy słowa przenoszą logiczne przesłanie?

Odpowiedzi na każde z tych pytań wchodzi w zakres trzech działów studiów językoznawczych: pragmatyki, zajmującej się badaniem skutków posługiwania się językiem, semantyki, badającej znaczenie języka oraz syntaktyki, analizującej logikę i gramatykę języka. Większość współczesnych badań z zakresu rachunkowości jest zorientowana na

pragmatykę, jednak analiza naukowa obejmuje też oba pozostałe działy. Zagadnienia semantyczne badają m.in. zakres treści ekonomicznej przekazywanej użytkownikom przez informacje finansowe. Z kolei syntaktyka ma dla rachunkowości istotne znaczenie, dlatego że poszczególne informacje powinny wiązać się ze sobą w logiczną całość.

O ile uznamy rachunkowość za język działalności gospodarczej, to jednak wiele kategorii występujących w poszczególnych raportach sprawozdania finansowego może różnić się pod względem interpretacji, jaką nadają im poszczególni odbiorcy, co ma kluczowe znaczenie z semantycznego, a w konsekwencji też z syntaktycznego punktu widzenia. Potrzeba zastosowania jednoznacznej interpretacji podstawowych pojęć bilansowych oraz powiązanie ich w logiczną całość zdecydowała m.in. o powstaniu **Komitetu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości** (*International Accounting Standards Committee – IASC*) w 1973 r. w Londynie, do którego zadań należało m.in. tworzenie zasad, standardów, norm i pojęć z zakresu rachunkowości. Spośród licznych prac Komitetu należy wymienić opracowanie wielu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości oraz poprzedzających je założeń koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych. Celem tych założeń jest przedstawienie interpretacji wszystkich podstawowych pojęć i kategorii, wchodzących w skład bilansu oraz rachunku zysków i strat, takich jak: aktywów, zobowiązań, kapitałów własnych, wyników działalności: przychodów i kosztów, zasad ich ujmowania w sprawozdaniu, wyceny składników sprawozdania finansowego oraz koncepcji zachowania kapitału.

Pomimo powyższych działań, wielu pojęciom z zakresu rachunkowości dotychczas nie udało się nadać jednolitej treści semantycznej oraz zasad syntaktyki. Do pojęć niejednoznacznych można zaliczyć chociażby: „środki pieniężne”, „instrumenty kapitałowe”, „koszty podlegające rozliczeniu w czasie”, „koszty produktu”, „koszty okresu” i inne. Wiele wątpliwości może budzić zwłaszcza podatkowa interpretacja wielu kategorii oraz procesów zachodzących w ramach rachunkowości, jak np. przychody i koszty ich uzyskania, moment uznania przychodu za dokonany, a kosztu za poniesiony. Ciągłe w systemach rachunkowości wielu krajów wątpliwość wywołuje relacja między formą i treścią zdarzeń gospodarczych z punktu widzenia ewidencji księgowej. Konsekwencją tej niespójności może być brak odpowiedzi na pytanie: co jest ważniejsze w rachunkowości – fakt (treść) czy dokument (forma)? W polskim systemie rachunkowości dylemat ten rozstrzygnięto – na korzyść treści – dopiero 1 stycznia 2002 r. Podobny przypadek dotyczył jeszcze do niedawna bilansowej kategorii rezerw. Sposób interpretacji rezerw oraz ich umiejscowienie w bilansie zostały rozstrzygnięte przez Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości stosunkowo niedawno, tj. w 1999 r., przy czym rezerwy zostały zaliczone do kategorii zobowiązań.

Szczególnie wiele braków – z semantycznego punktu widzenia – charakteryzowało polską rachunkowość jeszcze do końca 2001 r. Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości pominęła wykładnię prawną, a zatem wyeliminowała możliwość jednoznacznej interpretacji wielu kluczowych dla rachunkowości pojęć, takich jak: „aktywa”, „okres sprawozdawczy”, „zobowiązania”, „przychody”, „koszty” (wyjąwszy definicję kosztu wytworzenia produktu), „instrumenty finansowe”, „konsolidacja sprawozdań finansowych” i wiele innych. Niedociągnięcia te zostały zlikwidowane na drodze nowelizacji prawa bilansowego

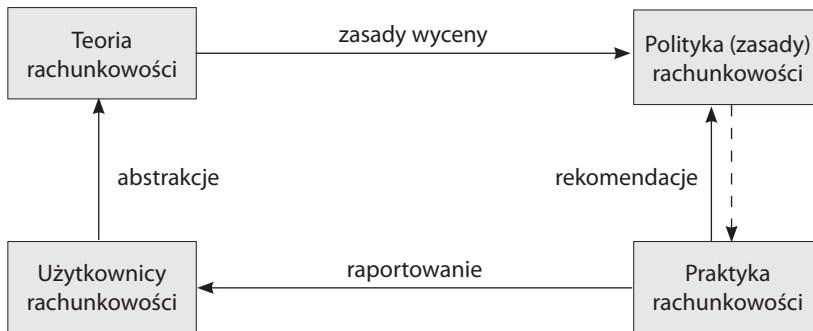
w listopadzie 2000 r., a rezultaty nowelizacji zaczęły obowiązywać od 1 stycznia 2002 r. Brak precyzyjnych wykładni i interpretacji cechuje też wiele kategorii w rachunkowości z podatkowego punktu widzenia.

Reasumując, rachunkowość jako język działalności gospodarczej wymaga dalszych pogłębionych badań naukowych, zwłaszcza od strony semantycznej, a ich wyniki mogłyby być użyteczne dla praktyki gospodarczej.

1.2.3. Rachunkowość jako zbiór założeń koncepcyjnych, unormowań prawnych i standardów

Rachunkowość może być także rozpatrywana jako czteroelementowy, wzajemnie powiązany zbiór: teorii, polityki, praktyki i użytkowników. Taką interesującą koncepcję zawarli w swojej pracy M. W. E. Glautier i B. Underdown (rys. 1.1).

Rysunek 1.1. Relacje pomiędzy elementami rachunkowości



Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Glautier, Underdown, 2001]

Analizując powyższy schemat, można sformułować tezę, że teoria rachunkowości tym różni się od powszechnego pojmowania teorii, że zazwyczaj teoria tworzy ramy działania dla praktyki, często na podstawie uogólnień danych empirycznych. W odniesieniu do rachunkowości można stwierdzić, że to raczej praktyka rachunkowości formułuje jej teorię. Odbywa się to za pośrednictwem informacji dostarczanych przez rachunkowość jej użytkownikom. Dotyczy to informacji zawartych zarówno w sprawozdaniach finansowych, jak i w rozmaitych raportach menedżerskich tworzonych dla potrzeb kadry kierowniczej. W rezultacie swoistym zetknięciem teorii (sformułowanej zwykle w postaci założeń koncepcyjnych, standardów) i praktyki rachunkowości jest polityka rachunkowości. W schemacie Glautiera i Underdowna brakuje jednego powiązania pomiędzy polityką a praktyką rachunkowości – zaznaczono je linią przerywaną (rys. 1.1). Pomimo że praktyka rachunkowości kreuje jej teorię, to jednak teoria – za pośrednictwem polityki (zasad) rachunkowości – wpływa też na praktykę. Pomiędzy teorią i praktyką występuje sprzężenie zwrotne. Założenia koncepcyjne (teoria) z jednej strony wpływają na kształt i zawartość sprawozdania finansowego, strukturę informacyjną poszczególnych raportów,