

## Rachunkowość jako nauka – jej współdziałanie z dyscypliną finanse

Ewa Walińska\*

**Streszczenie:** *Cel* – Celem artykułu jest prezentacja rachunkowości jako nauki oraz wskazanie jej miejsca i roli w naukach ekonomicznych, w szczególności jej relacji do dyscypliny „finanse”.

*Metodologia badania* – W artykule zastosowano metodę studiów literaturowych (polskiej i zagranicznej literatury przedmiotu), analizę materiałów źródłowych oraz metodę dedukcji i indukcji.

*Wynik* – W rezultacie przeprowadzonych rozważań w artykule sformułowano postulat współdziałania dyscyplin w naukach ekonomicznych w obszarze metod i narzędzi badawczych, z jednoczesnym zachowaniem tożsamości każdej z nich.

*Oryginalność/wartość* – Przedstawione treści wydają się być wartościowe, zważywszy na dynamiczny rozwój globalnej rzeczywistości gospodarczej, której pomiar staje się coraz bardziej skomplikowany i wymaga uporządkowania oraz współpracy różnych dyscyplin naukowych, czyli podejścia interdyscyplinarnego.

**Słowa kluczowe:** teoria rachunkowości, system rachunkowości, nauki ekonomiczne

### Wprowadzenie

Dynamiczny rozwój globalnej gospodarki przynosi nowe i coraz bardziej skomplikowane transakcje gospodarcze, których pomiar wymaga niestandardowych, często nieznanych dotychczasowej praktyce, rozwiązań. Ich wypracowanie wymaga znajomości treści ekonomicznej transakcji i dopasowania do niej odpowiednich zasad pomiaru – w szczególności metody, narzędzia i sposobu ujęcia skutków tego pomiaru w systemie informacyjnym, jakim jest system rachunkowości.

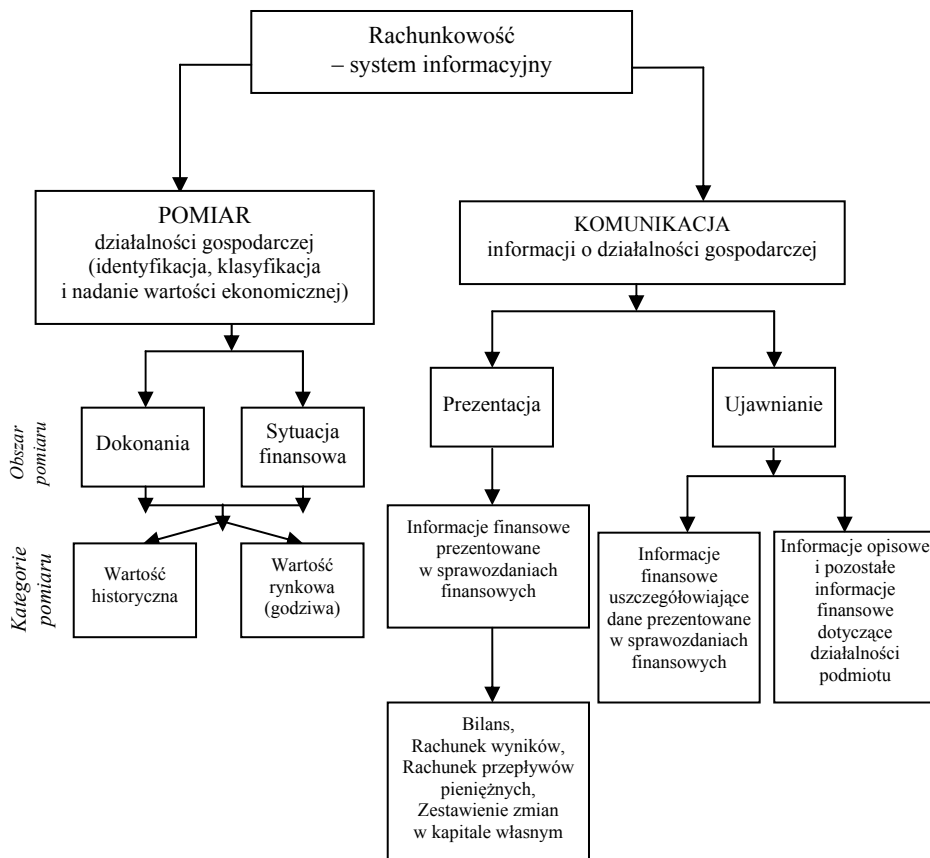
Celem artykułu jest przedstawienie rachunkowości jako nauki, która dostarcza wiedzy teoretycznej pozwalającej na określenie istoty ekonomicznej transakcji i zdarzeń gospodarczych, wybór zasad ich pomiaru oraz sposobu komunikacji informacji o ich skutkach finansowych szeroko rozumianym użytkownikom. Dodatkowo rozważania zamieszczone w niniejszym artykule mają na celu wskazanie miejsca i roli rachunkowości w naukach ekonomicznych, w szczególności w relacji do dyscypliny „finanse”. W opracowaniu zastosowano metodę studiów literaturowych, analizę materiałów źródłowych oraz metodę dedukcji i indukcji.

---

\* prof. dr hab. Ewa Walińska, Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania, Uniwersytet Łódzki, ul. Jana Matejki 22/26, 90–237 Łódź, e-mail: walinska@uni.lodz.pl.

## 1. Istota i zakres systemu rachunkowości

Rachunkowość jest systemem informacyjnym, systemem szczególnym, gdyż dotyczącym skomplikowanej materii, jaką stanowi działalność gospodarcza. Jakie stawia sobie cele? Po pierwsze pomiar zdarzeń gospodarczych, po drugie komunikację informacji do otoczenia (por. rys. 1).



**Rysunek 1.** Rachunkowość jako system informacyjny

Źródło: opracowanie własne.

Rachunkowość jako system informacyjny nie tylko jest dostarczycielem informacji dla szerokiego grona użytkowników (komunikacja), ale przede wszystkim dokonuje pomiaru rzeczywistości gospodarczej (pomiar)<sup>1</sup>. System rachunkowości mierzy z jednej strony do-

<sup>1</sup> W literaturze przedmiotu można znaleźć szerokie rozumienie pomiaru, tj. łącznie z komunikowaniem (por. Burzym 2008a: 34).

konania podmiotu (czyli dynamiczny aspekt działalności gospodarczej), z drugiej jego sytuację finansową (aspekt statyczny działalności gospodarczej). Do pomiaru wykorzystuje różne podstawy wyceny, czyli zarówno wartość historyczną, wartość godziwą, jak i wartość rynkową. Skutkiem pomiaru transakcji i zdarzeń gospodarczych są dane finansowe, które w zależności od tego, jakiego obszaru działalności dotyczą, są prezentowane albo w bilansie i zestawieniu zmian w kapitale własnym (jeśli dotyczą sytuacji finansowej), albo w rachunku wyników i rachunku przepływów pieniężnych (jeśli dotyczą dokonań podmiotu). Odrębną formą komunikowania informacji przez system rachunkowości są ujawnienia (ang. *disclosures*), czyli informacje dodatkowe przybierające często postać not lub raportów zwiastujących zarówno dane finansowe, jak i niefinansowe (opisowe) o działalności podmiotu.

Przedstawione rozważania na temat rachunkowości jako systemu informacyjnego znalazły swoje odzwierciedlenie w praktyce stanowiąc treść regulacji 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>2</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” (Burzym 2008a: 65).

Należy pamiętać, iż rachunkowość to nie tylko jej regulacje, ale przede wszystkim teoria naukowa pomiaru rzeczywistości gospodarczej. Jak podkreślała E. Burzym (2008a: 33), „rachunkowość stanowi teorię naukową pomiaru ekonomicznego (...), jest ona celowo zorientowana na potrzeby zarządzania i na realizację celów gospodarczych. Problematyka rachunkowości (w teorii i w praktyce) obejmuje zatem powiązane ze sobą problemy poznawcze i decyzyjne. Pierwsze wynikają z przedmiotu pomiaru, drugie zaś – z celów, dla których pomiar ten jest dokonywany”.

Powstaje zatem pytanie, co jest przedmiotem pomiaru dokonywanego przez rachunkowość? E. Burzym (2008a: 34) 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”.

---

<sup>2</sup> Np. w Polsce jest to Ustawa o rachunkowości i Krajowe Standardy Rachunkowości, w Wielkiej Brytanii – Prawo Spółek i Brytyjskie Standardy Rachunkowości.

Kolejne pytanie dotyczy celu pomiaru dokonywanego przez system rachunkowości. Według E. Burzym (2008a: 34) „rachunkowość jako system pomiaru ekonomicznego w podmiotach gospodarczych jest celowo zorientowana na potrzeby:

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

Podsumowaniem przedstawionych rozważań niech będzie definicja rachunkowości opracowana przez E. 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” (Burzym 2008a: 33). Przedstawiona definicja rachunkowości w sposób niezwykle trafny i pełny oddaje jej sens i istotę ekonomiczną. W świetle tak określonych celów i przedmiotu rachunkowości dyskusyjny staje się znany powszechnie jej podział na dwa podsystemy – rachunkowość finansową i zarządczą. Jest on zrozumiały, jeśli rolę rachunkowości sprowadzimy jedynie do funkcji dostarczyciela informacji odpowiednio użytkownikom zewnętrznym i wewnętrznym. Obecnie podział taki w dużej mierze traci rację bytu. Jak stwierdza E. Burzym (2008b: 81): „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, a jej podział na finansową i zarządczą dotyczy tylko komunikowania informacji.

Rachunkowość jest nauką – posiada własną metodę poznawczą (jest to metoda bilansowa), 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.

## 2. System rachunkowości – teoria pomiaru ekonomicznego<sup>3</sup>

Rachunkowość jako teoria pomiaru ekonomicznego ma swój wielowiekowy dorobek, którego korzenie tkwią w koncepcjach teoretycznych nauk społecznych. Pewną przeszkodą w rozwoju teorii rachunkowości były dwa podejścia do jej relacji z praktyką.

Niektórzy teoretycy (Littelton, Zimmerman 1962: 10) twierdzą, że teoria powinna być postrzegana przez pryzmat doświadczeń praktycznych rachunkowców, ponieważ „powstała na bazie doświadczenia (...), jest doświadczeniem, które dostarcza logicznych wyjaśnień (...), odzwierciedla praktykę, z której się rodzi”. Most (1977: 28) traktuje teorię rachunkowości jako integralny element nauki, obejmujący usystematyzowany zbiór koncepcji i zasad metodologicznych, niezależnych od praktyki. E.S. Hendriksen (1982: 28) definiuje teorię rachunkowości jako „zbiór szeroko rozumianych zasad, logicznie ze sobą powiązanych, stworzonych w celu dostarczenia ogólnej podstawy odniesienia, dzięki której można ocenić praktykę rachunkowości, oraz w celu wytyczenia linii przewodniej dla rozwoju nowych rozwiązań i procedur (...). Celem teorii rachunkowości jest dostarczenie spójnego zbioru zasad, połączonego w ogólny „szkielet” dla rozwoju i oceny rachunkowości w praktyce”.

Bez względu na sposób podejścia do teorii rachunkowości istnieje określona, podstawowa jej struktura. A.R. Belkaoui (2000: 162–163) wyróżnia w niej następujące elementy:

- cele sprawozdań finansowych,
- fundamentalne postulaty rachunkowości i koncepcje teoretyczne,
- zasady rachunkowości, oparte na postulatach i koncepcjach,
- techniki i metody rachunkowości budowane na podstawie zasad rachunkowości.

Kluczowym elementem teorii rachunkowości jest cel sprawozdań finansowych, z którego wywodzą się fundamentalne postulaty i koncepcje rachunkowości, na bazie których formułowane są zasady rachunkowości oraz stosowane w praktyce techniki i metody. Postulaty rachunkowości są definiowane jako aksjomaty, odzwierciedlające ekonomiczne, polityczne, socjologiczne i prawne otoczenia rachunkowości. A.R. Belkaoui (2000: 163–166) wyróżnia postulat podmiotu, postulat kontynuacji działania, postulat jednostki pomiaru i postulat periodyzacji<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> W niniejszym punkcie wykorzystano treści opublikowane przez Autorkę w monografii poświęconej wartości bilansowej przedsiębiorstwa (Walińska 2004: 40–50).

<sup>4</sup> Postulat podmiotu zakłada, że każda firma jest oddzielną jednostką rachunkowości wyodrębnioną od właścicieli i innych podmiotów, rozpoznaje odpowiedzialność zarządu przed właścicielem; postulat jednostki pomiaru zakłada, że rachunkowość jest pomiarem i komunikacją procesu działalności podmiotu, mierzalnym w kategoriach pieniężnych; postulat kontynuacji działalności zakłada, że podmiot będzie kontynuować swoją działalność w bliżej nieokreślonej przyszłości; postulat periodyzacji stanowi, że niezbędne jest sztuczne przerwanie kontynuacji działania w celu prezentacji informacji o dokonaniach i sytuacji finansowej podmiotu.

Koncepcje teoretyczne definiowane są jako stwierdzenia ogólnie akceptowane, zgodne z celami sprawozdań finansowych, które odzwierciedlają charakter podmiotu rachunkowości działającego w wolnej gospodarce charakteryzującej się prywatnymi stosunkami własności. Podstawowe koncepcje teoretyczne to: teoria własności, teoria funduszków (dochodowa) oraz teoria podmiotu (por. Belkaoui 2000: 167–169)<sup>5</sup>.

Cele, postulaty i koncepcje teoretyczne stanowią podstawowy szkielet rachunkowości, na podstawie którego formułowane są zasady rachunkowości i techniki. Z wymienionych elementów struktury teorii rachunkowości jedynie koncepcje teoretyczne nie podlegają dyskusji. Postulaty i zasady, chociaż powszechnie akceptowane, stanowiące o odrębności systemu rachunkowości w stosunku do innych systemów informacyjnych, stanowią przedmiot sporu co do nazwy (zasada, postulat, założenie czy koncepcja) i priorytetu (pierwotne czy wtórne) (por. Jarugowa i in. 1998: 21; Beresińska i in. 1997: 12–29; Skowroński 1985: 265–269). Dodatkowo nie ma również zgodności wśród teoretyków w odniesieniu do celu rachunkowości. Z jednej strony nauka rachunkowości podkreśla użyteczność rachunkowości w podejmowaniu decyzji, z drugiej strony – sprawdzalność i wiarygodność rachunkowości jako systemu kontroli odpowiedzialności, rozumianego szeroko – od odpowiedzialności zarządu przed właścicielem kapitału aż do odpowiedzialności społecznej.

Jak w każdej nauce, również w rachunkowości, zidentyfikowano określone paradygmaty<sup>6</sup>. Spośród trzech dotychczas wyodrębnionych paradygmatów – zarządczo-powierniczego, wyceny i strategiczno-informacyjnego – szczególnie istotny jest paradygmat wyceny. Teorie formułowane zgodnie z tym paradygmatem uznają za cel rachunkowości prawidłową wycenę na potrzeby właścicieli kapitału (do tego paradygmatu należy zaliczyć również badania empiryczne w zakresie rynku kapitałowego). Paradygmat wyceny eksponuje w szczególności funkcję predykcyjną rachunkowości – dostarczanie informacji użytecznej dla przyszłych działań, dlatego też preferuje się takie metody wyceny, jak wartość bieżąca, dyskontowanie, wartość ekonomiczna (dochodowa).

Oprócz wymienionych elementów struktury teorii rachunkowości i jej paradygmatów w literaturze wyodrębnia się doktryny bilansowe, które – w zależności od autora – przybierają różne nazwy. Na przykład W. Brzezina (1987) określa je mianem teorii bilansowych, S. Skrzywan (1969: 231–232) traktuje je jako teorie wyceny, a M. Schweitzer (2000: 169–175)

<sup>5</sup> W świetle teorii własności podmiot jest agentem działającym w imieniu właścicieli, co sprawia, że w centrum zainteresowania rachunkowości są interesy właścicieli. Podstawowym celem rachunkowości w tej teorii jest zatem określenie i analiza kapitału właścicieli. Zmiany w aktywach i zobowiązaniach oznaczają zmiany w kapitale właścicieli, podobnie jak koszty i przychody, które rozważane są jako zmniejszenia lub zwiększenia tego kapitału. Teoria podmiotu traktuje podmiot jako wydzielony od kapitału właścicieli, a w centrum zainteresowania rachunkowości stawia interes firmy, a nie interes właścicieli kapitału. Zgodnie z tą teorią podmiot jest właścicielem aktywów i odpowiada zarówno za długi wobec właścicieli, jak i wobec kredytodawców; posiadaczami kapitału są jego właściciele, ale również kredytodawcy, chociaż mają różne prawa do zysku, ryzyka, kontroli i do likwidacji. W teorii dochodowej zakłada się, że podmiot składa się z ekonomicznych zasobów, czyli aktywów oraz funduszków determinujących ich zużycie, czyli pasywów (roszczeń do aktywów). Celem rachunkowości nie jest bilans, a sprawozdanie ze źródeł i wykorzystania funduszy.

<sup>6</sup> Pojęcie „paradygmat rachunkowości” oraz jego ewolucja stanowiły przedmiot szeroko zakrojonych studiów A. Szychty, która spopularyzowała tę problematykę w polskiej literaturze przedmiotu (Szychta 1996: 187–201).

używa terminu „konceptje teorii rachunkowości finansowej”, wymieniając – jako podstawowe – statyczne, organiczne, dynamiczne i nastawione na ustalenie wartości<sup>7</sup>.

Przedmiotem zainteresowania wszystkich teorii bilansowych jest bilans, który jednak w zależności od przyjętej doktryny zyskuje odmienne znaczenie i miejsce w systemie rachunkowości<sup>8</sup>. Przez długie lata stanowił on jedynie zestawienie majątku, spełniając tym samym w rachunkowości tylko rolę techniczną. Rola bilansu zmieniła się dopiero w XIX wieku; wówczas przestał być postrzegany wyłącznie jako zestawienie majątku, a stał się przedmiotem wyceny. Znalazło to odzwierciedlenie w teorii rachunkowości, w której zaczęły powstawać doktryny bilansowe – początkowo statyczna, a następnie dynamiczna. Teoria statyczna panowała przez cały XIX wiek. Jeszcze na początku XX wieku rachunek wyników uznawano za drugorzędny. Wynik można było ustalić przez porównanie czystego majątku na początek i koniec okresu (Kawa 2002: 71)<sup>9</sup>. Teorie dynamiczne pojawiły się w pierwszej połowie XX wieku i spowodowały współdziałanie bilansu i rachunku wyników. Bilans podporządkowano rachunkowi wyników, a jego rola polegała z jednej strony na przejmowaniu wpływów i wydatków (jeszcze nie kosztów i przychodów), z drugiej – na wprowadzaniu do rachunku wyników przychodów i kosztów, nie pokrytych przez przepływy pieniężne<sup>10</sup>.

W Polsce teorie rachunkowości, a zatem również doktryny bilansowe<sup>11</sup>, rozwijały się odmiennie niż w krajach o gospodarce rynkowej. W okresie międzywojennym stanowiły one przedmiot zainteresowań m.in. W. Byszewskiego i T. Lulka, którzy jako pierwsi odeszli od teorii bilansowych w rozumieniu teorii kont<sup>12</sup>.

<sup>7</sup> Teorie bilansowe dają odpowiedź na pytania, które często są zadawane w dzisiejszej praktyce rachunkowości. Które sprawozdanie finansowe jest ważniejsze – bilans czy rachunek zysków i strat? Czy priorytet mają zasady wyceny aktywów czy też zasady pomiaru zysku? Jaka jest orientacja rachunkowości – bilansowa czy wynikowa?

<sup>8</sup> Bilans pojawił się w praktyce już w XV wieku, a jednocześnie dominujące stanowisko tak w teorii, jak i w praktyce księgowości zajęła metoda bilansowa (Wojciechowski 1964: 187).

<sup>9</sup> Bilans zajmował w rachunkowości pozycję dominującą od samego początku, jednak różne było jego znaczenie w kolejnych fazach rozwoju teorii i praktyki rachunkowości. M. Kawa (2002: 54) twierdzi, że „w rachunkowości jednostek gospodarczych majątek zajmuje centralną pozycję, stanowiąc oś, wokół której obraca się cała problematyka ewidencji księgowej i sprawozdawczości finansowej. W rzeczywistości cała rachunkowość jest rozbudowanym rachunkiem majątku, a bilans – jego synteza o najwyższym stopniu uogólnienia”.

<sup>10</sup> Punktem zwrotnym w rozwoju doktryn bilansowych był kryzys lat 30. oraz coraz bardziej aktywny rynek papierów wartościowych, głównie w Stanach Zjednoczonych. Rachunkowość przyjęła wówczas właścicielski punkt widzenia, którego konsekwencją było położenie akcentu na zysk jako źródło korzyści właściciela kapitału finansującego działalność przedsiębiorstwa. Majątek uzyskał drugoplanowe znaczenie, a jego miarą stały się skapitalizowane zyski (Świdarska 1989: 25–26).

<sup>11</sup> W Polsce pierwsze kompleksowe opracowanie na temat teorii bilansowych wydano w 1989 roku. Jego autorką była G. Świdarska (1989), która przedstawiła klasyfikację i opis teorii bilansowych. Według niej doktryny bilansowe należą do najistotniejszych koncepcji teorii rachunkowości, które mają zasadnicze znaczenie dla obecnych przemian w praktyce rachunkowości (Świdarska 1998: 113–117).

<sup>12</sup> W. Byszewski propagował trójskładnikowe równanie bilansowe (aktywa, zobowiązania, kapitał własny), a swoje wykłady z podstaw rachunkowości rozpoczynał od bilansu, a nie od teorii kont. Podaje za: (Kawa 2002: 8).

Znacząca dyskusja metodologiczna, która zapoczątkowała rozwój ogólnej teorii rachunkowości<sup>13</sup> w Polsce, miała miejsce w latach 50. XX wieku (Brzezina 1998: 89). Do najważniejszych polskich autorów, którzy zajmowali się ogólną teorią rachunkowości, należą m.in. Z. Kossut<sup>14</sup>, S. Skrzywan<sup>15</sup> i T. Peche<sup>16</sup>.

Reasumując, rachunkowość przez wieki swojego funkcjonowania wypracowała własną teorię, którą następnie wdrożyła do praktyki. Rachunkowość służy praktyce, co nie oznacza, iż sama w sobie jest tylko praktyką. Wypracowane w systemie rachunkowości koncepcje, poglądy, teorie znalazły odzwierciedlenie w regulacjach, w tym w Ramach Koncepcyjnych sporządzania sprawozdań finansowych.

### 3. Ramy Koncepcyjne sporządzania sprawozdań finansowych jako wykładnia dla praktyki<sup>17</sup>

Dorobek teorii rachunkowości stał się podstawą opracowania jej ram konceptualnych<sup>18</sup>, stanowiących wykładnię dla praktyki. Pierwszym tego rodzaju opracowaniem były ramy konceptualne FASB (ang. *Financial Accounting Standards Board*)<sup>19</sup> w Stanach Zjednoczonych.

<sup>13</sup> Ogólna teoria rachunkowości jest jednym z działów teorii rachunkowości, oprócz tego kierunku badawczego wymienia się: historię rachunkowości, organizację i techniki rachunkowości, analizę zastosowań szczegółowych rachunkowości, teorię kontroli i rewizji finansowo-księgowej (zob. Gmytrasiewicz i in. 1978: 24).

<sup>14</sup> Z. Kossut (1959: 87) twierdził, że celem teorii rachunkowości jest opracowywanie coraz lepszych sposobów ewidencji działalności gospodarczej. Celem praktyki rachunkowości jest coraz lepsze wykorzystanie tych sposobów ewidencji. Zadaniem rachunkowości jest dostarczanie danych do decyzji kierownictwa oraz do ochrony własności.

<sup>15</sup> S. Skrzywan (1969: 9–15) opracował spójny system pojęć teorii rachunkowości: przedmiotu, zarysu, metod oraz cech rachunkowości. Twierdził, że zasady rachunkowości wywodzą się z doświadczenia i występują w postaci ogólnie przyjętych konwencji i zwyczajów. Niektóre są zmieniane w czasie i przestrzeni. Te, które nie ulegają zmianom, zyskują miano prawidłości, które mogą być traktowane jako odpowiednik praw w nauce. Według niego przedmiotem rachunkowości są zjawiska gospodarcze występujące w jednostkach gospodarczych, jej zakres to: księgowość podwójna, kalkulacja i sprawozdawczość finansowa, a metody to: podmiotowa, bilansowa, momentów i okresów oraz wyceny.

<sup>16</sup> T. Peche (1991: 36) określił metodę bilansową jako wyraz podwójnego – rzeczowego i finansowego – spojrzenia na procesy gospodarcze. Jego model podstawowy stanowił rozwinięcie do pięciu kont modelu J.F. Schära, który opracował materialistyczny model dwóch rzędów kont – konta stanów i konta kapitałów. Autor dokonał podziału aktywów na trzy grupy, połączył aktywa i zobowiązania w jedną pozycję roszczeń oraz rozdzielił kapitał własny na czysty majątek i wynik (Peche 1991: 104–108). Twierdził on, że bilans jest zawsze zestawieniem nierozliczonych przyszłych wyników działalności prowadzonej od chwili, którą obejmuje. Tak więc każdy bilans jest zawsze podstawą planowania przyszłych zysków (Peche 1991: 153).

<sup>17</sup> W niniejszym punkcie wykorzystano treści opublikowane przez Autorkę w monografii na temat wartości bilansowej przedsiębiorstwa (Walińska 2004: 53–59).

<sup>18</sup> Określenie „ramy konceptualne” w literaturze przedmiotu przybiera różne nazwy – „ramy koncepcyjne”, „założenia koncepcyjne”. Określenie „ramy konceptualne” po raz pierwszy zostało użyte przez zespół pracowników Katedry Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego w opracowaniu polskojęzycznej wersji dokumentu *Framework for Preparation and Presentation of Financial Statements* (1990) (por. Adamkiewicz, Ignatowski 1990).

<sup>19</sup> W USA początkiem prac nad ramami konceptualnymi był *Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statements*, określany także jako raport Trueblooda (1973 rok), w Wielkiej Brytanii *The Corporate Report* (1975 rok) i *Sandiland's Report*, w Kanadzie *Corporate Reporting: Its Future Evolution* (1980 rok) (zob. Agrawal i in. 1989).



„Ramy koncepcyjne FASB, uznawane przez wielu przedstawicieli teorii i praktyki rachunkowości za konstytucję, zawierają spójny system celów, fundamentalnych zasad i koncepcji, które powinny być uwzględnione przy opracowywaniu standardów rachunkowości finansowej” (Szychta 1997: 204–211). Należy podkreślić, że zostały oparte na teorii warunkowo-normatywnej. Zasadniczy ich cel, czyli „wyposażenie inwestorów i kredytodawców w informacje przydatne do oceny przyszłego ryzyka i zwrotu związanego z zainwestowanym kapitałem” (*FASB Concepts* 1993, podają za: Szychta 1997: 205) warunkuje treść zasad zdefiniowanych w tym opracowaniu.

Uważa się, że ramy konceptualne FASB bazują na teorii dynamicznej E. Schmalenbacha. Przede wszystkim wskazują na to definicje podstawowych kategorii, szczególnie aktywów (Kawa 2002: 80). W zakresie przyjętej metodologii wykazują one też podobieństwo do normatywnej metodologii teorii rachunkowości według R. Mattessicha, co oznacza ich podporządkowanie decyzjom inwestycyjnym (Szychta 1996: 222–223).

Podobny charakter mają ramy konceptualne IASB (ang. *International Accounting Standards Board*), będące przejawem zastosowania idei właściwej dla „złotego wieku” badań apriorycznych w rachunkowości (Szychta 1994: 149). Stanowią one podstawę ogólnej teorii rachunkowości, wspólną dla różnych modeli rachunkowości oraz różnych koncepcji kapitału (Szychta 1994: 149). Sposób ujęcia celu i treści sprawozdań finansowych przez IASB potwierdza, że podstawą ram konceptualnych jest dynamiczne ujęcie bilansu<sup>20</sup>.

Punktem wyjścia ram konceptualnych IASB jest określenie celu sprawozdań finansowych, który determinuje zasady ich sporządzania i prezentacji. Cel sprawozdań może być osiągnięty tylko wtedy, gdy będą one sporządzane na podstawie dwóch zasadniczych założeń: memoriałowej i kontynuacji działalności. Połączenie tych założeń i przyznanie im priorytetu oznacza – po pierwsze – ujęcie w sprawozdaniach finansowych wszystkich zdarzeń mających miejsce w bieżącym okresie, po drugie – prezentację nie tylko ich krótkoterminowych, ale również długoterminowych skutków finansowych.

W dalszej części ram konceptualnych IASB zostały omówione cechy jakościowe sprawozdań finansowych, które mają gwarantować ich użyteczność, kryteria uznawania podstawowych elementów sprawozdań finansowych oraz parametry ich wyceny. Definiują one także podstawowe kategorie finansowe oraz różne koncepcje zachowania kapitału.

Chociaż ramy konceptualne IASB, ze względu na swój ogólny charakter, nie określają szczegółowych zasad pomiaru kategorii finansowych, to jednak prezentują podstawowe parametry wyceny, bez precyzowania, do których kategorii sprawozdań finansowych mają zastosowanie. Niezależnie od ich rodzaju (aktywa, zobowiązania, przychody czy koszty), ramy wskazują możliwe kategorie ich wyceny, ujmując je w czterech modelach wyceny, bazujących na dwóch parametrach: koszcie i wartości.

---

<sup>20</sup> To właśnie teoria bilansu dynamicznego traktuje zasoby gospodarcze przedsiębiorstwa jako przyszłe korzyści ekonomiczne, pozwalając tym samym określić zdolność przedsiębiorstwa do zapewnienia odpowiedniej efektywności gospodarczej w długim okresie (zob. Świdarska 1998: 113).

Wycena w koszcie oznacza zastosowanie do pomiaru albo kosztu historycznego, albo kosztu bieżącego. Wycena w wartości oznacza użycie do pomiaru albo wartości realizacji, albo wartości bieżącej. Wymienione podstawowe modele wyceny wartości (lub ich modyfikacje) funkcjonują równolegle w rozwiązaniach Międzynarodowych Standardów Rachunkowości<sup>21</sup>.

Ramy konceptualne IASB identyfikują także trzy alternatywne modele kapitału i zachowania kapitału – zachowania kapitału nominalnego, kapitału rzeczowego oraz substancji majątkowej, powstrzymując się jednocześnie od rekomendowania któregośkolwiek z nich.

Reasumując, ramy konceptualne IASB są uniwersalne i mogą być zastosowane w wielu modelach rachunkowości, w zależności od potrzeb informacyjnych ich użytkowników. Oznacza to również, że wprowadzenie zmiany zasad szczegółowych (głównie na fali krytyki rachunkowości przez praktykę) nie narusza konstrukcji ram konceptualnych. Przykładem może być adaptacja wartości godziwej do wyceny instrumentów finansowych (MSR 39), która mimo rewolucyjnego charakteru jest zgodna z ramami konceptualnymi – z modelem wyceny na bazie wartości.

#### **4. Rachunkowość a inne dyscypliny nauk ekonomicznych**

Rachunkowość dziś postrzegana jest głównie przez pryzmat praktyki, a odwoływanie się badaczy rachunkowości do jej regulacji uważane jest za element przekreślający aspekt naukowy publikacji z zakresu rachunkowości. Analiza zagadnień przez pryzmat regulacji nie jest analizą tych regulacji, ale przedmiotu tych regulacji – zagadnień merytorycznych. Konkretnie rozwiązanie ujęte w regulacjach stanowi efekt wypracowanych teorii systemu rachunkowości – jest spójne z ogólną teorią tego systemu. Czym różni się rachunkowość od pokrewnych dyscyplin wyodrębnionych w naukach ekonomicznych? Jako jedyna uzyskała wymiar normatywny; ani nauki o zarządzaniu, ani finanse nie są regulowane przez prawo czy standardy środowiskowe w zakresie przedmiotu objętego daną dyscypliną.

Rachunkowość, wypracowując rozwiązanie teoretyczne, wdrażane następnie do praktyki, musi się wykazać znajomością wszystkich dyscyplin wchodzących w skład dziedziny nauk ekonomicznych. Po pierwsze musi rozumieć ekonomię – zarówno makro, jak i mikro, nauki o zarządzaniu i wynikające z nich reguły działalności gospodarczej, po trzecie, znać i rozumieć finanse – zarówno w ujęciu makro, jak i mikro. Wszystkie wymienione dyscypliny są ze sobą nierozzerwalnie związane, czerpią ze swojego dorobku, dzięki czemu mogą się rozwijać. Każda z nich powinna – zachowując swoją tożsamość – być interdyscyplinarna. Wszystkie dyscypliny powinny ze sobą współpracować, szanując swój dorobek, korzy-

---

<sup>21</sup> Na przykład zapasy (por. MSR 2) są wyceniane w niższej z dwóch wartości: kosztu historycznego lub wartości realizacji (a dokładnie ceny sprzedaży netto). W warunkach hiperinflacji stosuje się wycenę według kosztu bieżącego (por. MSR 29); kategoria wartości bieżącej pojawia się przy szacowaniu m.in. utraty wartości aktywów (por. MSR 36).

stając wzajemnie ze swoich metod badawczych, jednym słowem w globalnym otoczeniu współdziałanie dyscyplin jest nieuniknione.

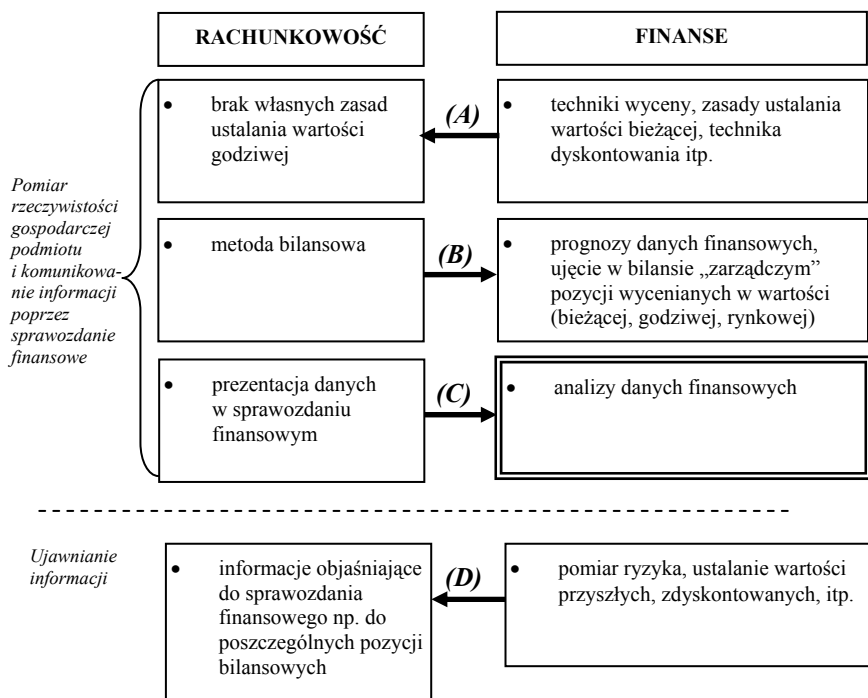
Szczególne związki zachodzą między rachunkowością a zarządzaniem i finansami. Rozwój nauk o zarządzaniu i finansów wpływa na rzeczywistość gospodarczą, której odwzorowanie ma miejsce w systemie rachunkowości. Oznacza to, że rachunkowość zmienia się w zależności od zmian w naukach o zarządzaniu i finansach, z drugiej strony obu dyscyplinom dostarcza niezbędnych informacji dla ich funkcjonowania i rozwoju (por. rys.2).



**Rysunek 2.** Rachunkowość a nauki o zarządzaniu i finanse

Źródło: opracowanie własne.

Rachunkowość zajmuje szczególne miejsce w naukach ekonomicznych, ponieważ nie można jej zaliczyć w całości ani do nauk o zarządzaniu, ani do finansów. Dziś często wyraża się pogląd, iż rachunkowość zarządcza jest częścią dyscypliny nauk o zarządzaniu, natomiast rachunkowość finansowa – dyscypliny „finanse”. Takiego podziału nie można zaakceptować z uwagi na fakt, że rachunkowość jest jednym, zintegrowanym i komplementarnym systemem, w którym dokonuje się jednego pomiaru rzeczywistości gospodarczej według tych samych zasad, bez względu na to, czy informacje są komunikowane użytkownikom wewnętrznym czy zewnętrznym. Podział rachunkowości na dwie części oraz przyporządkowanie ich dwóm dyscyplinom stoi w sprzeczności do współczesnych trendów w naukach ekonomicznych, zgodnie z którymi dążymy do integracji w wielu obszarach – potrzeby informacyjne użytkowników zewnętrznych zrównują się z potrzebami informacyjnymi użytkowników wewnętrznych, ujęcie retrospektywne przeplata się z ujęciem prospektywnym, a szczególną wagę uzyskuje zarządzanie strategiczne współgrające z otoczeniem zewnętrznym. Tak ukształtowana rzeczywistość wymaga zintegrowanego systemu rachunkowości, bo tylko taki system jest w stanie spełnić oczekiwania współczesnej globalnej gospodarki. Wszystkie dyscypliny w ramach dziedziny nauk ekonomicznych tworzą łańcuch, a każda z nich jest jego niezbędnym ogniwem, którego sprawne działanie warunkuje poprawne funkcjonowanie całości. Ilustracją powyższych opinii może być wskazanie kluczowych obszarów współdziałania rachunkowości i finansów (por. rys. 3).



Gdzie:

- (A) Pomiar rzeczywistości gospodarczej przez rachunkowość wymaga dziś nie tylko stosowania kosztu historycznego, ale przede wszystkim wartości – zarówno rynkowej, jak i godziwej. Zasady ustalania wartości godziwej są domeną finansów, i to właśnie one powinny być wykorzystywane przez rachunkowość do pomiaru dokonań i sytuacji finansowej podmiotu.
- (B) Rachunkowość stosuje metodę bilansową pomiaru rzeczywistości gospodarczej, która to metoda – wykorzystana przez finanse do prognozy danych finansowych, ale także do wyceny aktywów niematerialnych – pozwoliłaby na sporządzenie sprawdzalnego bilansu „zarządczego” podmiotu, w którym przedstawiony byłby majątek netto, czyli korzyści dla właścicieli kapitału wyceniane w wartościach godziwych (nie w pełni akceptowanych w rachunkowości).
- (C) Finanse analizują dane finansowe generowane przez system rachunkowości i komunikowane w formie sprawozdań finansowych, a zatem rachunkowość dostarcza finansom materiału źródłowego do badań, od którego jakości zależy rozwój tej dyscypliny.
- (D) Rachunkowość jest odpowiedzialna za ujawnianie informacji na temat różnych aspektów działalności podmiotu. Aby ich jakość i przydatność była wyższa, powinna korzystać z mierników zdefiniowanych w finansach.

**Rysunek 3.** Rachunkowość i finanse jako współdziałające ze sobą dyscypliny nauk ekonomicznych

Źródło: opracowanie własne.

Przedstawione na rysunku 3 obszary współdziałania finansów i rachunkowości są jedynie ilustracją możliwych powiązań między tymi dyscyplinami. W dzisiejszych czasach są one szczególnie pożądane, ponieważ coraz częściej mamy do czynienia z nowymi rozwiązaniami w zakresie pomiaru i prezentacji określonych kategorii ekonomicznych, którymi posługują się wszystkie nauki ekonomiczne. Przykładem mogą być instrumenty finansowe.

Rachunkowość przez długie lata nie mierzyła skutków instrumentów finansowych, zwłaszcza tych, których realizacja miała miejsce w długim okresie. Wynikało to przede

wszystkim z problemu pomiaru ich skutków i sposobu ich ujęcia w bilansie i rachunku wyników. Wykorzystanie dorobku finansów w zakresie technik pomiaru pozwala dziś wycenić instrumenty finansowe na każdy dzień bilansowy – czy to w wartości godziwej, czy to w zamortyzowanym koszcie (por. (A) na rysunku 3).

Rachunkowość stosująca metodę bilansową dokonuje nie tylko wyceny instrumentów finansowych, ale także musi ująć skutek tej wyceny. Pojawił się problem, w jaki sposób zaprezentować je w rachunku wyników, wiedząc, że jego końcowy efekt, czyli wynik finansowy netto, podlega podziałowi. Przyjęto rozwiązanie polegające na tym, iż przychody/koszty z wyceny instrumentów na dzień bilansowy – w wielu przypadkach są ujmowane bezpośrednio w kapitale własnym, czyli nie mają wpływu na bieżący wynik netto, a zatem również na jego podział. Takie rozwiązanie bardzo skomplikowało dane finansowe prezentowane w sprawozdaniu finansowym. Podjęto próbę uporządkowania tej kwestii wprowadzając do rachunkowości i jej regulacji (w 2009 roku do Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej) koncepcję wyniku całościowego, co jednak nie rozwiązało problemu. W tej koncepcji mamy do czynienia z dwoma miernikami dokonań podmiotu: tradycyjnym wynikiem finansowym netto oraz wynikiem całościowym (ang. *comprehensive income*). Rachunkowość, dzięki metodzie bilansowej, poradziła sobie z nową koncepcją, natomiast odbiorcy danych finansowych mają trudności w zrozumieniu tej kategorii i dlatego nie potrafią jej zinterpretować i właściwie wykorzystać do dalszych badań i analiz (por. (C) na rysunku 3).

Kolejną kwestią związaną z instrumentami finansowymi, w której współdziałanie rachunkowości i finansów jest bardzo pożądane to różne ryzyka, rozpoznane i mierzone przez finanse, ale ujawniane w sprawozdaniach finansowych generowanych przez rachunkowość (por. (A) na rysunku 3).

## Uwagi końcowe

Przedstawione w artykule rozważania pozwalają stwierdzić, że rachunkowość jest nauką, ponieważ:

- posiada własną teorię, a wypracowane koncepcje teoretyczne stanowią wykładnię dla praktyki (wypracowała – na bazie praktyki – własne teorie, koncepcje, zasady pomiaru rzeczywistości gospodarczej podmiotu, jest zatem system pomiaru ekonomicznego);
- posiada własną metodę poznawczą (jest to metoda bilansowa).

Rachunkowość jest zintegrowanym, uniwersalnym i komplementarnym systemem i dlatego nie może stanowić części innej dyscypliny ani nauk o zarządzaniu, ani finansów, gdyż jako całość – jeden system pomiaru i komunikacji informacji o działalności gospodarczej podmiotu – służy tym dyscyplinom i korzysta z ich dorobku (przyporządkowanie jej podsystemów do różnych dyscyplin – rachunkowości zarządczej do nauk o zarządzaniu, a rachunkowości finansowej do finansów – nie znajduje uzasadnienia merytorycznego).

Należy dodać, że rachunkowość jest specyficzną dyscypliną nauk ekonomicznych, ponieważ jako jedyna uzyskała normatywny wymiar. Jej regulacje we współczesnym świecie nie dotyczą szczegółowych rozwiązań i technik księgowych, ale „szkieletu” koncepcyjnego systemu rachunkowości – pomiaru i komunikowania informacji finansowych różnym użytkownikom życia gospodarczego.

## Literatura

- Adamkiewicz Z., Ignatowski R. (1990), *Ramy koncepcyjne przygotowania i prezentacji sprawozdań finansowych*, „Biuletyn Krajowej Rady Dyplomowanych Biegłych Księgowych”, nr 2.
- Agrawal S.P., Jensen P.H., Meador A.L., Sellers K. (1989), *An International Comparison of Conceptual Frameworks of Accountancy*, „The International Journal of Accounting”, vol. 24, s. 237–249.
- Belkaoui A.R. (2000), *Accounting Theory*, University of Illinois, Chicago.
- Beresińska A., Golec M., Karmańska A. (1997), *Koncepcja „true and fair view” w praktyce światowej i w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 39, SKwP, Warszawa.
- Brzezin W. (1987), *Statyczne teorie bilansowe*, „Zeszyty Naukowe WSP w Opolu”, seria: „Ekonomia” XI, Wyższa Szkoła Pedagogiczna, Opole.
- Brzezin W. (1998), *Powstanie i rozwój ogólnej teorii rachunkowości*, w: *Rachunkowość u progu XXI wieku*, FRRwP, Warszawa.
- Burzym E. (2008a), *Rola i funkcje rachunkowości w roku 2000*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” nr 45 (101), SKwP, Warszawa.
- Burzym E. (2008b), *Spoleczna funkcje rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” nr 45 (101), SKwP, Warszawa.
- FASB Concepts* (1993), w: *Original Pronouncements Accounting Standards as of June 1*, FASB.
- Framework for Preparation and Presentation of Financial Statements* (1990), IASC, London.
- Gmytrasiewicz M. (1977), *Teoretyczne podstawy modeli ewidencji księgowej*, „Monografie i Opracowania”, Szkoła Główna Planowania i Statystyki, Warszawa.
- Gmytrasiewicz M., Peche T., Świdarska G. (1978), *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWN, Warszawa.
- Hendriksen E.S. (1982), *Accounting Theory*, Richard D. Irwin, Homewood.
- Jarugowa A. i in. (1998), *Rachunkowość finansowa*, Rafib, Łódź.
- Kawa M. (2002), *Ewolucja pojęcia majątku jednostek gospodarczych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 11 (67), SKwP, Warszawa 2002.
- Kossut Z. (1959), *Rachunkowość jako nauka*, PWG, Warszawa.
- Littelton A.C., Zimmerman V. K. (1962), *Accounting Theory. Continuity and Change*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, N.J.
- Most K. (1977), *Accounting Theory*, Grid Publishing, Inc., Columbus, Ohio.
- Peche T. (1991), *Metody bilansowe w rachunkowości a systemy informacyjne w gospodarce narodowej*, PWN, Warszawa.
- Peche T. (1965), *Ogólna teoria rachunkowości*, PWE, Warszawa.
- Schweitzer M. (2000), *Przydatność pagatorycznej teorii rachunkowości finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, nr 55, SKwP, Warszawa.
- Skowroński J. (1985), *Zasady dobrej rachunkowości*, „Rachunkowość”, nr 10.
- Skrzywan S. (1969), *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa.
- Szycha A. (1994), *Konsekwencje „złotego wieku” badań apriorycznych w rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, nr 28, SKwP, Warszawa.
- Szycha A. (1996), *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości. Studium metodologiczne*, FRRwP, Warszawa.
- Świdarska G. (1989), *Bilans dynamiczny – teorie i aktualne znaczenie*, „Monografie i Opracowania” Szkoła Główna Planowania i Statystyki, Warszawa.
- Świdarska G. (1998), *Wpływ teorii dynamicznej bilansu na rozwój współczesnej rachunkowości*, w: *Rachunkowość u progu XXI wieku*, FRRwP, Warszawa.
- Walińska E. (2004), *Wartość bilansowa przedsiębiorstwa a alokacja podatku dochodowego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Wojciechowski E. (1964), *Zarys rozwoju rachunkowości w dawnej Polsce*, PWE, Warszawa.

#### ACCOUNTING AS A SCIENCE – ITS RELATIONSHIP TO THE DISCIPLINE OF FINANCE

**Abstract:** *Purpose* – The purpose of this article is the presentation of accounting as a science and an indication of its place and role in economic sciences, in particular its relationship to the discipline of finance.

*Research methodology* – The paper used a method of study of literature (Polish and foreign literature), analysis of source materials and the method of deduction and induction.

*Result* – The result of the consideration presenting in the Article is proposition of cooperation between disciplines in economic science in the field of research methods and tools, while maintaining the identity of each of them.

*Originality /value* – The contents seem to be valuable given the dynamic growth of the global economic reality, the measurement becomes more complicated and requires order and cooperation between different scientific disciplines, or interdisciplinary approach .

**Keywords:** theory of accounting, economic sciences, accounting system

#### Cytowanie

Walińska E. (2014), *Rachunkowość jako nauka – jej współdziałanie z dyscypliną finanse*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 803, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 66, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 509–523; [www.wneiz.pl/frfu](http://www.wneiz.pl/frfu).

