

Alfred Szydelko

Politechnika Rzeszowska

DYCHOTOMIA RACHUNKOWOŚCI

1. Wstęp

Najistotniejszym instrumentem pomiaru działalności gospodarczej jest rachunkowość. Jej pierwotna forma, księgowość podwójna, jest uznawana za najstarszą formę rachunku ekonomicznego [Sombart 1928, s. 110-117], traktowanego jako system obserwacji i opisu działalności gospodarczej, umożliwiający ocenę jej przebiegu oraz skutków podejmowanych decyzji gospodarczych.

Pojęcie rachunkowości, mimo dużej liczby definicji, w swoich cechach podstawowych jest zbliżone. Definicje te różnią się bowiem w większości przypadków drobnymi szczegółami lub były formułowane z różnych czasowo punktów odniesienia.

Nie wnikając głębiej w rozbieżności między tymi definicjami, warto zauważyć, że rachunkowość jest zaliczana do grona dyscyplin praktycznych i w związku z tym przejmuje cechy i problemy charakteryzujące tę grupę dyscyplin. Podstawowym problemem metodologicznym i terminologicznym każdej dyscypliny stosowanej jest właściwe rozróżnienie elementów jej dwuczłonowego podziału: teorii i praktyki. Zdarza się bowiem, że brak wyraźnego odróżnienia dyscypliny naukowej od jej zastosowań, wynikający m.in. z dwu uprzednio wymienionych problemów, może niekiedy prowadzić do poważnych nieporozumień [Siemianowski 1976, s. 218]. Inaczej bowiem trzeba rozumieć istotę i funkcję teorii danej dyscypliny, a inaczej jej praktyki.

Przez pojęcie rachunkowości jako typowej dyscypliny stosowanej trzeba rozumieć praktykę i teorię rachunkowości. Inny jest bowiem zakres znaczeniowy rachunkowości, traktowanej jako praktyka, inny zaś odnosi się do badań naukowych, prowadzonych w ramach tej praktyki.

2. Praktyka rachunkowości

Rachunkowość jako praktyka jest utożsamiana z pojęciem „systemu rachunkowości”, który można rozpatrywać jako:

- system ewidencyjny,
- system informacyjny [Skrzywan 1969, s. 5; Dziedziczak, Stępniewski 1999, s. 8-10].

System ewidencyjny rachunkowości musi być oparty na trzech podstawowych elementach: mierniku pieniężnym, podwójnym zapisie i kontach księgowych [Wróblewski 1965, s. 89; Peche 1964, s. 13-19]. Tylko jednoczesne stosowanie tych trzech elementów pozwala odróżniać rachunkowość od innych form ewidencji gospodarczej, czyli miernik pieniężny, podwójny zapis i konta księgowe są niezbędne, aby rachunkowość zachowała właściwości zamkniętego i bilansującego się systemu ewidencji gospodarczej w jednostkach pieniężnych.

Poza podstawowymi elementami tego systemu można wyróżnić jeszcze elementy dodatkowe, które można sprowadzić do dwóch warunków. Pierwszy wymaga, aby ewidencja była ścisłym i rzetelnym odbiciem rzeczywistych zdarzeń i procesów gospodarczych. Współczesna rachunkowość spełnia ten warunek m.in. poprzez wymóg dokumentacji każdego zapisu księgowego oraz okresową inwentaryzację. Drugi warunek to właściwe zabezpieczenie zarejestrowanych danych przed ich sfałszowaniem, co powinno zapewnić maksymalną wiarygodność uzyskanych informacji. Postulat ten realizowany jest praktycznie przez zachowanie odpowiednich standardów formalnych oraz przeprowadzenie obliczeń z maksymalną dokładnością [Peche 1964, s. 8].

Współczesny system ewidencyjny rachunkowości opiera się zarówno na elementach podstawowych, jak i dodatkowych. Z tym, że o ile miernik pieniężny, podwójny zapis i konta księgowe są, co do charakteru, niezmiennie w czasie i przestrzeni jako aksjomaty rachunkowości, o tyle elementy dodatkowe systemu ewidencyjnego rachunkowości nie są stałe i zmieniają się w zależności od etapu jej historycznego rozwoju.

Za zmienne w czasie i przestrzeni elementy dodatkowe systemu ewidencyjnego rachunkowości J. Wróblewski uważa zasady i formy jej techniki, traktując przy tym formy techniki rachunkowości jako „zespoły urządzeń techniczno-organizacyjnych odpowiednio powiązanych, wykorzystywanych i stosowanych do prowadzenia rachunkowości”, zasady rachunkowości zaś jako „te jej zmienne elementy, których nie zalicza się do form techniki rachunkowości” [Wróblewski 1965, s. 87].

System rachunkowości może być również rozpatrywany jako system informacyjny. Każdy system informacyjny jest zbudowany z określonych wejść, wyjść i algorytmów przetwarzania danych wejściowych w informacje wyjściowe. W przypadku systemu rachunkowości na wejściu pojawiają się skwantyfikowane dane, będące obrazem rzeczywistych procesów gospodarczych zachodzących w przed-

siębiorstwie, oraz dane będące efektem oczekiwanych zjawisk przyszłych. Taki układ zasileń na wejściu pozwala oczekiwać od rachunkowości jako praktyki wyników zarówno w aspekcie retrospektywnym, jak i prospektywnym, co powinno być pożądaną cechą współczesnej rachunkowości [Burzym 1988, s. 18-19].

W efekcie przetwarzania danych na wyjściu systemu rachunkowości pojawiają się informacje, przeznaczone dla różnych odbiorców. Zazwyczaj są to dwa kręgi odbiorców. Odbiorcy wewnętrzni, dla których uzyskane informacje staną się podstawą podejmowania decyzji na różnych szczeblach zarządzania, oraz odbiorcy zewnętrzni, którzy na podstawie interesujących ich informacji dokonują oceny działalności podmiotu lub za ich pomocą rozliczają ten podmiot. Pierwszą grupę informacji, przeznaczonych do zarządzania przedsiębiorstwem, dostarcza rachunkowość zarządcza, drugą grupę – rachunkowość finansowa [Nowak 2001, s. 15-17].

Podział rachunkowości na rachunkowość finansową i zarządczą ma w Polsce swoją krótką, aczkolwiek interesującą historię. Pierwotnie pojawiały się tendencje, by w sposób jak najbardziej wyraźny wydzielić z systemu rachunkowości dwa podsystemy: rachunkowość finansową i rachunkowość zarządczą. Pod koniec lat osiemdziesiątych można było zaobserwować, że podział praktyki rachunkowości na dwie klasy: finansową i zarządczą, stał się w Polsce faktem [Jarugowa i in. 1990, s. 4]. Przyjęcie takich rozwiązań, choć ma oczywiste zalety, pociągało za sobą ogromny wzrost nakładów na równoległe prowadzenie systemów finansowo-księgowych i systemów wspomagających podejmowanie decyzji. Spowodowało to w krótkim okresie czasu całkowitą zmianę filozofii traktowania rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej. Przedsiębiorstwa zaczęły tworzyć systemy integrujące narzędzia rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej w jeden spójny system zintegrowanej rachunkowości. Dotyczy to różnych obszarów rachunkowości, a zwłaszcza rachunku kosztów [Szydełko 2004, s. 151-152].

Informacje z systemu rachunkowości dostarczane są w mierniku pieniężnym, zazwyczaj w postaci konkretnych liczb, aczkolwiek pożądane są również informacje liczbowe z określoną dozą prawdopodobieństwa. W tym ostatnim przypadku informacje muszą pochodzić z rachunków w ujęciu prospektywnym.

W celu przetransformowania danych wejściowych w informacje wyjściowe niezbędne jest zastosowanie odpowiednich algorytmów. Najstarszym historycznie algorytmem transformacji w systemie rachunkowości był zwyczaj. Następnie pojawiły się: nauka i prawo. Obecnie za podstawowe algorytmy transformacji w systemie rachunkowości trzeba uznać algorytmy wytyczone przez prawo finansowe poszczególnych państw lub ich organizacji [Litwińczuk 1995, s. 15].

Algorytmy przetwarzania danych w systemie rachunkowości mogą mieć różny system dowolności. Ze względu na to kryterium można wyróżnić algorytmy o postaci wyraźnie skodyfikowanej, ściśle przekształcające dane wejściowe wg określonych instrukcji, i algorytmy w postaci ogólnych zaleceń (standardów). Jednak w

obu przypadkach muszą one być zbudowane pod kątem wielkości wyrażonych w mierniku pieniężnym, bazując jednocześnie na kontaktach i podwójnym zapisie.

Warto w tym miejscu zaznaczyć, że rachunkowość traktowana jako system informacyjny wchodzi w skład systemu informacyjnego przedsiębiorstwa. Z tego też względu bardziej prawidłowo byłoby traktować system rachunkowości nie jako w pełni autonomiczny system, lecz jako swojego rodzaju główny podsystem w systemie zarządzania przedsiębiorstwem [Messner, Binkowski 1986, s. 17].

Dokonując próby znalezienia kryterium, dzięki któremu w ramach systemu rachunkowości możemy mówić o systemie ewidencyjnym i systemie informacyjnym, można dojść do wniosku, że wynika to z faktu większego eksponowania w pierwszym przypadku funkcji kontrolnej, a w drugim – funkcji informacyjnej rachunkowości. Trzeba od razu zaznaczyć, że współczesna rachunkowość, bardziej zbliżona do systemu informacyjnego, musi spełniać obie te funkcje równocześnie. Warunkiem bowiem dostarczenia prawidłowych informacji jest właściwe wypełnienie przez rachunkowość jej funkcji kontrolnej.

Jednocześnie trudno jednoznacznie rozstrzygnąć, który system był historycznie starszy. Wydaje się jednak, że rozwój rachunkowości był w przeszłości bardziej ukierunkowany na realizację jej funkcji kontrolnej [Wróblewski 1965, s. 32]. Współczesna rachunkowość kładzie natomiast większy nacisk na aspekty informacyjne, co wynika ze wzrostu zapotrzebowania ze strony ośrodków wewnętrznego zarządzania podmiotem gospodarczym oraz jego otoczenia zewnętrznego na szybką i wiarygodną informację. Na dostarczanie takich właśnie informacji musi być nastawiona współczesna rachunkowość, stąd też wniosek, że mimo iż obie funkcje: kontrolna i informacyjna, muszą być spełniane przez rachunkowość równolegle, to funkcję informacyjną należy określić jako zasadniczą.

3. Teoria (nauka) rachunkowości

W większości definicji rachunkowości można zauważyć traktowanie jej jedynie jako praktyki. Wydaje się to poważnym niedociągnięciem znawców tematu, gdyż takie splotone podejście niezwykle zubaża treści zawarte w pojęciu rachunkowości, a także zmniejsza jej rolę na tle innych nauk stosowanych.

Od rachunkowości jako praktyki należy bowiem wyraźnie odróżnić teorię rachunkowości, czyli naukę rachunkowości. O ile wiedza, reprezentowana przez praktyków rachunkowości, mająca charakter wiedzy zdroworozsądkowej, potocznej, stała się podstawą rozumienia rachunkowości jako praktyki, o tyle nauka rachunkowości musi opierać się na wiedzy wyraźnie spełniającej kanony poprawności naukowej, z których wynika jasno, że wiedzę naukową powinien charakteryzować wyższy stopień ogólności, ścisłości i pewności [Kmita 1977, s. 163].

Można się zgodzić z K.G. Szymańskim, że nauka rachunkowości „obejmuje wiedzę naukową w zakresie działania i efektów działania, określonego mianem rachunkowości jako działalności gospodarczej” [Szymański 1989, s. 23]. Nauka rachunkowości to zarówno rezultaty, wytwory naukowego poznania w zakresie tego działania, jak i proces badawczy, doprowadzający do tych rezultatów.

Istotną sprawą dla nauki rachunkowości jest określenie jej miejsca wśród innych nauk. W tej kwestii można wyróżnić dwa zasadnicze poglądy. Pierwszy z nich można znaleźć w powojennej literaturze polskiej, wg niego nauka rachunkowości, należąca do grupy nauk ekonomicznych, bazuje na ekonomii jako fundamencie wszystkich nauk ekonomicznych. Nauki ekonomiczne wchodzą w skład nauk społecznych, a te z kolei wraz z naukami przyrodniczymi tworzą grupę nauk empirycznych. Stąd też wniosek, że naukę rachunkowości należy traktować jako stosowaną naukę empiryczną.

Drugi, odmienny pogląd, prezentuje literatura zachodnia. Przyjmuje się w niej zazwyczaj, że nauka rachunkowości jest elementem składowym nauki o przedsiębiorstwie lub nauki o zarządzaniu. Wynika to z faktu, że rachunkowość jest traktowana jako umiejętność, a tym samym dyscyplinę sprowadza się do nauczania umiejętności. W takim ujęciu rachunkowości w zasadzie nie można umieścić w systemie nauk ekonomicznych [Gilpin 1996, s. 110-111].

Traktując naukę rachunkowości jako stosowaną naukę empiryczną, dość łatwo jest określić twierdzenia, z jakich się buduje teorię rachunkowości. Będąc nauką empiryczną, nauka rachunkowości musi posługiwać się twierdzeniami empirycznymi, orzekającymi o rzeczywistości gospodarczej dostępnej obserwacji. Praktycznie nauka rachunkowości posługuje się wszystkimi rodzajami twierdzeń empirycznych [Nowak 1985, rozdz. 4; Krajewski 1982, rozdz. II].

Do ustalenia pewnych stanów rzeczy jako bazy empirycznej wykorzystuje ona twierdzenia obserwacyjne, do przeprowadzenia zaś różnego rodzaju klasyfikacji pomocne są twierdzenia szczegółowe. Najistotniejszą jednak rolę w nauce rachunkowości odgrywają twierdzenia ogólne. Spośród tej grupy twierdzeń najczęściej dochodzi się w rachunkowości do sformułowania generalizacji historycznych, które jednak obciążone są czasoprzestrzenną stosowalnością. Rzadziej natomiast teoretycy rachunkowości dochodzą do twierdzeń, a jeszcze rzadziej do praw nauki, które są w nauce rachunkowości zasadniczym celem prowadzenia badań.

Istotne znaczenie dla rozważań o nauce rachunkowości ma systematyka jej elementów składowych, czyli działów. Wielu teoretyków rachunkowości zazwyczaj pomija w swych pracach powyższe zagadnienia, a niektórzy traktują je raczej zdawkowo. Wśród tych ostatnich panuje ogólnie przekonanie, że teorie rachunkowości można podzielić ze względu na stosowane metody badawcze, postać formalną formułowanych twierdzeń oraz przedmiot badań na:

- a) ogólną teorię rachunkowości,
- b) rachunkowość szczegółową.

Ogólna teoria rachunkowości zajmuje się przede wszystkim problemami z zakresu identyfikacji, pomiaru, rejestracji, grupowania, prezentacji, analizy i kontroli składników majątkowych i procesów gospodarczych, bez wnikania w szczegółowe problemy, dotyczące poszczególnych podmiotów rachunkowości. Rachunkowość szczegółowa natomiast zajmuje się rozwinięciem i przystosowaniem ogólnej teorii rachunkowości do potrzeb konkretnych jednostek, a także analizą zastosowań systemów rachunkowości w tych jednostkach.

Między ogólną teorią rachunkowości a rachunkowością szczegółową zachodzą pewne związki. Otóż trzeba szczególnie podkreślić, że ogólną teorię rachunkowości wyróżnia najwyższy stopień uogólnienia teoretycznego. Jednocześnie rachunkowość szczegółowa była historycznie starszą formą teorii rachunkowości. Jej powstanie i rozwój stworzyły podwaliny pod ogólną teorię rachunkowości.

W ostatnich latach pojawiły się próby wyodrębnienia z nauki rachunkowości pewnej grupy działów, takich jak: historia rachunkowości, teorie kontroli i rewizji finansowo-księgowej, teoria organizacji i techniki rachunkowości, teoria analizy sprawozdawczości, które określa się mianem działów z pogranicza rachunkowości. Otóż wydaje się, że jest to wyodrębnienie trochę jakby „na siłę”, gdyż w ten sposób próbuje się „wyrwać” pewne pojedyncze tematy z ogólnej teorii rachunkowości. Bardziej słuszne byłoby sformułowanie poglądu, że niektóre problemy ogólnej teorii rachunkowości muszą być badane na podstawie metodologii zarówno nauki rachunkowości, jak i innych nauk.

4. Podsumowanie

Współczesna rachunkowość zmierza w kierunku traktowania jej jako „systemu otwartego”, kształtowanego przede wszystkim przez wymogi ilościowe i jakościowe odbiorców informacji. Dlatego nadal zasadniczym motorem jej rozwoju będzie praktyka rachunkowości. Ona też będzie wytyczać ewentualne kierunki zmian w teorii rachunkowości.

Wobec dynamicznego rozwoju takich dyscyplin ekonomicznych, jak „zarządzanie finansami” lub „controlling”, które przejmują lub wręcz wchłaniają istotne obszary informacyjne rachunkowości, zwłaszcza w odniesieniu do rachunku kosztów i procedur prospektywnych rachunkowości zarządczej [Gmytrasiewicz, Karmańska 2002, s. 29], a jednocześnie także tendencji w praktyce przedsiębiorstw do tworzenia zintegrowanych systemów wspomagających zarządzanie, aktualnym problemem staje się potrzeba stworzenia teoretycznych podstaw tych systemów.

Literatura

- Burzym E., *Przestanki i kierunki współczesnej ewolucji rachunkowości oraz jej znaczenie dla realizacji zarządzania*, [w:] *Nowoczesna rachunkowość narzędziem zarządzania przedsiębiorstwa*, Materiały konferencyjne, Kraków 1988.
- Dziedziczak I., Stępniewski J., *System rachunkowości wspomaganej komputerowo*, SKwP, Warszawa 1999.
- Gilpin A. (red.), *Dictionary of Economic Terms*, London 1996.
- Gmytrasiewicz M., Karmańska A., *Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa 2002.
- Jarugowa A., Sobańska I., Szychta A. (red.), *Wprowadzenie do rachunkowości zarządczej. Poradnik dla kadry kierowniczej*, Katowice 1990.
- Kmita J. (red.), *Wykłady z logiki i metodologii nauk*, Warszawa 1977.
- Krajewski W., *Prawa nauki (przegląd zagadnień metodologicznych)*, Warszawa 1982.
- Litwińczuk H., *Prawo bilansowe*, KiK, Warszawa 1995.
- Messner Z., Binkowski B., *Podstawy rachunkowości*, Warszawa 1986.
- Nowak E., *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków 2001.
- Nowak S., *Metodologia badań społecznych*, Warszawa 1985.
- Peché T., *Ogólna teoria rachunkowości*, Warszawa 1964.
- Siemianowski A. (red.), *Poznawcze i praktyczne funkcje nauk empirycznych*, PWN, Warszawa 1976.
- Skrzywan S. (red.), *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, Warszawa 1969.
- Sombart W., *Der moderne Kapitalismus*, Bd. II, München und Leipzig, 1928.
- Szydełko A., *Rachunek kosztów planowanych w przedsiębiorstwie*, ODDK, Gdańsk 2004.
- Szymański K.G., *Problemy metodologiczne nauki rachunkowości*, Warszawa 1989.
- Wróblewski J. (red.), *Niektóre problemy teorii rachunkowości*, Warszawa 1965.
- Zurcher A.J., *Dictionary of Economics*, New York 1963.

DICHOTOMY OF ACCOUNTANCY

Summary

The idea of the nature of accountancy, in spite of many existing definitions, seems not to be fully explained. In most publications on this subject, when defining accountancy, elements of its binary division: theory and practice, are not considered. Such an approach unusually reduces the contents contained in the idea of accountancy.

This paper, considering the existing ideas, attempts to present fully the nature of accountancy, clearly separating its dichotomous division into practice and theory. In that context ideas about practice of accountancy, treated as a system of recording and a system of providing with information, have been characterized and systematized.

The paper also presents the field of accountancy research as a science, as well as the types of enunciations which are used by it, with special attention to mutual dependence and conditioning between the general theory of accountancy and the detailed accountancy.