

Atrybuty użytkowników wewnętrznych i zewnętrznych systemu informacyjnego rachunkowości – perspektywa asymetrii informacji

Nadesłany: 08.12.13 | Zaakceptowany do druku: 09.02.14

Jacek Gad*

Celem niniejszego artykułu było zidentyfikowanie atrybutów użytkowników systemu informacyjnego rachunkowości. Wyodrębniono w nim trzy atrybuty użytkowników wewnętrznych systemu rachunkowości oraz dwa atrybuty użytkowników zewnętrznych. W artykule dokonano również charakterystyki relacji między użytkownikami systemu rachunkowości w świetle założeń teorii agencji oraz teorii służebności. Treści prezentowane w niniejszym artykule opracowano na podstawie studiów literaturowych – polskiej i zagranicznej literatury przedmiotu z zakresu rachunkowości, finansów i zarządzania.

Słowa kluczowe: system informacyjny, użytkownicy systemu rachunkowości, teoria agencji, teoria służebności, asymetria informacji.

The attributes of internal and external users of accounting information system – the perspective of information asymmetry

Submitted: 08.12.13 | Accepted: 09.02.14

The purpose of this article was to identify the attributes of the users of accounting information system. In the article three attributes of external users of accounting system and two attributes of internal users of accounting system were identified. In the paper the characteristics of the relationship between users of accounting system under the assumptions of the agency theory and the stewardship theory were presented. The content presented in this article was based on literature studies – Polish and foreign literature in the field of finance, accounting and management.

Keywords: information system, users of accounting system, agency theory, stewardship theory, information asymmetry.

JEL: M41, G30

* **Jacek Gad** – dr, adiunkt w Katedrze Rachunkowości, Wydział Zarządzania, Uniwersytet Łódzki.

Adres do korespondencji: Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, ul. Matejki 22/26, 90-237 Łódź; e-mail: jgad@uni.lodz.pl.

1. Wstęp

Jednym z kluczowych czynników sukcesu współczesnego przedsiębiorstwa jest efektywny system informacyjny, umożliwiający zarówno komunikację w ramach jednostki, jak i komunikację z otoczeniem. Fundamentem systemu informacyjnego przedsiębiorstwa jest system rachunkowości (Jarugowa, 1986, s. 52), w ramach którego zdarzenia gospodarcze związane z funkcjonowaniem jednostki przekładane są na język finansowy. Jak zauważyli A. Jarugowa i J. Marcinkowski (1989, s. 20) „jako element każdej organizacji (...) rachunkowość odwzorowuje nie tylko jej związki z otoczeniem, lecz także strukturę wewnętrzną oraz podział praw i odpowiedzialności za efektywność gospodarowania”.

Należy wskazać, że system rachunkowości dostarcza informacji o charakterze *ex post* oraz *ex ante*. Zwracała na to uwagę A. Jarugowa (1996, s. 7), zdaniem której rachunkowość to „system pomiaru i komunikowania informacji, zarówno o działaniach przeszłych, bieżących, jak i zamierzonych”. W strukturze systemu rachunkowości można wyróżnić dwa główne podsystemy, tj. rachunkowość finansową i rachunkowość zarządczą. „Produktami” wymienionych podsystemów są odpowiednio sprawozdania finansowe oraz raporty wewnętrzne. Należy zauważyć, że efektywny proces komunikowania informacji pochodzących z systemu rachunkowości, zwłaszcza zawartych w sprawozdaniach finansowych, wymaga odpowiedzi m.in. na następujące pytania: (1) komu ma być ujawniana informacja? (2) jaki jest cel ujawniania informacji? (3) jaki zakres informacji należy ujawnić? (Hendriksen i Breda, 2002, s. 836–837).

Zmieniające się warunki biznesowe oraz towarzyszące im zmiany potrzeb informacyjnych uczestników gry rynkowej wpływają na zakres oraz strukturę systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwach. Zmienia się również sprawozdawczość finansowa i niefinansowa przedsiębiorstw.

Pewnym wyzwaniem dla systemu rachunkowości jest rozległy katalog odbiorców informacji pochodzących z tego systemu, jak również zróżnicowane oczekiwania (potrzeby) informacyjne tych odbiorców. W literaturze prezentowane są wyniki badań dotyczących identyfikacji potrzeb informacyjnych związanych z oceną sytuacji finansowej przedsiębiorstwa. Wyodrębniono następujące rodzaje potrzeb informacyjnych (Jaworska, 2006, s. 96; Flakiewicz, 2002, s. 25): potrzeby informacyjne podmiotowe (informacje o przedsiębiorstwie, informacje o otoczeniu przedsiębiorstwa), potrzeby informacyjne przedmiotowe (obszar procesów przedsiębiorstwa, obszar procesów finansowych, obszar procesów organizacyjnych), potrzeby informacyjne czasowe (informacje *ex post*, informacje *ex ante*).

Problemem badawczym podjętym w niniejszym artykule są atrybuty użytkowników systemu informacyjnego rachunkowości. Atrybuty te wynikają w dużej mierze z usytuowania użytkowników wobec systemu rachunkowości. Użytkownicy wewnętrzni są częścią systemu rachunkowości, natomiast

użytkownicy zewnętrzni korzystają jedynie z informacji generowanych przez ten system.

Rozważania prowadzone w niniejszym artykule dotyczą spółek kapitałowych, w tym szczególnie spółek publicznych.

Celem niniejszego artykułu jest identyfikacja atrybutów użytkowników systemu rachunkowości w warunkach asymetrii informacyjnej. Celem artykułu jest również charakterystyka relacji między użytkownikami systemu rachunkowości w świetle założeń teorii agencji oraz teorii służebności.

Powyższe zagadnienia wydają się szczególnie istotne w obliczu wspólnych prac Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Board) i Rady Standardów Rachunkowości Finansowej (Financial Accounting Standards Board) nad zmianą systemu sprawozdawczości finansowej i niefinansowej. Treści prezentowane w niniejszym artykule opracowano na podstawie studiów literaturowych.

2. Dostęp do informacji jako podstawowe kryterium podziału użytkowników systemu rachunkowości

W literaturze przedmiotu wyodrębnia się dwie główne grupy użytkowników systemu rachunkowości (Eierle i Schultze, 2013, s. 158; Jaruga, 1995, s. 8–9; Luty, 1995, s. 42; Olchowicz, 2004, s. 19; Sawicki, 2005, s. 14; Walińska, 2010, s. 28; Walińska, 2002, s. 14): wewnętrznych oraz zewnętrznych. Analogiczny podział użytkowników systemu rachunkowości prezentowany jest w „Ramach konceptualnych sprawozdawczości finansowej” (IASB i FASB, 2010).

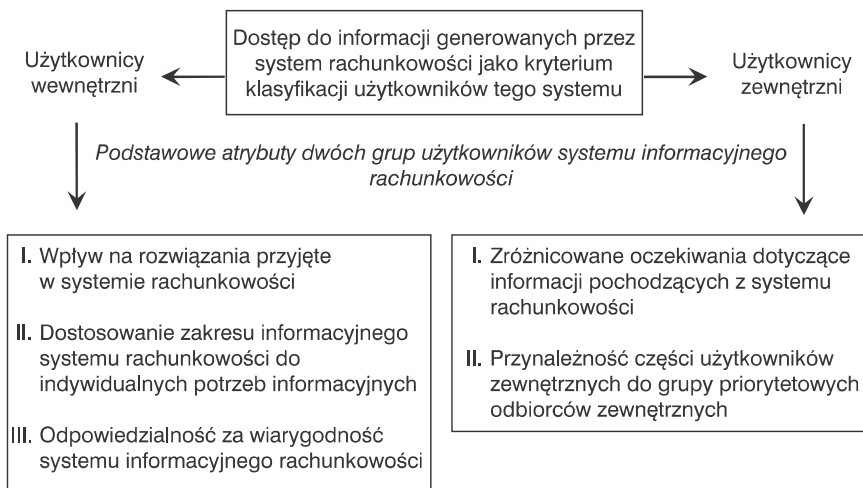
Jak zauważyła A. Jarugowa (1993, s. 6), „dostosowanie informacji dla wewnętrznych i zewnętrznych użytkowników, potrzebnych do podejmowania decyzji ekonomicznych jest powszechnie uznane za główny cel rachunkowości (...)”. Z kolei J. Turyna (2006, s. 140) stwierdził, że rachunkowość jest „systemem informacji gospodarczej (...) ukierunkowanym zarówno na odbiorców zewnętrznych i cele sprawozdawcze (rachunkowość finansowa), jak też odbiorców wewnętrznych (menedżerowie) i wspomaganie procesów podejmowania decyzji”.

Do grupy użytkowników zewnętrznych zalicza się przede wszystkim (Jaruga, 1995, s. 8–9; Walińska, 2010, s. 28): obecnych i potencjalnych właścicieli kapitału, pożyczkodawców, konkurentów, kontrahentów, skarb państwa oraz aparat fiskalny, instytucje i organizacje administracji państwowej, społeczność i władze lokalne. Dodatkowo, E. Walińska (2010, s. 28) dzieli użytkowników zewnętrznych systemu rachunkowości na trzy grupy: właściciele kapitału, fiskus, pozostali odbiorcy zewnętrzni (banki, pożyczkodawcy, pracownicy, społeczeństwo). Z kolei do grupy użytkowników wewnętrznych w literaturze przedmiotu zalicza się (Eierle i Schultze, 2013, s. 166; Jaruga, 1995, 9; Walińska, 2010, s. 30): zarząd, kierownictwo niższych szczebli zarządzania.

Wydaje się, że sformułowania „wewnętrzny” i „zewnętrzny” odnoszą się do dostępu do informacji. Podstawowym kryterium podziału użytkowników systemu informacyjnego rachunkowości na wewnętrznych i zewnętrznych jest zatem dostęp do informacji generowanych przez ten system¹. Użytkownicy zewnętrzni mają dostęp do informacji pozwalających dokonać ogólnej oceny efektywności zarządzania organizacją. Informacje na ten temat prezentowane są w zagregowanej formie w raportach finansowych (Atkinson, Kaplan, i Young, 2004, s. 5; Hansen i Mowen, 1994, s. 5). W przypadku zarządzających (użytkowników wewnętrznych systemu rachunkowości) informacje zagregowane w raportach finansowych nie są głównym źródłem informacji na temat jednostki. Zarząd podczas procesu planowania, organizowania i kontroli nie może ograniczać się do poziomu całej organizacji, ale musi również uwzględniać fragmenty organizacji, takie jak: produkty, linie produkcyjne, oddziały, nośniki wartości. Tym samym użytkownicy wewnętrzni potrzebują bardziej szczegółowych informacji pochodzących z systemu rachunkowości, w tym przede wszystkim z systemu rachunkowości zarządczej (Ijiri, 1995, s. 62). Nie oznacza to, że zarządzający nie korzystają z raportów finansowych. Raporty te pozwalają im dokonać ogólnej oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstwa, stanowią również podstawę do rozliczenia się z efektów zarządzania powierzonym kapitałem.

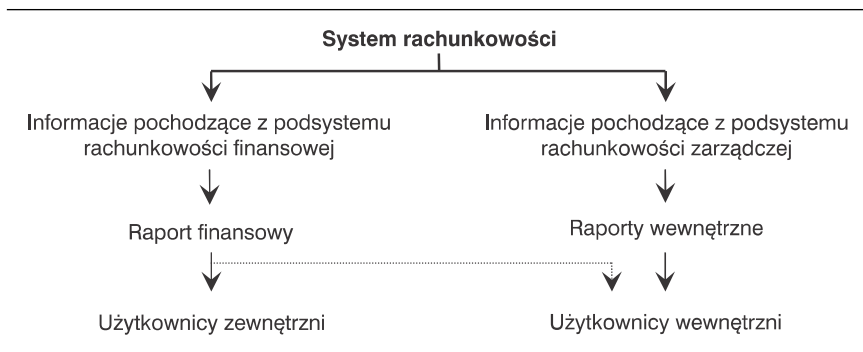
Przywołane kryterium podziału użytkowników systemu rachunkowości, polegające na zróżnicowanym dostępie do informacji pochodzących z rachunkowości, związane jest ze zjawiskiem określanym jako *asymetria informacji*. Jak zauważa się w literaturze, asymetria informacji polega na tym, iż jedna ze stron wie więcej niż druga na temat podstawowych faktów ekonomicznych. Zjawisko to może m.in. powodować, że jeden podmiot uczestniczących w procesie decyzyjnym będzie podejmować działania, które są sprzeczne z interesami drugiej strony (Samuelson i Marks, 1998, s. 395). Stroną uprzywilejowaną informacyjnie są użytkownicy wewnętrzni. Asymetria informacji przekłada się na atrybuty użytkowników systemu rachunkowości. Zdaniem autora można zidentyfikować następujące atrybuty wymienionych dwóch grup użytkowników systemu rachunkowości: wpływ na rozwiązania przyjęte w systemie rachunkowości, dostosowanie zakresu informacyjnego systemu rachunkowości do indywidualnych potrzeb, odpowiedzialność za wiarygodność systemu informacyjnego rachunkowości, przynależność do grupy priorytetowych odbiorców zewnętrznych, a także formułowanie zróżnicowanych oczekiwań dotyczących informacji pochodzących z systemu rachunkowości (rysunek 1).

Uprzywilejowanie informacyjne oraz wynikające z niego atrybuty użytkowników wewnętrznych systemu rachunkowości związane są w dużej mierze z bezpośrednim zaangażowaniem w funkcjonowanie tego systemu (w tym z przygotowaniem sprawozdań finansowych i niefinansowych). Użytkownicy wewnętrzni mają dostęp do wszystkich informacji generowanych przez system rachunkowości. Mogą oni korzystać z informacji pochodzących zarówno



Rys. 1. Podstawowe atrybuty użytkowników systemu informacyjnego rachunkowości. Źródło: opracowanie własne.

z podsystemu rachunkowości zarządczej, jak i z podsystemu rachunkowości finansowej (rysunek 2). Wewnętrzni użytkownicy systemu rachunkowości są zatem uprzywilejowanymi „konsumentami” wartości generowanych przez system informacyjny rachunkowości.



Rys. 2. Dostęp użytkowników do informacji generowanych przez system rachunkowości. Źródło: opracowanie własne.

Tymczasem użytkownicy zewnętrzni mają ograniczony dostęp do informacji pochodzących z systemu rachunkowości. Dostęp ten jest limitowany przez zakres raportów finansowych (sprawozdań finansowych oraz sprawozdań z działalności). Użytkownicy zewnętrzni mogą skorzystać z raportu finan-

sowego jako swego rodzaju okna, przez które można „zajrzeć” do przedsiębiorstwa, aby ocenić jego sytuację finansową. Dodatkowo sprawozdania z działalności zawierają również informacje na temat długoterminowych i krótkoterminowych planów zarządu. Należy zauważyć, że raporty finansowe sporządzane są z określoną częstotliwością (kwartalne, półroczne i roczne w przypadku spółek publicznych), która dodatkowo ogranicza użytkownikom zewnętrznym dostęp do informacji pochodzących z systemu rachunkowości.

3. Atrybuty użytkowników wewnętrznych systemu informacyjnego rachunkowości

Szczególnie ważnym atrybutem użytkowników wewnętrznych systemu rachunkowości jest wpływ na rozwiązania przyjęte w tym systemie. Użytkownicy wewnętrzni są konstruktorami systemu informacyjnego rachunkowości. Decydują oni m.in. o tym, jakie narzędzia rachunkowości zarządczej będą zaimplementowane do systemu rachunkowości. Określają oni również, w jakim zakresie narzędzia te będą wykorzystywane w przedsiębiorstwie w ramach procesu zarządzania.

Użytkownicy wewnętrzni mają również wpływ na politykę rachunkowości, tj. m.in. na zasady wyceny i prezentacji pozycji w raportach finansowych. Są oni zatem konstruktorami sprawozdań finansowych. To oni decydują, uwzględniając wytyczne ustawy o rachunkowości czy Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej, jaki zakres informacji zostanie przekazany w ramach tych sprawozdań użytkownikom zewnętrznym. Należy jednocześnie podkreślić, że użytkownicy wewnętrzni tworzą strategię jednostki, na podstawie której konstruowana jest polityka rachunkowości. Nie ulega wątpliwości, że w odróżnieniu od użytkowników zewnętrznych, użytkownicy wewnętrzni mają wpływ na zakres wartości dodanej generowanej przez system rachunkowości.

Wydaje się, iż zakres systemu informacyjnego rachunkowości dopasowany jest głównie do potrzeb informacyjnych użytkowników wewnętrznych. To ich potrzeby informacyjne determinują w największej mierze strukturę systemu informacyjnego rachunkowości. Szczególnie podsystem rachunkowości zarządczej dopasowuje się do indywidualnych potrzeb informacyjnych użytkowników wewnętrznych, umożliwiając im realizację efektywnego procesu zarządzania. Jak zauważyła I. Sobańska (2003, s. 33), rachunkowość zarządcza to „system rachunków służących odkrywaniu efektywnych obszarów działania podmiotu”, co ma szczególne znaczenie w procesie zarządzania.

Potrzeby informacyjne użytkowników zewnętrznych nie oddziałują w takim samym stopniu na zakres systemu informacyjnego rachunkowości jak potrzeby informacyjne użytkowników wewnętrznych. Przy sporządzaniu sprawozdań finansowych i sprawozdań z działalności, które są przeznaczone przede wszystkim dla użytkowników zewnętrznych, nie są uwzględniane potrzeby informacyjne indywidualnych użytkowników (jest to niemożliwe

ze względu na ich liczbę). Zakres informacji prezentowanych w powyższych sprawozdaniach pochodzących z systemu rachunkowości wynika w dużej mierze z regulacji. Należy jednak zaznaczyć, że sprawozdawczość finansowa w długoterminowej perspektywie dopasowuje się do zbiorowych potrzeb informacyjnych użytkowników zewnętrznych. Potrzeby te są wypadkową indywidualnych potrzeb informacyjnych poszczególnych użytkowników zewnętrznych.

Nieograniczony dostęp do informacji pochodzących z systemu rachunkowości oraz wpływ na kształt tego systemu mają swoją cenę. Otóż użytkownicy wewnętrzni, w odróżnieniu od użytkowników zewnętrznych, odpowiadają za wiarygodność informacji prezentowanych w sprawozdaniach finansowych oraz sprawozdaniach z działalności (Gad, 2009, s. 218–221). Zgodnie z art. 4a ustawy o rachunkowości kierownik jednostki oraz członkowie rady nadzorczej lub innego organu nadzorującego jednostkę są zobowiązani do zapewnienia, aby sprawozdanie finansowe i sprawozdanie z działalności spełniały wymagania przewidziane w ustawie o rachunkowości. Za szkodę wyrządzoną naruszeniem tych obowiązków odpowiadają oni solidarnie wobec spółki. Należy jednak zauważyć, że o ile w przypadku zarządu zaklasyfikowanie tego organu do grupy wewnętrznych użytkowników systemu rachunkowości nie budzi żadnych zastrzeżeń, o tyle w odniesieniu do rady nadzorczej przyporządkowanie tego organu do tej samej grupy nie jest tak jednoznaczne (Gad, 2011, s. 170–173).

Użytkownicy wewnętrzni systemu rachunkowości ponoszą ryzyko związane z koniecznością wyrównania szkody, która może powstać na skutek nieprawidłowości w sprawozdaniu finansowym (a tym samym w systemie rachunkowości). Zgodnie z art. 77 pkt. 2 ustawy o rachunkowości, kto wbrew przepisom niniejszej ustawy dopuszcza się niesporządzenia sprawozdania finansowego, sporządzenia go niezgodnie z przepisami wymienionej ustawy lub zawarcia w tym sprawozdaniu nierzetelnych danych podlega grzywnie lub karze pozbawienia wolności do lat 2 albo obu tym karom łącznie.

4. Atrybuty użytkowników zewnętrznych systemu informacyjnego rachunkowości

W grupie użytkowników zewnętrznych systemu rachunkowości mieści się cała grupa interesariuszy (akcjonariusze, kredytodawcy, pracownicy, klienci, dostawcy, społeczność lokalna itp.) za wyjątkiem zarządzających. Tym samym do użytkowników zewnętrznych zalicza się jednostki, które mają uzasadnione żądania w stosunku do przedsiębiorstwa (Freeman, 1984; Pearce, 1982, s. 15–24). Te uzasadnione żądania wynikają z istniejącej relacji wymiany. Jednostki te dostarczają przedsiębiorstwu kluczowe zasoby (wkłady) i w zamian za to oczekują, że ich żądania będą spełnione (March i Simon, 1958; za: Hill i Jones, 1992). Relacje wymiany między interesariuszami i jednostką mogą mieć przeróżny charakter, tym samym oczekiwania informacyjne interesar-

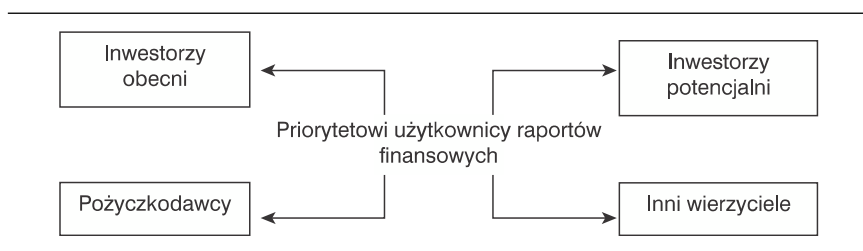
riuszy związane z systemem rachunkowości są zróżnicowane. Narzędziem zaspakajania tych oczekiwań w przypadku użytkowników zewnętrznych są raporty finansowe.

W ramach prac IASB i FASB nad nowym kształtem sprawozdawczości finansowej wyodrębniono z grupy użytkowników zewnętrznych jednostki, których potrzeby informacyjne będą uwzględniane w sprawozdawczości finansowej w pierwszej kolejności.

Zgodnie z założeniami „Ram konceptualnych przygotowania i przedstawiania sprawozdań finansowych” z 2001 r. celem sprawozdań finansowych było „dostarczenie informacji o sytuacji finansowej przedsiębiorstwa, jego dokonaniach i zmianach w sytuacji finansowej, która jest użyteczna dla szerokiego grona odbiorców w podejmowaniu decyzji ekonomicznych” (IASB, 2001). W ramach konceptualnych z 2001 r. przyjęto zatem, że sprawozdania finansowe mają być przeznaczone dla niezidentyfikowanej grupy odbiorców.

W nowych „Ramach konceptualnych sprawozdawczości finansowej” przygotowanych we wrześniu 2010 r. przez IASB i FASB zaznaczono, że „celem raportów finansowych² ogólnego przeznaczenia jest dostarczanie informacji finansowych o jednostce sprawozdawczej, które są użyteczne dla obecnych i potencjalnych inwestorów, pożyczkodawców i innych wierzycieli w podejmowaniu decyzji dotyczących dostarczenia zasobów na rzecz jednostki” (IASB i FASB, 2010). Biorąc pod uwagę powyższy cel sporządzania raportów finansowych, można zauważyć, iż w nowych ramach konceptualnych dokonano wyraźnej gradacji między użytkownikami tych raportów. Wyodrębniono z grona użytkowników raportów finansowych użytkowników priorytetowych, do których zalicza się dawców kapitału (rysunek 3). Do grupy dawców kapitału należą obecni i potencjalni właściciele (inwestorzy), pożyczkodawcy oraz pozostali wierzyciele.

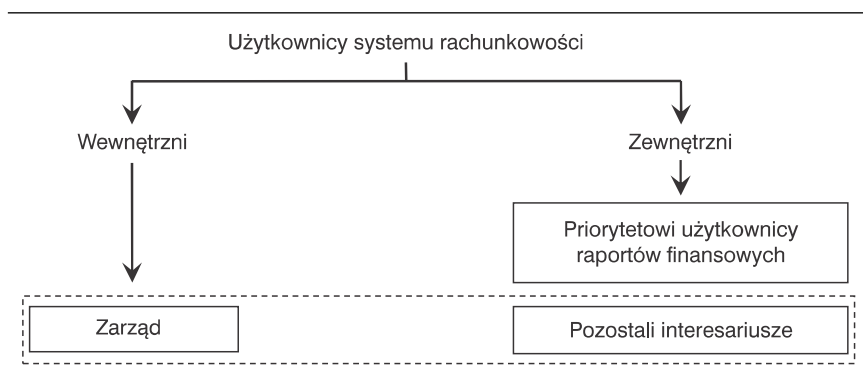
Wybór dawców kapitału jako priorytetowych użytkowników raportów finansowych wynikał z trzech przyczyn (Henry i Holzmann, 2011, s. 92):



Rys. 3. Priorytetowi użytkownicy raportów finansowych według nowych ram konceptualnych sprawozdawczości finansowej. Źródło: E. Walińska i J. Gad (2011). Cele, podstawowe założenia oraz cechy jakościowe sprawozdań finansowych. W: E. Walińska (red.), *Sprawozdanie finansowe według MSSF. Zasady prezentacji i ujawniania informacji*. Warszawa: Wolters Kluwer, s. 52.

- grupa ta ma największe i najbardziej pilne zapotrzebowanie na informacje,
- twórcy standardów rachunkowości powinni skupiać się przede wszystkim na potrzebach uczestników rynku kapitałowego,
- potrzeby informacyjne tej grupy użytkowników obejmują większość potrzeb informacyjnych innych grup.

Z punktu widzenia celu sporządzania raportów finansowych zawartego w „Ramach konceptualnych sprawozdawczości finansowej” użytkownicy systemu rachunkowości dzielą się zatem na dwie grupy, tj. priorytetowych użytkowników raportów finansowych oraz pozostałych (zarząd, pozostali interesariusze). Podział ten nie pokrywa się dokładnie z przyjętą klasyfikacją użytkowników systemu rachunkowości. Priorytetowi użytkownicy raportów finansowych należą do grupy użytkowników zewnętrznych. W grupie pozostałych użytkowników znajdują się zarówno użytkownicy wewnętrzni (zarząd), jak i zewnętrzni (pozostali interesariusze, tj. interesariusze z wyłączeniem dawców kapitału) (rysunek 4).



Rys. 4. Priorytetowi użytkownicy raportów finansowych pośród użytkowników zewnętrznych i wewnętrznych systemu rachunkowości. Źródło: opracowanie własne.

Użytkownicy zewnętrzni (w odróżnieniu od użytkowników wewnętrznych) nie mogą wymagać od jednostki sprawozdawczej, by ta przygotowała dla nich specjalne raporty, dlatego jeżeli chodzi o informacje finansowe, muszą polegać na raportach finansowych.

5. Użytkownicy systemu rachunkowości w świetle teorii agencji oraz teorii służebności

Istotą teorii agencji jest „kontrakt, na mocy którego, jedna lub więcej osób (pryncypał) angażują inną osobę (agenta) do wykonania pewnych działań w ich imieniu. Działanie to wiąże się z delegowaniem pewnego zakresu samodzielności decyzyjnej na agenta. Jeżeli obie strony kontraktu

będą maksymalizować swoją użyteczność, to wówczas należy założyć, że agent nie zawsze będzie działał w najlepszym interesie pryncypała” (Jensen i Meckling, 1976, s. 313).

Teoria ta opiera się na dwóch głównych założeniach: interesy pryncypała i agenta są rozbieżne, a także weryfikowanie poczynań agenta jest trudne lub kosztowne dla pryncypała (Hill i Jones, 1992, s. 132; Shankman, 1999, s. 321). Zarówno agent, jak i pryncypał starają się uzyskać maksimum użyteczności i jednocześnie minimalizować jak tylko się da swoje wkłady (Davis, Schoorman i Donaldson, 1997, s. 22).

Rozbieżności między pryncypałem i agentem znajdują odzwierciedlenie m.in. w ich stosunku do ryzyka. Akcjonariuszy cechuje stosunkowo duża skłonność do ryzyka, która związana jest z możliwością zdywersyfikowania ich portfela akcji. Menedżerowie natomiast charakteryzują się dużą awersją do ryzyka i wykazują skłonność do angażowania się w przedsięwzięcia, które minimalizują zagrożenie bankructwa (Gray i Cannella, 1997). Awersja do ryzyka agenta wynika z potrzeby stabilnego zatrudnienia³.

W teorii agencji wskazuje się na takie skonstruowanie relacji pryncypał-agent, aby ten ostatni nie przedkładał swoich interesów nad interes pryncypała (Jeżak, 2010, s. 145). Głównym wyzwaniem w teorii agencji jest skonstruowanie takiego mechanizmu nadzoru, który pomagałby rozwiązać problem agenta. W literaturze wyróżnia się dwa rozwiązania (Fama i Jensen, 1983, s. 301; Jensen i Meckling, 1976):

- kontrakty zawierane między pryncypałem i agentem opierające się na wynikach,
- monitoring poczynań agenta.

Niezwykle istotnym obszarem zainteresowania w ramach teorii agencji jest dostęp akcjonariuszy do informacji o spółce (Oviatt, 1988, s. 214–215; Urbanek, 2005, s. 49). W teorii agencji wyeksponowany jest problem asymetrii informacji. Na skutek rozdzielenia własności od zarządzania właściciele nie mają bezpośredniego dostępu do informacji o spółce. Należy podkreślić, że stanowiący podstawę teorii agencji problem asymetrii informacji niwelowany jest głównie za sprawą systemu rachunkowości. Jak zauważyła A. Szychta, „system informacyjny rachunkowości, oparty na tej teorii, stanowi podstawę prawidłowego rozliczenia się ekonomicznego agenta przed pryncypałem oraz umożliwia ocenę działań agenta” (Szychta, 1993, s. 115).

Teoria służebności z kolei „definiuje sytuację, w której menedżerowie nie są motywowani przez indywidualne cele, ale są raczej zarządcami, których motywacje są zgodne z celami pryncypała” (Davis i in., 1997, s. 21). W teorii tej występuje zatem zarządca, który jest zdeterminowany, by doprowadzić do rozwoju spółki, w odróżnieniu od agenta, który skupia się na działaniu w swoim interesie. W teorii służebności zakłada się, że zachowania proorganizacyjne, kolektywistyczne mają większą użyteczność niż zachowania indywidualistyczne oraz egoistyczne. W sytuacji, gdy zarządca ma wybrać

między zachowaniem egoistycznym i proorganizacyjnym, wybierze on zachowanie zbliżone z interesem organizacji (Davis i in., 1997, s. 24).

W teorii służebności zakłada się istnienie silnej zależności między sukcesem organizacji a satysfakcją zarządcy. Zarządca chroni i maksymalizuje bogactwo akcjonariuszy poprzez działanie na rzecz poprawy wyników przedsiębiorstwa, ponieważ w ten sposób jego funkcja użyteczności jest maksymalizowana (Davis i in., 1997, s. 25). Zarządca wierzy, że jego interes jest zgodny z interesem organizacji oraz jego właścicieli, w związku z tym jego działania są skierowane w większej mierze na rzecz rozwoju organizacji niż na realizację własnych celów.

Jak zauważa J. Jeżak, „według teorii służebności w podejściu do menedżerów trzeba opierać się na zaufaniu do nich oraz stawiać na ich samokontrolę, zaangażowanie w sprawy spółki, fachowość oraz potrzebę sukcesu” (Jeżak, 2010, s. 148). W teorii służebności kluczową rolę odgrywa zaufanie.

Teoria agencji oraz teoria służebności prezentują odmienne podejście do relacji właściciel–menedżer. W obu teoriach prezentowana jest inna filozofia zarządzania. W teorii agencji zarządzanie zorientowane jest na kontrolę, natomiast w teorii służebności na zaangażowanie (tabela 1).

Wyszczególnienie	Teoria agencji	Teoria służebności
Model człowieka	Człowiek ekonomiczny	Człowiek nastawiony na własny rozwój
Zachowanie	Egoistyczny	Służący zbiorowości
Filozofia zarządzania	Zorientowany na kontrolę	Zorientowany na zaangażowanie
Orientacja na ryzyko	Mechanizmy kontrolne	Zaufanie
Ramy czasowe	Krótkoterminowe	Długoterminowe
Cel	Kontrola kosztów	Zwiększenie wydajności
Różnice kulturowe	Indywidualizm Wysoki dystans władzy	Kolektywizm Niski dystans władzy

Tab. 1. Porównanie teorii agencji z teorią służebności. Źródło: J.H. Davis, F.D. Schoorman i L. Donaldson. (1997). *Toward a Stewardship Theory of Management*. *Academy of Management Review*, 22 (1), s. 37.

Istotną różnicą między obiema teoriami są przyjmowane ramy czasowe dotyczące współdziałania zarządcy (agenta) i pryncypała. Różnica ta wynika z postawy zarządcy (agenta). W teorii służebności, w odróżnieniu od teorii agencji, zarządca utożsamia swoje cele z celami akcjonariuszy, co przekłada się na przyjmowanie długoterminowej perspektywy działania.

W przypadku obu przywołanych teorii ekonomicznych wymienione wcześniej atrybuty użytkowników systemu są aktualne. W odniesieniu do obu teorii występuje również problem asymetrii informacji, który rzutuje na relacje między właścicielami kapitału (zewnętrznymi użytkownikami systemu rachunkowości) i zarządzającym (wewnętrznym użytkownikiem systemu rachunkowości).

W teorii agencji rachunkowość jest narzędziem niwelowania problemu agencyjnego. System informacyjny rachunkowości w świetle tej teorii pełni przede wszystkim funkcję kontrolną. Wydaje się, że komunikacja między pryncypałem i agentem opiera się głównie na rachunkowości finansowej (w tym na sprawozdawczości finansowej). Należy jednocześnie zauważyć, że w teorii agencji dominuje krótkoterminowa perspektywa działania agenta, która przekłada się na strategię przedsiębiorstwa, ta zaś znajduje odzwierciedlenie w raporcie finansowym.

W teorii służebności system rachunkowości jest narzędziem ułatwiającym współpracę między zarządzającym (wewnętrznym użytkownikiem systemu rachunkowości) i właścicielami (zewnętrznymi użytkownikami systemu rachunkowości). Komunikacja między zarządzającym i właścicielami kapitału opiera się na informacjach pochodzących nie tylko z rachunkowości finansowej (w tym sprawozdawczości finansowej), ale także na rachunkowości zarządczej. Fundamentem tej teorii jest zaufanie, wydaje się zatem, że problem asymetrii informacji między pryncypałem oraz zarządcą jest w pewnej mierze wyeliminowany⁴. Nie ma zatem pokusy ze strony zarządzających, ażeby stosować narzędzia kreatywnej rachunkowości, pozwalające poprawić sytuację finansową jednostki. Należy zauważyć, że w ramach tej teorii minimalizowane są koszty agencyjne wynikające z konieczności monitorowania poczynań zarządzającego. W teorii służebności dominuje długoterminowa perspektywa działania zarządcy, która wpływa na rodzaj strategii, a tym samym (tak jak w przypadku teorii agencji) znajduje odzwierciedlenie w raporcie finansowym.

6. Podsumowanie

Kryterium dostępu do informacji pochodzących z systemu rachunkowości stanowi wyraźną linię demarkacyjną dzielącą użytkowników tego systemu na wewnętrznych i zewnętrznych. Przedstawiony w niniejszym artykule problem badawczy dotyczący atrybutów użytkowników wewnętrznych i zewnętrznych systemu rachunkowości wydaje się istotny, gdyż wpisuje się w nurt międzynarodowej dyskusji na temat fundamentów teoretycznych systemu rachunkowości.

Należy pamiętać, że rachunkowość pełni dualną rolę w przedsiębiorstwie. Z jednej strony jest to system, który generuje informacje kluczowe z punktu widzenia zarządzania, z drugiej natomiast dostarcza on ważnych informacji w procesie nadzoru. Rachunkowość działa zatem zarówno na rzecz zarządzających przedsiębiorstwem (wewnętrznych użytkowników), jak i nadzorujących skuteczność zarządzania (zewnętrznych użytkowników). Jeżeli chodzi o proces nadzoru należy zauważyć, że system rachunkowości wspomaga działanie wewnętrznych (działalność rad nadzorczych, w tym komitetu audytu) oraz zewnętrznych (działalność uczestników rynku kapitałowego) mechanizmów nadzoru korporacyjnego.

Przedstawiona w artykule identyfikacja atrybutów użytkowników systemu rachunkowości nabiera nowego wymiaru w świetle założeń teorii agencji oraz teorii służebności. W teorii agencji relacja zarządzający–właściciel (czyli agent–pryncypał) opiera się na konflikcie. W ramach tej relacji rachunkowość pełni funkcję narzędzia kontroli (pryncypał kontroluje agenta). Odmierna sytuacja występuje w przypadku teorii służebności, gdzie system rachunkowości pełni funkcję narzędzia ułatwiającego współpracę właściciela i zarządzającego.

Przedstawione teorie ekonomiczne, stanowiące płaszczyznę do analizy funkcjonowania użytkowników systemu rachunkowości, wydają się wartościowe z punktu widzenia kolejnych, poszerzonych badań naukowych. Przedmiotem tych badań może być identyfikacja potrzeb informacyjnych współczesnych użytkowników systemu informacyjnego rachunkowości w praktyce gospodarczej spółek publicznych.

Przypisy

- ¹ W literaturze dzieli się również użytkowników systemu rachunkowości na wewnętrznych i zewnętrznych według kryterium ich usytuowania wobec spółki (spoza organizacji oraz istniejący w samym przedsiębiorstwie) (Turyńska, 1997, s. 119).
- ² W nowych ramach konceptualnych sformułowanie „sprawozdanie finansowe” zastąpiło „raport finansowy”. W ten sposób podkreślono, że Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej dotyczą zarówno informacji finansowych zawartych w sprawozdaniu finansowym, jak i informacji finansowych zawartych np. w sprawozdaniu z działalności (Kaminski i Carpenter, 2011, s. 17).
- ³ W literaturze przedmiotu zwraca się uwagę, że za sprawą kontraktu (zawieranego między pryncypałem i agentem) opartego na wynikach ma miejsce transfer ryzyka na agenta (Eisenhardt, 1989, s. 61).
- ⁴ Należy jednak zaznaczyć, że występować tu może problem asymetrii informacji między innymi grupami interesariuszy.

Bibliografia

- Atkinson, A.A., Kaplan, R.S. i Young, S.M. (2004). *Management Accounting*. New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- Davis, J.H., Schoorman, F.D. i Donaldson, L. (1997). Toward a Stewardship Theory of Management. *Academy of Management Review*, 22 (1), 20–47.
- Eierle, B. i Schultze, W. (2013). The Role of Management as a User of Accounting Information: Implications for Standard Setting. *Accounting and Management Information System*, 12 (2), 154–189.
- Eisenhardt, K.M. (1989). Agency Theory: An Assessment and Review. *The Academy of Management Review*, 14 (1), 57–74.
- Fama, E.F. i Jensen, M.C. (1983). Separation of Ownership and Control. *Journal of Law and Economics*, 26 (2), 301–326.
- Flakiewicz, W. (2002). *Systemy informacyjne w zarządzaniu. Uwarunkowania, technologie, rodzaje*. Warszawa: C.H. Beck.
- Freeman, E. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Boston: Pitman Press.

- Gad, J. (2009). Odpowiedzialność rad nadzorczych za rachunkowość w świetle regulacji polskiego prawa bilansowego. W: I. Sobańska i T. Wnuk-Pel (red.), *Rachunkowość w procesie tworzenia wartości przedsiębiorstwa* (s. 213–226). Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Gad, J. (2011). *Rachunkowość w procesie nadzoru w spółkach publicznych*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Gray, S.R. i Cannella Jr., A.A. (1997). The Role of the Risk in Executive Compensation. *Journal of Management*, 23 (4), 517–540.
- Hansen, D.R. i Mowen, M. M. (1994). *Management Accounting*. Cincinnati: South-Western Publishing Company.
- Hendriksen, E.A. i van Breda, M.F. (2002). *Teoria rachunkowości*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Henry, E. i Holzmann, O.J. (2011). Conceptual Framework Revisions: Say Goodbye to “Reliability” and “Stewardship”. *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, (March/April), 91–93, <http://dx.doi.org/10.1002/jcaf.20679>.
- Hill, C.W.L. i Jones, T.M. (1992). Stakeholder-Agent Theory. *Journal of Management Studies*, 29 (2), 131–154.
- IASB i FASB. (2010). *The Conceptual Framework for Financial Reporting*. London: IASB, FASB.
- IASB. (2001). *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*. London: IASB.
- Ijiri, Y. (1995). Segment Statements and Informativeness Measures: Managing Capital vs. Managing Resources. *Accounting Horizons*, 9 (3), 55–67.
- Jaruga, A. (1995). Rachunkowość w warunkach gospodarki rynkowej. W: A. Jaruga, G. Idzikowska, R. Ignatowski, L. Kopczyńska, Z. Owczarek, A. Szychta i E. Walińska, *Rachunkowość finansowa* (s. 7–18). Łódź: Towarzystwo Gospodarcze RAFIB.
- Jarugowa, A. (1986). *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Jarugowa, A. (1993). Kierunki zmian funkcji rachunkowości w procesie przechodzenia do gospodarki rynkowej. W: A. Jarugowa (red.), *Problemy adaptacji nowych regulacji do rachunkowości* (s. 3–12). Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Jarugowa, A. (1996). *Rachunkowość dla menedżerów*. Łódź: Towarzystwo Gospodarcze RAFIB.
- Jarugowa, A. i Marcinkowski, J. (1989). Uwagi do ewolucji funkcji rachunkowości w Polsce. *Folia Oeconomica*, 88, 19–29.
- Jaworska, E. (2006). Informacja jako determinanta sukcesu przedsiębiorstwa. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 412, 89–102.
- Jensen, M.C. i Meckling, W.H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3 (4), 305–360.
- Jeżak, J. (2010). *Ład korporacyjny. Doświadczenia światowe oraz kierunki rozwoju*. Warszawa: C.H. Beck.
- Kaminski, K.A. i Carpenter, J.R. (2011). Accounting Conceptual Framework: A Comparison of FASB and IASB Approaches. *International Journal of Business, Accounting and Finance*, 5 (1), 17–26.
- Luty, Z. (red.) (1995). *Rachunkowość finansowa*. Warszawa: Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce.
- Olchowicz, I. (2004). *Podstawy rachunkowości*. Warszawa: Difin.
- Oviatt, B.M. (1988). Agency and Transaction Cost Perspective on the Manager-Shareholder Relationship: Incentives for Congruent Interests. *Academy of Management Review*, 13 (2), 214–225.
- Pearce, J.A. (1982). The Company Mission as a Strategic Tool. *Sloan Management Review*, (Spring), 15–24.

- Samuelson, W.F. i Marks S.G. (1998). *Ekonomia menedżerska*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Sawicki, K. (red.). (2005). *Podstawy rachunkowości*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Shankman, N.A. (1999). Reframing the Debate between Agency and Stakeholder Theories of the Firm. *Journal of Business Ethics*, 19 (4), 319–334.
- Sobańska, I. (2003). Rachunkowość zarządcza. W: I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. nowoczesne tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach* (32–57). Warszawa: C.H. Beck.
- Szychta, A. (1993). Paradygmaty w nauce rachunkowości w świetle koncepcji Thomasa S. Kuhna. W: A. Jarugowa (red.), *Problemy adaptacji nowych regulacji w rachunkowości* (s. 101–126). Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Turyna, J. (1997). *System informacyjny rachunkowości w podejmowaniu decyzji zarządczych*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego.
- Turyna, J. (2006). Rachunkowość jako system informacyjny: aspekty modelowe. *Problemy zarządzania*, 14 (4), 139–163.
- Urbanek, P. (2005). *Nadzór korporacyjny a wynagrodzenia menedżerów*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Dz. U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223 ze zm.
- Walińska, E. (2010). Pojęcia i istota rachunkowości. W: E. Walińska (red.), *Rachunkowość finansowa. Ujęcie sprawozdawcze i ewidencyjne* (s. 19–52). Warszawa: Wolters Kluwer.
- Walińska, E. (red.). (2002). *Zasady wyceny bilansowej i ustalania wyniku finansowego*. Łódź: CCI AE.
- Walińska, E. i Gad, J. (2011). Cele, podstawowe założenia oraz cechy jakościowe sprawozdań finansowych. W: E. Walińska (red.), *Sprawozdanie finansowe według MSSF. Zasady prezentacji i ujawniania informacji* (s. 50–59). Warszawa: Wolters Kluwer.