

Ewa WALIŃSKA\*

## RACHUNKOWOŚĆ W POLSKIEJ PRAKTYCE GOSPODARCZEJ XXI WIEKU – FAKTY I MITY

### (Streszczenie)

W niniejszym opracowaniu podjęto rozważania na temat systemu rachunkowości w polskiej praktyce gospodarczej – zasygnalizowano problemy i konieczność zmiany podejścia do jej celu i roli w przedsiębiorstwie. Przedstawiono kluczowe charakterystyki rachunkowości polskiej w dzisiejszych czasach oraz podjęto próbę obalenia narosłych wokół niej mitów. Metodą badawczą wykorzystaną w artykule jest krytyczna analiza literatury przedmiotu, jak również obserwacje i doświadczenia własne wynikające z analizy rozwiązań praktycznych w zakresie systemu rachunkowości w polskich przedsiębiorstwach.

**Słowa kluczowe:** rachunkowość; rachunkowość zarządcza; sprawozdanie finansowe; polityka rachunkowości

**Klasyfikacja JEL:** M410

### 1. Wstęp

Wiek XXI to kolejny okres w historii rozwoju rachunkowości, w którym skala zmian już jest nieporównywalnie większa niż zmiany dokonane w poprzednim stuleciu. Niewątpliwie największym wyzwaniem dla rachunkowości XXI w. stały się procesy globalizacji burzące porządek świata, których następstwem z jednej strony był dynamiczny rozwój strategicznej rachunkowości zarządczej, z drugiej – powstanie globalnego systemu regulacji sprawozdawczości finansowej,

---

\* Prof. zw. dr hab., Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości; e-mail: walinska@uni.lodz.pl

który nie spowodował jednak ujednolicenia danych finansowych wszystkich jednostek gospodarczych. Jest to bowiem niemożliwe, gdyż w rachunkowości nie istnieje pojęcie „prawdy absolutnej”. Stanisław Skrzywan<sup>1</sup> podkreślał, że „księgowi, działacze praktyki rachunkowości stosują w swej pracy zdobycze nauki rachunkowości, wybierając i wcielając w życie te spośród uzasadnionych teoretycznie rozwiązań, które w określonych warunkach wydają im się najbardziej słuszne dla osiągnięcia wytyczonego celu. Wynika stąd, iż w praktyce gospodarczej konkretnych rozwiązań w określonych sytuacjach może być wiele”. Słowa Profesora jakże są prawdziwe i aktualne dzisiaj, w czasach, w których określenie rachunkowość kreatywna, odmieniane przez różne przypadki, zagościło na stałe w życiu gospodarczym. Rachunkowość zawsze będzie kreatywna, a uzyskiwane z niej dane finansowe nigdy nie będą neutralne, gdyż stanowią efekt przyjętej przez konkretny podmiot polityki rachunkowości. Polityka rachunkowości nie jest niczym nagannym, wręcz przeciwnie – jest konieczna i pożądana, jeśli rachunkowość ma spełniać właściwie swoje zadania.

Od wieków jest tak, że grono ludzi, którzy rachunkowość rozumieją i sumiennie jej służą, jest mniejsze niż tych, którzy ją do swoich celów tylko wykorzystują. Wszyscy bez wyjątku, którzy mają kontakt z danymi finansowymi są użytkownikami rachunkowości – zarówno ci, którzy przygotowują te dane, jak i ci, którzy podejmują na ich podstawie decyzje. Każda z grup „używa” systemu rachunkowości, ale w różnym stopniu i dla różnych celów. „Za tego rodzaju stan rzeczy winić nie można tak pięknej i pożytecznej gałęzi wiedzy, jaką jest księgowość i bilanse. Ona temu nic nie jest winna, że tylko bardzo nieliczne jednostki prawdziwie i szczerze jej służą, inne natomiast jednostki bardzo chętnie do przeróżnych swoich celów tylko się nią [...] posługują”<sup>2</sup>.

Wokół rachunkowości, zwłaszcza w takich krajach jak Polska, gdzie mieliśmy do czynienia ze zmianą systemu społeczno-gospodarczego, narosło wiele nieprawdziwych opinii na jej temat, a ich sprostowanie nie jest łatwe. W niniejszym opracowaniu przedstawiono trzy kluczowe opinie na temat rachunkowości, głęboko zakorzenione w polskiej praktyce, które nie tylko hamują jej rozwój, obniżają rangę i prestiż zawodu rachunkowca, ale także stanowią zagrożenie dla bezpieczeństwa obrotu gospodarczego.

<sup>1</sup> S. Skrzywan, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1969, s. 7.

<sup>2</sup> F. Tomanek, *Zagadnienia wartości i bilans*, Czasopismo Księgowych 1933, cyt. za: M. Scheffs, *Oznaczanie wartości przedmiotów bilansowych*, Wydawnictwo Związku Księgowych w Polsce, Księgarnia Wł. Wilak, Poznań 1938, s. 135.

**Mit 1. Rachunkowość to ewidencja księgową, czyli księgowość, służąca przede wszystkim rozliczeniom podatkowym.**

**Mit 2. Celem rachunkowości jest jedynie pomiar wyniku finansowego, rachunkowość nie mierzy wartości przedsiębiorstwa.**

**Mit 3. Rachunkowość jest standardowym systemem rejestracji zdarzeń, bazującym na sztywnych regulacjach prawnych, dlatego sprawozdania finansowe mają ściśle określoną formę.**

W świetle przedstawionych mitów należy odpowiedzieć na pytanie, czym jest rachunkowość w gospodarce rynkowej.

Celem artykułu jest wskazanie istoty, celu i roli systemu rachunkowości w przedsiębiorstwie, co pozwoli obalić mity narosłe wokół polskiej rachunkowości w okresie transformacji gospodarki. Metodą badawczą wykorzystaną w artykule jest krytyczna analiza literatury przedmiotu, jak również obserwacje i doświadczenia własne wynikające z analizy rozwiązań praktycznych w zakresie systemu rachunkowości w wielu polskich przedsiębiorstwach.

## 2. Istota, cele i przedmiot systemu rachunkowości

Prowadzenie biznesu wymaga takich informacji, które pozwalają na podejmowanie efektywnych decyzji przez zarząd. Podobnie informacji wymagają inni zaangażowani w działalność gospodarczą spółki – rada nadzorcza, właściciele kapitału, kontrahenci czy instytucje publiczne, które na ich podstawie podejmują decyzje ekonomiczne. Kluczowymi informacjami są informacje finansowe, za których dostarczenie odpowiada rachunkowość. Jako system pomiaru i komunikacji informacji finansowych o biznesie musiała podporządkować się logice jego prowadzenia. Tak jak w biznesie obowiązuje podwójne spojrzenie na efekty działalności gospodarczej, to znaczy uwzględnia się dokonania (rentowność) i sytuację finansową (płynność) podmiotu gospodarującego, tak w rachunkowości pomiar odnosi się do dwóch aspektów jego działalności i oznacza pomiar zarówno dokonań, jak i sytuacji finansowej.

Rachunkowość jest systemem informacyjnym, który z jednej strony mierzy skutki finansowe zdarzeń gospodarczych będących efektem podejmowanych przez kierownictwo przedsiębiorstwa decyzji, z drugiej natomiast generuje informacje do zarządzania. Aby dobrze służyć strategii biznesowej, polegającej w dużej mierze na zarządzaniu informacją, rachunkowość nie może być postrzegana jako zło konieczne – jest przecież odwzorowaniem w liczbach rzeczywi-

stości ekonomiczniej firmy, dokonuje pomiaru wartości jej zasobów, kapitałów, długów, kosztów i korzyści. Zarządy – dzięki danym dostarczanym przez system rachunkowości – mogą zdecydować, w co warto, a w co nie warto inwestować, co jest opłacalne, a co nie jest. To rachunkowość odpowiada na pytanie, czy przedsiębiorstwo osiąga zysk, czy ponosi stratę, czy jest wypłacalne, czy nie straci płynności itp.

Dodatkowo system rachunkowości musi zaprezentować informacje o działalności przedsiębiorstwa w sprawozdaniach finansowych – dla zewnętrznych użytkowników. Traktowanie jej powszechnie jako języka biznesu jest zatem w pełni uzasadnione, bez rachunkowości nie byłoby możliwe porozumienie w świecie biznesu.

Rachunkowość nie tylko jest dostarczycielem informacji dla szerokiego grona użytkowników (komunikacja), ale przede wszystkim dokonuje pomiaru rzeczywistości gospodarczej<sup>3</sup>. Jest zatem systemem pomiaru, doskonałym, jedynym w swoim rodzaju, ponieważ wykorzystuje specjalne – „podwójne” podejście. Do pomiaru wykorzystuje różne podstawy wyceny, czyli zarówno wartość historyczną, wartość godziwą, jak i wartość rynkową.

Co jest przedmiotem pomiaru dokonywanego przez rachunkowość? Elżbieta Burzym<sup>4</sup> stwierdza, że: „[...] rachunkowość służy do pomiaru (lub szerzej – do identyfikacji, pomiaru, analizy i komunikowania), a pomiar ten dotyczy, opartej na cenach, wartości stanów i procesów gospodarczych oraz rezultatów tych procesów”.

Kolejne pytanie dotyczy celu pomiaru dokonywanego przez system rachunkowości. Według E. Burzym<sup>5</sup>: „rachunkowość jako system pomiaru ekonomicznego w podmiotach gospodarczych jest celowo zorientowana na potrzeby:

- a) zarządzania, nakierowanego na realizację celów gospodarczych;
- b) wewnętrznego i zewnętrznego rozrachunku z tytułu międzypodmiotowych powiązań, rzeczowych i finansowych;
- c) rozrachunku z tytułu ekonomicznej i społecznej odpowiedzialności podmiotów gospodarczych”.

Jak wynika z przedstawionych celów rachunkowości, jest ona narzędziem niezbędnym do podejmowania decyzji ekonomicznych przez różnych interesa-

<sup>3</sup> W literaturze przedmiotu można znaleźć szerokie rozumienie pomiaru, tj. łącznie z komunikowaniem (por. E. Burzym, *Rola i funkcje rachunkowości w roku 2000*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 45(101), SKwP, Warszawa 2008, s. 34).

<sup>4</sup> *Ibidem*, s. 34.

<sup>5</sup> *Ibidem*.

riuszy przedsiębiorstwa, narzędziem, które może znacząco usprawnić biznes. Menedżerom pozwala lepiej zarządzać, a inwestorom – poznać godziwą wartość ich kapitału.

Reasumując, rachunkowość jest nauką, która wypracowała – na bazie praktyki – własne teorie, koncepcje, zasady pomiaru rzeczywistości gospodarczej. Rachunkowość posiada wyłączność na przedmiot pomiaru, czyli transakcje i zdarzenia gospodarcze, jest bowiem jedynym systemem, który kompleksowo mierzy rzeczywistość gospodarczą podmiotu. Należy podkreślić, że jest ona „pierwotnym” źródłem informacji finansowych, zarówno informacji retrospektywnych, jak i prospektywnych.

Przedstawione cele i zadania rachunkowości często zderzają się z mitami na jej temat funkcjonującymi w polskiej praktyce gospodarczej, które stanowią przedmiot rozważań w dalszej części opracowania.

### **3. Mit 1 – rachunkowość to ewidencja księgową, czyli księgowość, służąca przede wszystkim rozliczeniom podatkowym**

**Rachunkowość to system składający się z wielu elementów, wśród których znajduje się ewidencja, czyli księgowość, inaczej prowadzenie ksiąg rachunkowych. Celem nadrzędnym rachunkowości jest ochrona interesów właścicieli kapitału, a rozliczenie podatków jest jedynie jej celem ubocznym.**

Zrozumieć rachunkowość wcale nie jest łatwo. Ma ona tak wiele elementów, iż ułożenie wszystkich w jedną logiczną całość jest trudne. Rachunkowość można rozumieć bardzo różnie, dla jednych to tylko księgowość (ewidencja) – konta, zapisy i dowody księgowe. Dla drugich to przede wszystkim sprawozdania finansowe. Są i tacy, którzy myślą o rachunkowości przez pryzmat przede wszystkim rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej. Ale dla wielu rachunkowość kojarzy się przede wszystkim z podatkami. Jak widać, rachunkowość może być postrzegana na wiele sposobów, które zebrane w jedną całość pokazują, jak bardzo złożonym systemem informacyjnym jest rachunkowość – systemem spełniającym różne cele, stosującym różne metody i narzędzia. Należy podkreślić, że rachunkowość odwzorowuje rzeczywistość gospodarczą, a ponieważ jest ona skomplikowana, to również rachunkowość nie może być systemem prostym. Tak jak każdy system – rachunkowość ma „wejście”, „środek” (czarną skrzynkę) i „wyjście”. Wszystkie te elementy są złożone. „Wejście” – bo „złożone są” zdarzenia gospodarcze, które trzeba zaewidencjonować, „środek” – bo należy je

odpowiednio przetworzyć, „wyjście” – bo na informację czekają użytkownicy, którzy mają bardzo różne potrzeby informacyjne.

Rachunkowość jest systemem całościowym, złożonym z wielu podsystemów, które mogą być wydzielone – umownie, a nawet formalnie, ale merytorycznie muszą być ze sobą zintegrowane. „Rachunkowość, jako całościowy (obejmujący całokształt działalności gospodarczej podmiotu) wewnętrznie zintegrowany system informacyjno-kontrolny składa się z szeregu rachunków częściowych, które formalnie mogą być wydzielone, lecz merytorycznie są ze sobą ściśle powiązane, nie ma bowiem uzasadnienia dla samodzielnego ich funkcjonowania”<sup>6</sup>.

Tradycyjny podział wewnętrzny rachunkowości obejmuje jej trzy części składowe: ewidencję (księgowanie), rachunek kosztów, sprawozdawczość finansową. Czy podział ten jest dzisiaj jeszcze aktualny? Jak pogodzić współcześnie rozumianą rachunkowość z jej tradycją? Jakie miejsce zajmują w systemie rachunkowości dwa jej znane podsystemy: finansowa i zarządcza? W literaturze przedmiotu często wskazuje się różnice między nimi, ale pomimo tych różnic są one ze sobą ściśle powiązane. Jak stwierdza E. Burzym<sup>7</sup>: „Informacje retrospektywne dotyczące rzeczywistości gospodarczej, tworzone w rachunkowości finansowej są w coraz szerszym zakresie wykorzystywane dla celów zarządzania finansowego, jak też dla bieżącej kontroli wewnętrznej. Stanowią one również punkt wyjścia dla podejmowania decyzji operacyjnych i strategicznych. Podobnie informacje prospektywne dotyczące rzeczywistości hipotetycznej (kształtowanej przez zamierzone działania przyszłe), tworzone w rachunkowości zarządczej oraz ujmowane w rocznych i wieloletnich planach finansowych przedsiębiorstwa, stają się w coraz szerszym zakresie przedmiotem zainteresowania zewnętrznych użytkowników informacji, którzy na tej podstawie podejmują decyzje dotyczące tego przedsiębiorstwa (a zatem wywierające istotny wpływ na jego politykę gospodarczą)”.

Z przedstawionych opinii wyraźnie wynika, iż rachunkowość jest jednym systemem tworzenia informacji ekonomicznych, a jej podział na finansową i za-

<sup>6</sup> Jak twierdzi Elżbieta Burzym „[...] stopień szczegółowości podziału rachunkowości na rachunki częściowe był różny. W hierarchicznej strukturze tego podziału na pierwszym szczeblu można wyodrębnić następujące rachunki: rachunek składników majątkowych, rachunek kosztów, rachunek wyników. Powiązania między tymi rachunkami są tak ścisłe, że nie można ich traktować jako luźno ze sobą powiązanych członów systemu. Taki podział umożliwia logiczną systematyzację zjawisk i zależności występujących między zasobami, przebiegiem procesów gospodarczych (wykorzystywaniem zasobów) oraz rezultatami tych procesów”, zob. **E. Burzym**, *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*, PWE, Warszawa 1980, s. 18–19.

<sup>7</sup> **E. Burzym**, *Spoleczna funkcja rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 45(101), SKwP, Warszawa 2008, s. 81.

rzędczą dotyczy w szczególności komunikowania informacji<sup>8</sup>. Integracja tych dwóch podsystemów jest konieczna i oznacza, że rachunkowość przyjmuje wspólne – ekonomiczne, a nie podatkowe – zasady pomiaru zdarzeń gospodarczych, ujawniając ich skutki finansowe w sprawozdaniu finansowym – w zakresie i ze szczegółowością wymaganą przez prawo bilansowe. Dzięki temu, sprawozdanie finansowe zawiera dane wynikające z pomiaru dokonywanego w rachunkowości zarządczej, odpowiednio zagregowane, które dla potrzeb zarządczych podlegają dalszym analizom i służą do ustalenia wielkości nieujawnionych w sprawozdaniu finansowym<sup>9</sup>.

Obok błędnej opinii na temat rachunkowości finansowej i zarządczej w praktyce często panuje przekonanie, że rachunkowość służy przede wszystkim celom podatkowym. Polska rachunkowość po roku 1990 miała szczególnie trudne zadanie, aby zmienić tę opinię. Pomimo że ostatnie 20 lat to szalone tempo jej zmian – etap ten nie do końca zakończono sukcesem. W Polsce mieliśmy specyficzny punkt wyjścia – zakorzenione przez dziesięciolecia (po roku 1945) podejście podatkowe. Przejście od rachunkowości podatkowej – pomiaru podatkowego zdarzeń – do pomiaru ekonomicznego stało się faktem w roku 1995, ale jedynie w regulacjach (prawie bilansowym). W praktyce dla wielu jeszcze jednostek zasady pomiaru ekonomicznego wciąż pozostają teorią, a rachunkowość jest dla nich przede wszystkim systemem ewidencyjnym realizującym cele podatkowe.

Postrzeganie rachunkowości jako ewidencji podatkowej to problem, z którym borykano się w Polsce już w okresie międzywojennym. Stanisław Skrzywan twierdził w roku 1938, że „Urzędy podatkowe i ustawodawstwo podatkowe są tymi czynnikami, które dziś decydują o sposobie [...] sporządzania bilansów, ponieważ dysponują potężnymi i doraźnymi sankcjami. [...] księgowość w więk-

<sup>8</sup> Informacje z rachunkowości zarządczej są dzisiaj coraz częściej prezentowane w rocznych raportach finansowych przedsiębiorstwa i stają się dostępne dla zewnętrznych użytkowników informacji. W praktyce gospodarki globalnej mamy zatem do czynienia z szybko postępującą integracją rachunkowości zarządczej z finansową.

<sup>9</sup> Rachunkowość zarządcza i rachunkowość finansowa wzajemnie się przenikają, dążąc do stworzenia w niedalekiej przyszłości spójnego systemu informacyjnego, przyjmującego ten sam cel – dostarczanie informacji o działalności jednostki do podejmowania decyzji ekonomicznych. Według Ireny Sobańskiej (**I. Sobańska**, *Rachunkowość zarządcza w praktyce światowej i polskiej na początku XXI wieku – aspekty strategiczne*, w: **J. Jeżak** (red.), *Rozwój teorii i praktyki zarządzania strategicznego – doświadczenia krajowe i międzynarodowe*, T. 1, PAM Center, Łódź 2003, s. 169–170) „w podmiotach gospodarczych powinien funkcjonować system rachunkowości zarządczej zorientowany na zarządzanie strategiczne oraz powinien on być zintegrowany z rachunkowością finansową na poziomie formułowania polityki rachunkowości i tworzonej bazy danych dla sprawozdań finansowych”.

szości przedsiębiorstw prowadzona jest wyłącznie dla względów i celów podatkowych. Ten cel uboczny – zgodnie z nauką księgowości – staje się w praktyce celem naczelnym, decydującym [...]”<sup>10</sup>. Analizując obecną praktykę polskich jednostek – zwłaszcza małych i średnich – z przykrością należy stwierdzić, że niewiele się zmieniło. Zmiana oznacza bowiem wdrożenie nowych, ekonomicznych, a nie podatkowych zasad pomiaru dokonań i sytuacji finansowej jednostki. Wiele, jeśli nie większość polskich podmiotów nie jest gotowa do wykonania tego kroku, ponieważ wciąż celem priorytetowym ich systemu rachunkowości jest rozliczanie podatków i zaspokojenie potrzeb informacyjnych instytucji branżowych i statystycznych.

#### **4. Mit 2 – celem pomiaru w rachunkowości jest pomiar wyniku finansowego, rachunkowość nie mierzy wartości przedsiębiorstwa**

**Rachunkowość dokonuje pomiaru zarówno wyniku finansowego, jak i wartości kapitału własnego, w ten sposób ustala wartość bilansową przedsiębiorstwa, stanowiącą punkt wyjścia dla ustalania wartości przedsiębiorstwa innymi metodami wykorzystywanymi w finansach.**

W dobie globalizacji najważniejszymi odbiorcami sprawozdań finansowych są właściciele kapitału, których potrzeby informacyjne wyraźnie zmieniły się w ostatnich latach. O ile przez bardzo długi okres byli oni zainteresowani zyskiem, o tyle obecnie oczekują informacji o wartości przedsiębiorstwa. Stąd też zmiana celu i zasad pomiaru w rachunkowości – przejście od pomiaru zysku do pomiaru wartości przedsiębiorstwa<sup>11</sup>.

W warunkach globalnych, ostatecznie celem pomiaru dokonywanego przez rachunkowość finansową staje się – ustalona z perspektywy długiego okresu – wartość bilansowa przedsiębiorstwa, którą wyrażają aktywa netto stanowiące jego kapitał własny. Kapitał sam w sobie nie jest przedmiotem wyceny, musi być zatem wyceniony za pomocą innych mierników<sup>12</sup>. Wycena przedsiębiorstwa

<sup>10</sup> S. Skrzywan, *Wpływ ustawodawstwa podatkowego na księgowość i bilanse przedsiębiorstw oraz znaczenie gospodarcze i skutki tego wpływu*, Czasopismo Księgowych w Polsce 1938/1, s. 3–4.

<sup>11</sup> Por. E. Walińska, *Wartość bilansowa przedsiębiorstwa a alokacja podatku dochodowego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2004, s. 60–71.

<sup>12</sup> A. Kamela-Sowińska, *Wartość kapitału*, w: J. Wojtyła (red.), *Podstawowe problemy rachunkowości jako dyscypliny naukowej i działalności praktycznej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Karola Adamieckiego, Katowice 2000, s. 88.



w rachunkowości jest wyceną kapitału własnego, która zależy od wyceny jego aktywów i zobowiązań<sup>13</sup>.

Przyjęcie pomiaru wartości przedsiębiorstwa jako nadrzędnego celu rachunkowości oznacza podejście prospektywne oraz subiektywny osąd przy pomiarze skutków finansowych zdarzeń gospodarczych. Oznacza również dualizm informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych – w szczególności widoczny w rachunku zysków i strat, który zawiera zarówno informacje o zyskach zrealizowanych w danym okresie, jak i informacje o przyszłych zyskach – konieczne przy ustalaniu wartości przedsiębiorstwa<sup>14</sup>.

Gdy celem rachunkowości stała się prezentacja wartości przedsiębiorstwa, konieczne okazały się zmiany zasad pomiaru, najbardziej widoczne w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości / Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej. Zmiany te wymusiły modyfikację nadrzędnych koncepcji rachunkowości – odstępstwo od kosztu historycznego na rzecz wyceny w wartości godziwej, modyfikację zasad ujawniania – wzrost ujawnień w sprawozdaniach finansowych, a także modyfikację zakresu sprawozdań finansowych – wprowadzenie sprawozdania z wyników całościowych (*statement of comprehensive income*), czy też wyodrębnienie, jako samodzielnego elementu rocznego zamknięcia, rachunku objaśniającego zmiany w kapitale własnym. W ten sposób wartość bilansowa przedsiębiorstwa zyskała rangę odrębnej kategorii ekonomicznej, podlegającej pomiarowi w rachunkowości<sup>15</sup>.

Wartość przedsiębiorstwa odpowiada na pytanie, jak została wyceniona na dany dzień korzyść właścicieli kapitału – wartość rezydualna przedsiębiorstwa, która pozostaje do ich dyspozycji. Problem polega na tym, jak ją zmierzyć? Jedno jest pewne, z uwagi na zmianę celów zarządzania przedsiębiorstwem nie jest możliwe wykorzystanie jedynie historycznych danych księgowych do ustalenia

<sup>13</sup> *Ibidem*, s. 94.

<sup>14</sup> Dualizm w zakresie informacji w sprawozdaniu finansowym był przedmiotem wielu publikacji. Janusz Samelak podkreśla dwuwymiarowy zakres informacji – o zyskach zrealizowanych i aktualnej wartości zasobów oraz o elementach tworzących zysk w przyszłości w celu prognozy wartości przedsiębiorstwa (**J. Samelak**, *Determinanty sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw oraz kierunki jej dalszego rozwoju*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2004, s. 114).

<sup>15</sup> Rachunkowość jest klasycznym przykładem pomiaru ekonomicznego, którego wynikiem jest wartość bilansowa przedsiębiorstwa. Choć nie może ona stanowić decydującego wyznacznika wartości przedsiębiorstwa, to jest ważną kategorią wartości – istotnym parametrem decyzyjnym dla menedżerów i innych użytkowników informacji ekonomicznej (**D. Zarzecki**, *Zasady i metody wyceny przedsiębiorstw*, w: **L. Bednarski, T. Waśniewski** (red.), *Analiza finansowa w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, T. 2, FRRwP, Warszawa 1996, s. 346–347).

i zarządzania wartością przedsiębiorstwa. Do jej pomiaru zaczęto zatem stosować nowe metody i narzędzia – ekonomiczną wartość dodaną EVA (*Economic Value Added*) i rynkową wartość dodaną MVA (*Market Value Added*). Oznaczało to przełom w rachunkowości zarządczej, widoczny również w teorii rachunkowości, w ramach której wyodrębniono dwa obszary rachunkowości zarządczej: operacyjną i strategiczną<sup>16</sup>.

Wartość przedsiębiorstwa ustalona zgodnie z zasadami pomiaru stosowanymi przez rachunkowość – czy to finansową, czy zarządczą – różni się od rynkowej wartości przedsiębiorstwa. Dlatego też w literaturze przedmiotu różnica pomiędzy tymi wartościami nazywana jest „luką wartości”. Wyzwaniem dzisiejszych czasów jest jej zmniejszanie i czynią to wszystkie dyscypliny ekonomiczne, nie tylko rachunkowość, ale również finanse i zarządzanie. Rachunkowość ma jednak szczególne możliwości oddziaływania na lukę wartości poprzez:

- udoskonalanie zasad pomiaru wartości bilansowej przedsiębiorstwa – w sferze rachunkowości finansowej;
- ustalanie „menedżerskiej” wartości przedsiębiorstwa (w przypadku operacyjnej rachunkowości zarządczej) oraz wartości dla akcjonariuszy (w przypadku wykorzystania narzędzi strategicznej rachunkowości zarządczej)<sup>17</sup>.

### **5. Mit 3 – rachunkowość jest standardowym systemem rejestracji zdarzeń, bazującym na sztywnych regulacjach prawnych, a sprawozdania finansowe mają ściśle określoną formę**

**Rachunkowość, pomimo regulacji prawnych, nie jest standardowym systemem. Stanowi indywidualny system pomiaru i prezentacji w każdym przedsiębiorstwie, który wymaga dostosowania do specyfiki biznesu. Sprawozdanie**

<sup>16</sup> Alicja A. Jaruga podkreślała, że obecnie mamy do czynienia ze strategiczną rachunkowością zarządczą ukształtowaną przez potrzeby informacyjne zarządzania wartością przedsiębiorstwa, której narzędzia mają umożliwiać pomiar wartości dla akcjonariusza (A.A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania, Łódź 1999, s. 40–65).

<sup>17</sup> Rachunkowość zarządcza, wykorzystując właściwe sobie narzędzia pomiaru, jest w stanie skorygować wartość bilansową przedsiębiorstwa, dostosowując ją do potrzeb zarządzających. Stąd też, na bazie danych sprawozdawczych, zastępując zysk miernikiem EVA oraz korygując w związku z powyższym kapitał własny, powstaje „zarządcza” lub „menedżerska” wartość przedsiębiorstwa. Pomiar wartości dla akcjonariusza to domena strategicznej rachunkowości zarządczej, w której dzięki zastosowaniu odpowiednich narzędzi i miar oblicza się wartość przyszłych korzyści dla akcjonariusza (por. E. Walińska, *op. cit.*, s. 104–124).

**finansowe przedsiębiorstwa powinno być zatem zindywidualizowanym zestawem informacji finansowych, stanowiącym efekt przyjętej przez jego kierownictwo polityki rachunkowości.**

Sprawozdanie finansowe – końcowy produkt rachunkowości finansowej – stanowi efekt polityki rachunkowości, która powinna wynikać z przyjętej strategii przedsiębiorstwa, realizowanej za pomocą odpowiedniego modelu biznesowego. Sprawozdanie finansowe jest indywidualnym „produktem” każdej firmy, ponieważ każda z nich jest specyficzna i może przyjmować różną politykę rachunkowości, rozumianą jako wyraz określonego sposobu działania zmierzającego do osiągnięcia zakładanego celu poprzez świadome dokonywanie wyboru metod i zasad rachunkowości.

Polityka rachunkowości jest narzędziem realizacji funkcji rachunkowości, zarówno w tradycyjnym znaczeniu – czyli odpowiedzialności zarządu przed właścicielem kapitału, jak i odpowiedzialności przed innymi interesariuszami (koncepcja stakeholders).

Przedstawione rozważania na temat polityki rachunkowości pokazują, dlaczego konieczne stały się regulacje sprawozdawczości finansowej – jednego z podsystemów systemu rachunkowości. W wymiarze międzynarodowym są to Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (*International Financial Reporting Standards*), w wymiarze krajowym są to ustawy, kodeksy lub standardy krajowe<sup>18</sup>. Regulacje rachunkowości to tylko normatywny wymiar systemu rachunkowości, niezbędny dla funkcjonowania rzeczywistości gospodarczej, gwarantujący bezpieczeństwo obrotu gospodarczego. Potrzeba regulacji rachunkowości wynika z faktu, iż „[...] rachunkowość jako nauka społeczna, stosowana w sferze działalności gospodarczej dla jej racjonalizacji poprzez jej opis kwantytatywny, operuje szeregiem pojęć, norm, zasad i reguł, które w wyniku jej rozwoju ulegają naturalnym przeobrażeniom, zauważalnym w dłuższych okresach. Wymogi praktycznego prowadzenia rachunkowości powodują konieczność ustanowienia takiej jej bazy normatywnej, która odwzorowując społeczno-ekonomiczne treści rachunkowości będzie sprzyjać realizacji celów gospodarczych w skali mikro- i makroekonomicznej oraz w krótkich i długich okresach, a także integracji tych celów”<sup>19</sup>.

Należy pamiętać, że regulacje rachunkowości, często określane mianem prawa bilansowego, dają jedynie ogólne ramy funkcjonowania rachunkowości w poszczególnych jednostkach, ich kierownictwo musi dokonać wyboru określonych

<sup>18</sup> Np. w Polsce jest to Ustawa o rachunkowości i Krajowe Standardy Rachunkowości, w Wielkiej Brytanii – Prawo Spółek i Brytyjskie Standardy Rachunkowości.

<sup>19</sup> E. Burzym, *Rola i funkcje rachunkowości w roku 2000*, s. 65.

rozwiązań szczegółowych najlepiej dopasowanych do rzeczywistości gospodarczej danego przedsiębiorstwa, czyli przyjąć określoną politykę rachunkowości.

Kluczową kwestią, decydującą o jakości polityki rachunkowości i informacji prezentowanych w sprawozdaniu finansowym jest koncepcja nadrzędna rachunkowości – *true and fair view*, odwołująca się do mądrości i odpowiedzialności indywidualnej osoby. Obraz przedsiębiorstwa tworzony w jego sprawozdaniach według najbardziej nawet doskonałych wzorców zależy od konkretnych okoliczności i wiedzy danego człowieka. Obraz ten ma być tworzony zgodnie z duchem prawa, a nie tylko z literą prawa, zgodnie z treścią ekonomiczną, a nie tylko z wymogami formalnymi.

Takie podejście do rachunkowości w polskiej praktyce nie jest jeszcze powszechne. Wynika to z faktu, że sprawozdanie finansowe jeszcze nie tak dawno w polskiej praktyce posiadało ściśle określoną prawem formę i zakres, traktowane przez osoby sporządzające sprawozdanie jako jedynie możliwy obowiązujący wzór. W dobie wzrastającego znaczenia Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej na świecie, polska rachunkowość traci sztywne wzory ujawniania informacji na rzecz elastycznych rozwiązań w zakresie formy prezentacji sprawozdania finansowego. Jest to niewątpliwie rewolucja dla polskiej praktyki rachunkowości, sprawozdania finansowe tracą bowiem cechę unifikacji, stają się indywidualnym produktem każdego przedsiębiorstwa. To, w jakiej formie, z jaką szczegółowością dane zostaną ujawnione w sprawozdaniu finansowym, zależy od przedsiębiorstwa.

Reasumując, system rachunkowości przedsiębiorstwa wymaga – poprzez odpowiednio ukształtowaną politykę rachunkowości – dopasowania do zewnętrznych i wewnętrznych uwarunkowań jego funkcjonowania, w tym w szczególności do:

- dominujących źródeł finansowania,
- przyjętej strategii działania,
- realizowanego modelu biznesowego,
- stosowanych metod i narzędzi zarządzania,
- stosowanych rozwiązań technologicznych.

## 6. Zakończenie

Podsumowaniem przedstawionych w opracowaniu rozważań niech będzie definicja rachunkowości opracowana przez Elżbietę Burzym, zgodnie z którą rachunkowość to „[...] uniwersalny, elastyczny, podmiotowy, zdeterminowany metodą bilansową – a zorientowany na potrzeby racjonalnego zarządzania i rozrachunku

odpowiedzialności – system informacyjno-kontrolny, którego przedmiotem są skierowane retrospektywnie i prospektywnie identyfikacja, pomiar, analiza zjawisk gospodarczych i komunikowanie o tych zjawiskach oraz występujących między nimi relacjach, w zakresie całokształtu wartościowo wymiernej działalności gospodarczej podmiotu, tj. realizowanych przez ten podmiot – w powiązaniu z otoczeniem – procesów obejmujących: powstawanie, przepływ i podział wartości materialnych oraz wynikające stąd rozrachunki z innymi podmiotami gospodarczymi”<sup>20</sup>.

Przedstawiona definicja ma charakter ponadczasowy i uniwersalny – chociaż powstawała w czasach, w których zjawiska globalizacyjne dopiero zaczynały się rozwijać, pasuje do dzisiejszej rzeczywistości gospodarczej, w której dotychczasowy porządek i tradycja w systemie rachunkowości zostały zburzone przez zmiany społeczno-ekonomiczne w otoczeniu i tempo rozwoju gospodarek światowych.

Dziś w polskiej praktyce jeszcze nie wszyscy menedżerowie mają świadomość roli, jaką może spełniać „dobra” rachunkowość w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Jeśli ma realizować swoje funkcje i zadania, musi być przejrzysta i zrozumiała nie tyle dla księgowych, ile dla zarządzających i innych użytkowników informacji finansowych. Należy odrzucić opinię, że rachunkowość to ewidencja księgowa służąca przede wszystkim rozliczeniom podatkowym. Dodatkowo zrozumieć, że jej celem jest zarówno pomiar wyniku finansowego, jak i wartości przedsiębiorstwa. Wreszcie należy pamiętać, że rachunkowość nie jest standardowym systemem rejestracji zdarzeń, a sprawozdania finansowe nie mają ściśle określonej formy.

Reasumując, rachunkowość powinna być bardzo dobrze dopasowana do specyfiki działalności przedsiębiorstwa, nie może być czynnikiem ograniczającym działania biznesu. Decydują o tym zarządzający, którzy są jednocześnie twórcami i użytkownikami systemu rachunkowości. To od ich profesjonalizmu zależy, czy system ten zaspokajając będzie indywidualne potrzeby przedsiębiorstwa i czy będzie służebny wobec biznesu.

## Bibliografia

### Opracowania

**Burzym Elżbieta**, *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*, PWE, Warszawa 1980.

**Burzym Elżbieta**, *Rola i funkcje rachunkowości w roku 2000*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 45(101), SKwP, Warszawa 2008, s. 23–70.

**Burzym Elżbieta**, *Spoleczna funkcja rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 45(101), SKwP, Warszawa 2008, s. 71–85.

<sup>20</sup> E. Burzym, *Rola i funkcje rachunkowości w roku 2000*, s. 33.

- Jaruga Alicja A.**, *Rola rachunkowości zarządczej*, w: Alicja A. Jaruga, Wojciech A. Nowak, Anna Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania, Łódź 1999.
- Kamela-Sowińska Aldona**, *Wartość kapitału*, w: Jan Wojtyła (red.), *Podstawowe problemy rachunkowości jako dyscypliny naukowej i działalności praktycznej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Karola Adamieckiego, Katowice 2000.
- Samelak Janusz**, *Determinanty sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw oraz kierunki jej dalszego rozwoju*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2004.
- Skrzywan Stanisław**, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1969.
- Skrzywan Stanisław**, *Wpływ ustawodawstwa podatkowego na księgowość i bilanse przedsiębiorstw oraz znaczenie gospodarcze i skutki tego wpływu*, Czasopismo Księgowych w Polsce 1938/1, s. 3–4.
- Sobańska Irena**, *Rachunkowość zarządcza w praktyce światowej i polskiej na początku XXI wieku – aspekty strategiczne*, w: Jan Jeżak (red.), *Rozwój teorii i praktyki zarządzania strategicznego – doświadczenia krajowe i międzynarodowe*. T. 1, PAM Center, Łódź 2003.
- Tomanek Franciszek**, *Zagadnienia wartości i bilans*, Czasopismo Księgowych 1933, cyt. za: Marcelli Scheffs, *Oznaczenie wartości przedmiotów bilansowych*, Wydawnictwo Związku Księgowych w Polsce, Księgarnia Wł. Wilak, Poznań 1938.
- Walińska Ewa**, *Wartość bilansowa przedsiębiorstwa a alokacja podatku dochodowego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2004.
- Zarzecki Dariusz**, *Zasady i metody wyceny przedsiębiorstw*, w: Lech Bednarski, Tadeusz Wąsniowski (red.), *Analiza finansowa w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, T. 2, FRRwP, Warszawa 1996.

Ewa WALIŃSKA

## ACCOUNTING PRACTICE IN POLISH ECONOMIC XXI CENTURY – FACTS AND MYTHS

(Summary)

This elaboration is connected with the accounting system in the Polish economic practice – problems and need to change the approach to its purpose and role in the company. The key characteristics of Polish accounting nowadays are presented as well as an attempt to overthrow the accrued myths around it.

The research method used in the article is a critical analysis of the literature, as well as their own observations and experiences resulting from the analysis of practices to improve the accounting system in Polish enterprises.

**Keywords:** accounting; management accounting; financial statements; accounting policy