

Wydział Zarządzania



UNIWERSYTET EKONOMICZNY
W POZNANIU

Katedra Rachunkowości

mgr Artur Jastrzębowski

**ZAKRES I ZNACZENIE WSPÓŁCZEŚNIE
IDENTYFIKOWANYCH FUNKCJI RACHUNKOWOŚCI**

Rozprawa doktorska

Promotor:

dr hab. Marzena Remlein, prof. nadzw. UEP

DZIEDZINA: NAUKI EKONOMICZNE
DYSCYPLINA: FINANSE
SPECJALIZACJA: RACHUNKOWOŚĆ

Poznań 2015

SPIS TREŚCI

WSTĘP	4
Rozdział I. POJĘCIE I ROZWÓJ RACHUNKOWOŚCI	13
1. 1. Rachunkowość jako nauka i działalność praktyczna	13
1.2. Cel i rola rachunkowości	29
1.3. Determinanty rozwoju rachunkowości	34
1.4. Etapy rozwoju rachunkowości.....	41
1.4.1. Rozwój księgowości od prehistorii do średniowiecza	42
1.4.2. Powstanie i rozwój rachunkowości opartej na zasadzie podwójnego zapisu.....	47
1.4.3. Rachunkowość w epoce wielkich odkryć geograficznych.....	50
1.4.4. Rozwój rachunkowości po rewolucji przemysłowej.....	52
1.4.5. Współczesne tendencje rozwoju rachunkowości	55
1.5. Wnioski	62
Rozdział II. FUNKCJE RACHUNKOWOŚCI W TEORII RACHUNKOWOŚCI	65
2.1. Zadania a funkcje	65
2.2. Pojęcie i podział funkcji rachunkowości	71
2.3. Podstawowe funkcje rachunkowości	73
2.4. Pozostałe funkcje rachunkowości	88
2.5. Hierarchia funkcji rachunkowości	100
2.6. Wnioski	102
Rozdział III. WSPÓLCZEŚNIE IDENTYFIKOWANE FUNKCJE	
RACHUNKOWOŚCI- WYNIKI BADAŃ EMPIRYCZNYCH	105
3.1. Cele badania empirycznego	105
3.2. Kryteria ustalania próby badawczej.....	107
3.3. Struktura kwestionariusza.....	115
3.4. Wyniki badania empirycznego	118
3.5. Wnioski	147
Rozdział IV. KLASYFIKACJA WSPÓLCZEŚNIE IDENTYFIKOWANYCH FUNKCJI	
RACHUNKOWOŚCI	150
4.1. Katalog współcześnie identyfikowanych funkcji rachunkowości	150
4.2. Hierarchia współcześnie identyfikowanych funkcji rachunkowości.....	155
4.3. Funkcja wizerunkotwórcza rachunkowości	162
4.4. Wnioski	172

ZAKOŃCZENIE	176
BIBLIOGRAFIA	185
SPIS RYSUNKÓW	200
SPIS TABEL.....	201
SPIS WYKRESÓW	203
ZAŁĄCZNIK I	205
ZAŁĄCZNIK II.....	206
ZAŁĄCZNIK III.....	207
ZAŁĄCZNIK IV	209
ZAŁĄCZNIK V	211

WSTĘP

W literaturze najczęściej podaje się, że rachunkowość powstała na przełomie epok średniowiecza i renesansu wraz z upowszechnieniem się zasady podwójnego zapisu, jednak coraz więcej badaczy skłania się ku tezie, że pierwotne formy księgowości były stosowane już w okresie prehistorycznym [Dobija 1996, s. 5-7]. Chociaż pierwsze zapisy rachunkowe miały ograniczony charakter informacyjny, jednak w znaczącym stopniu przyczyniły się do rozwoju gospodarczego i społecznego ludzkości. Historycy w swoich pracach badawczych przytaczają wiele przykładów na poparcie tezy, że rozwój rachunkowości (a zwłaszcza księgowości) był stymulowany i jednocześnie sam stymulował postęp ekonomiczny, techniczny i społeczny.

Charakter rachunkowości ulegał modyfikacji na przestrzeni lat. Analizując zmiany, można zauważyć, że wraz ze wzrostem skomplikowania transakcji gospodarczych następował także rozwój księgowości. Pomimo tak długiego okresu rozwoju rachunkowości rachunkowość była traktowana jako forma działalności pragmatycznej, a nie jako nauka. Nawet najśłynniejsze dzieło, uznawane za znaczący punkt rozwoju rachunkowości - *Summa de arithmetica, geometria, propotioni et proportionalità* autorstwa Luca Pacioli traktowało księgowość jako rodzaj aktywności stricte praktycznej.

Jak podaje się w literaturze [Szychta 1996, s. 23], wyodrębnienie wiedzy naukowej o rachunkowości z wiedzy praktycznej nastąpiło około 200 lat temu. Postępujący wzrost znaczenia rachunkowości na tle innych systemów przedsiębiorstwa spowodował konieczność ujęcia jej w ramach teoretycznych. Niemniej jednak nie udało się przez ten okres stworzyć jednej powszechnie akceptowalnej definicji terminu "rachunkowość", współcześnie pojęcie to jest różnie rozumiane. W opracowaniach naukowych rozpoznaje się rachunkowość zarówno jako dziedzinę nauki [Remlein 2014, s. 126], jak i działalność praktyczną, określając ją mianem systemu ewidencyjnego, systemu informacyjnego, języka działalności biznesowej, systemu pomiaru, działalności usługowej, odzwierciedleniem rzeczywistych stanów i procesów czy ideologią [Szychta 1996, s. 20-22]. Tak zróżnicowane podejście do znaczenia terminu rachunkowości wynika nie tylko z historii jej rozwoju, ale także z etapu ewolucyjnego, na jakim rachunkowość obecnie się znajduje. Według E. A. Hendriksena i M. F. van Bredy [2002, s. 43] rachunkowość znajduje się na zbyt prymitywnym etapie rozwoju, aby móc mówić o jednej ogólnej teorii rachunkowości, zamiast tego mamy do czynienia ze zbiorem teorii i subteorii wzajemnie się uzupełniających lub wykluczających.

W ramach toczącej się dyskusji na temat istoty rachunkowości prowadzone są także rozważania dotyczące poszczególnych elementów teorii rachunkowości, w tym celu/celów systemu rachunkowości, roli/ról rachunkowości i pełnionych przez nią funkcji. Analiza literatury pozwala zidentyfikować problem dotyczący definiowania wymienionych pojęć oraz ich jednoznacznego rozróżnienia. Brak precyzji językowej wśród przedstawicieli środowiska naukowego, w zakresie określania celów, ról i funkcji rachunkowości, stanowi potwierdzenie występowania obszarów teorii rachunkowości wymagających dogłębnego zbadania.

Jednym z kluczowych zagadnień z zakresu teorii rachunkowości, istotnym dla poznania istoty rachunkowości, są funkcje pełnione przez rachunkowość. Samo pojęcie „funkcji” ma wiele znaczeń. Zgodnie z definicją zawartą w słowniku [Słownik języka polskiego PWN 2014], może być ono rozumiane także jako „*zadanie, które spełnia lub ma spełnić jakaś osoba lub rzecz*”. Powyższa definicja stanowi podstawę do stwierdzenia, że funkcje rachunkowości określają zadania, jakie spełnia rachunkowość jako jeden z systemów organizacji. Jednak należałoby postawić pytanie, czy na gruncie teorii rachunkowości funkcje i zadania rachunkowości są sobie tożsame.

Zakres funkcji realizowanych przez rachunkowość zmieniał się na przestrzeni wieków. Przekształcenia te były skutkiem wielu czynników stymulujących rozwój rachunkowości, w tym pojawiania się nowych zadań stawianych przez teoretyków i praktyków systemowi rachunkowości. Początkowo rachunkowość spełniała jedynie funkcję czysto informacyjną¹, jednak kolejne postulaty wysuwane przez praktyków spowodowały, że zaczęła wspomagać działania kierownicze w różnych obszarach.

Jak zauważyła J. Płóciennik-Napierała [2005, s. 196], pomimo iż dzięki pełnionym funkcjom rachunkowość zachowuje swój niezwykle praktyczny charakter, to w literaturze przedmiotu ich omówieniu poświęca się bardzo mało miejsca. Rozwijając przytoczoną myśl, należy zauważyć, że choć pojęcie funkcji rachunkowości omawiane jest w wielu pracach naukowych traktujących ogólnie o rachunkowości, a także w monografiach poświęconych poszczególnym funkcjom, jednak brak jest kompleksowego i dogłębnego opracowania poruszającego tę kwestię.

Co ważne, dostępne opracowania naukowe różnią się nie tylko liczbą identyfikowanych przez poszczególnych autorów funkcji rachunkowości, ale także zakresem i znaczeniem poszczególnych funkcji. Różne poglądy teoretyków na temat funkcji pełnionych przez rachunkowość świadczą o odmiennym postrzeganiu istoty samej rachunkowości.

¹ Brak jest zgodności w literaturze, którą funkcję należy uznać za pierwszą- informacyjną czy kontrolną.

Koncentracja na określonych funkcjach pełnionych przez rachunkowość może znacznie zmienić postrzeganie rachunkowości. Inaczej będzie zbudowana definicja rachunkowości, w wypadku gdy autor skłania się ku tezie, że nadrzędną funkcją rachunkowości jest funkcja informacyjna, a inaczej, jeżeli za najważniejszą uzna funkcję kontrolną.

W związku z powyższym można stwierdzić, że poznanie i zrozumienie znaczenia funkcji rachunkowości jest konieczne, jeżeli będzie się podejmować próby zdefiniowania rachunkowości. Nawiązując do przytoczonego wcześniej poglądu E.A. Hendriksena i M.F. van Bredy, dotyczącego obecnego stanu rozwoju rachunkowości, należy podkreślić, że wnikliwe zbadanie funkcji rachunkowości jest niezbędne aby rachunkowość przeszła do kolejnego etapu rozwoju.

Kolejną przesłanką wyboru tematu jest zainteresowanie kwestią funkcji pełnionych przez rachunkowości wyrażane przez środowisko praktyków rachunkowości. Wspólne oddziaływanie nauki i praktyki rachunkowości jest znaczące. Z jednej strony praktyka rachunkowości stanowi determinantę rozwoju teorii rachunkowości, natomiast środowisko naukowe dostarcza nowe koncepcje przekładające się na rozwiązania możliwe do zastosowania w sferze praktycznej. Silne powiązanie teorii i praktyki rachunkowości spowodowało, że rachunkowość określana jest mianem nauki stosowanej. Dlatego też, rozważania dotyczące funkcji rachunkowości prowadzone są nie tylko przez teoretyków, ale także praktyków rachunkowości czego przykładem może być podjęcie kwestii ustalenia nadrzędnej funkcji rachunkowości przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce [Ideowa deklaracja polskiej rachunkowości 2013].

Wymienione powyżej przesłanki spowodowały, że w ramach **obszaru badawczego** obejmującego teorię i historię rachunkowości zidentyfikowano **problem badawczy** dla nauki rachunkowości, wymagający ustalenia:

- jakie funkcje rachunkowości można współcześnie zidentyfikować,
- jaka jest hierarchia współcześnie identyfikowanych funkcji rachunkowości.

W ramach niniejszej rozprawy doktorskiej podjęto próbę rozwiązania powyższego problemu, dlatego też **cel główny** pracy został określony jako stworzenie katalogu współcześnie identyfikowanych funkcji rachunkowości oraz określenie hierarchii funkcji rachunkowości.

Realizacja celu głównego wymaga osiągnięcia **celów szczegółowych**, do których można zaliczyć:

- analizę definicji i celów rachunkowości oraz etapów i czynników determinujących rozwój rachunkowości,

- zbadanie wyszczególnionych w teorii funkcji rachunkowości,
- określenie, czy na gruncie teorii lub praktyki można zidentyfikować nowe funkcje,
- scharakteryzowanie zależności między poszczególnymi funkcjami i określenie ich hierarchii.

Na podstawie wstępnej analizy problemu badawczego przyjęto **hipotezę pracy**, zgodnie z którą permanentny rozwój rachunkowości powoduje, że przedstawiony w literaturze zestaw funkcji rachunkowości nie jest pełny. Zachodzące zmiany sprawiają, że można obecnie zidentyfikować nowe funkcje i określić hierarchię funkcji rachunkowości.

Badania zawarte w niniejszej pracy prowadzone są w ramach paradygmatu strategiczno-informacyjnego² [Szychta 1996, s. 200].

Rozważania zawarte w rozprawie doktorskiej wpisują się w nurt teorii pozytywnych, koncentrujących się na opisie obserwowanych zjawisk i faktów. Prowadzone badania literaturowe i empiryczne mają pozwolić na określenie obecnego zakresu i znaczenia funkcji pełnionych przez rachunkowość.

Przedmiotem pracy są funkcje pełnione przez rachunkowość.

Podmiotem pracy w części teoretycznej jest jednostka prowadząca rachunkowość. Ze względu na cel prowadzonych badań nie można wyróżnić jednego podmiotu pracy w części empirycznej. Na etapie projektowania badania ankietowego zostały określone trzy grupy respondentów (stanowiące **podmioty pracy części empirycznej**):

- pracownicy naukowcy i doktoranci zajmujący się tematyką rachunkowości,
- podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych,
- spółki notowane na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie.

Zakres czasowy pracy w części teoretycznej obejmuje okres od powstania pierwszych form zapisów o charakterze księgowym w czasach prehistorycznych do współczesności. Natomiast badanie omówione w części empirycznej zostało przeprowadzone w okresie od marca do grudnia 2014 roku.

Źródła badawcze wykorzystane w pracy obejmują:

- polsko- i angielskojęzyczne prace naukowe z zakresu teorii i historii rachunkowości oraz innych dziedzin, w formie monografii naukowych, artykułów naukowych i materiałów konferencyjnych,
- polskie i zagraniczne regulacje prawne oraz standardy rachunkowości,
- publikacje praktyków z zakresu rachunkowości i innych dziedzin,

² Rachunkowość w literaturze określana jest jako nauka wieloparadygmatyczna.

- wyniki badania empirycznego przeprowadzonego we własnym zakresie w formie badania ankietowego, przeprowadzonego za pomocą kwestionariusza w formie papierowej i cyfrowej.

Realizacja celu głównego pracy zdeterminowała wybór **metod badawczych**. W części teoretycznej pracy wykorzystano metodę indukcji i syntezy oraz metody analizy krytyczno-porównawczej, analizy opisowej i krytycznej analizy źródeł.

Rozważania dotyczące obszaru badawczego i przedmiotu badań zostały przeprowadzone głównie przy wykorzystaniu metod krytycznej analizy źródeł, analizy krytyczno-porównawczej i analizy opisowej. Wnioski w części teoretycznej opracowano z zastosowaniem metody syntezy i dedukcji.

Z kolei w części empirycznej zastosowano metodę rozumowania indukcyjnego. Na podstawie szczegółowych danych otrzymanych w ramach przeprowadzonego badania empirycznego wyciągnięto uogólniające wnioski, dotyczące poszczególnych grup podmiotów, które wzięły udział w badaniu.

Przeprowadzone badanie empiryczne miało charakter badania ankietowego z wykorzystaniem kwestionariusza w wersji papierowej i elektronicznej. Na etapie projektowania badania wyznaczono trzy cele szczegółowe, obejmujące:

- wyszczególnienie nowych funkcji rachunkowości rozpoznanych przez poszczególne grupy respondentów,
- zbadanie poglądów respondentów na hierarchię funkcji rachunkowości,
- określenie, czy można zidentyfikować wizerunkotwórczą funkcję rachunkowości.

Cel główny i cele szczegółowe przesądziły o **strukturze pracy**. Opracowanie zostało podzielone na cztery rozdziały, poprzedzone wstępem i podsumowane zakończeniem. Na końcu rozprawy zawarto także bibliografię, spisy rysunków, tabel i wykresów oraz trzy załączniki zawierające wykorzystane w badaniu empirycznym kwestionariusze.

Pierwszy rozdział pracy doktorskiej poświęcono obszarowi badawczemu. Rozważania przeprowadzono w czterech punktach.

W pierwszej kolejności przybliżono różne definicje rachunkowości prezentowane w literaturze. Podkreślono, że rachunkowość jest współcześnie rozumiana jako nauka, jak i działalność praktyczna. W punkcie tym przeanalizowano argumenty i kontrargumenty teoretyków dotyczące naukowego charakteru rachunkowości. W konsekwencji przeprowadzonych badań literaturowych określono, że rachunkowość jest nauką stosowaną.

Jej naukowy charakter wynika ze stosowanej metodologii, a zorientowanie na cel podkreśla jej silny związek z praktyką.

Następnie skupiono się na omówieniu rachunkowości identyfikowanej jako rodzaj działalności praktycznej. W rozważaniach zawarto omówienie poszczególnych definicji opracowanych przez teoretyków rachunkowości.

W kolejnym punkcie rozdziału pierwszego przedstawiono rozważania dotyczące celów i ról rachunkowości. Określono, że cele i role stanowią jeden z elementów istoty rachunkowości. Jednakże w przeanalizowanej literaturze występują różnice dotyczące liczby możliwych do zidentyfikowania celów i ról rachunkowości.

W punkcie trzecim rozdziału skoncentrowano się na przedstawieniu determinantów rozwoju rachunkowości. Szczególną uwagę poświęcono ryzyku gospodarczemu, rozpoznanemu jako kluczowy czynnik wpływający na zmiany w systemie rachunkowości.

Następnym etapem rozważań w rozdziale pierwszym było przybliżenie rozwoju rachunkowości na przestrzeni lat. Historia rachunkowości w opracowaniu została podzielona na pięć okresów:

- od prehistorii do średniowiecza,
- powstania zasady podwójnego zapisu,
- epoki wielkich odkryć geograficznych,
- po rewolucji przemysłowej,
- czasów współczesnych.

Zarysowanie obszaru badawczego uwidocznilo potrzebę szczegółowego omówienia poszczególnych elementów istoty rachunkowości, w tym zakresu i znaczenia możliwych do zidentyfikowania funkcji rachunkowości. Rozważania zawarte w rozdziale pierwszym pozwoliły na realizację pierwszego celu szczegółowego sprowadzającego się do przeprowadzenia analizy definicji rachunkowości, etapów rozwoju rachunkowości i czynników go determinujących.

W rozdziale drugim skupiono uwagę na przedmiocie rozprawy doktorskiej, tj. funkcjach pełnionych przez rachunkowość.

Rozważania rozpoczęto od analizy problemu rozróżnienia zadań i funkcji rachunkowości. Brak jednolitego stanowiska przedstawicieli środowiska naukowego w kwestii brzmienia definicji pojęć "zadania rachunkowości" i "funkcje rachunkowości" spowodował konieczność dokładnego omówienia tych elementów istoty rachunkowości.

Przeprowadzone badania literaturowe pozwoliły na opracowanie autorskiej definicji funkcji rachunkowości, według której funkcje rachunkowości rozumie się jako część składową rachunkowości, rozumianej zarówno jako nauka jak i działalność praktyczna, determinowaną przez potrzeby jej użytkowników, oraz zadania stawiane przed systemem rachunkowości.

W dalszej części rozdziału skoncentrowano się na przedstawieniu identyfikowanych w literaturze funkcji rachunkowości. Przeprowadzona analiza literatury przedmiotu pozwoliła na dokonanie podziału funkcji na dwie grupy:

- funkcje podstawowe (funkcje najczęściej identyfikowane w opracowaniach naukowych),
- pozostałe funkcje (funkcje rzadziej wyróżniane w literaturze).

Ostatnim elementem omawianym w rozdziale drugim rozprawy doktorskiej jest hierarchia funkcji rachunkowości. Silne powiązania między poszczególnymi funkcjami pełnionymi przez rachunkowość nasuwają pytania dotyczące znaczenia poszczególnych funkcji. W punkcie trzecim rozdziału drugiego przybliżono poglądy przedstawicieli środowiska naukowego dotyczące kształtowania się hierarchii funkcji rachunkowości. Efektem przeprowadzonych badań literaturowych jest określenie trzech możliwych do zaobserwowania podejść do definiowania hierarchii funkcji rachunkowości.

Rozważania zawarte w rozdziale drugim pozwoliły na realizację drugiego szczegółowego celu rozprawy doktorskiej, sprowadzającego się do konieczności zbadania wyszczególnionych teorii funkcji rachunkowości.

Rozdział trzeci ma charakter empiryczny i zawiera wnioski z badania empirycznego przeprowadzonego dla potrzeb przygotowania rozprawy doktorskiej.

W pierwszym punkcie przybliżono cele badania empirycznego, do których zaliczono:

- wyszczególnienie nowych funkcji rachunkowości rozpoznanych przez poszczególne grupy respondentów,
- zbadanie poglądów respondentów na hierarchię funkcji rachunkowości,
- określenie, czy można zidentyfikować wizerunkotwórczą funkcję rachunkowości.

Trzeci cel szczegółowy badania empirycznego jest wynikiem przeprowadzonych badań literaturowych. Analiza opracowań teoretyków dotyczących rachunkowości wskazała, że system rachunkowości jednostki może być wykorzystywany przez zarząd jednostki do wykreowania wizerunku przedsiębiorstwa. Dlatego też istnieją przesłanki pozwalające na postawienie hipotezy, że przez współczesny system rachunkowości jest realizowana nowa, dotychczas nieopisana w literaturze funkcja rachunkowości.

Określenie celów badania empirycznego pozwoliło na ustalenie kryteriów doboru próby badawczej. Warunki określania grupy respondentów zostały przybliżone w punkcie drugim rozdziału trzeciego. Ostatecznie badanie zostało skierowane do trzech grup:

- pracowników naukowych i doktorantów zajmujących się tematyką rachunkowości,
- podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych,
- przedsiębiorstw notowanych na rynku podstawowym Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie.

W dalszej części rozdziału przedstawiono i szczegółowo omówiono poszczególne warianty kwestionariusza wykorzystanego w przeprowadzonym badaniu ankietowym.

W ostatniej części rozdziału trzeciego przedstawiono strukturę uzyskanych odpowiedzi. Przeprowadzona analiza została podzielona na dwie części:

- prezentację struktury odpowiedzi na poszczególne pytania,
- omówienie uzyskanych odpowiedzi z uwzględnieniem kryteriów różnicujących zawartych w metryczce.

Wnioski z badania empirycznego pozwoliły na realizację trzeciego i czwartego celu szczegółowego rozprawy.

Rozdział czwarty stanowi podsumowanie przeprowadzonych badań literaturowych i empirycznych, a zarazem realizację głównego celu rozprawy doktorskiej.

W pierwszym punkcie przedstawiono opracowany katalog współcześnie identyfikowanych funkcji rachunkowości.

Zbiór funkcji rachunkowości, opracowany na podstawie rozpraw naukowych z zakresu teorii rachunkowości, został uzupełniony o nowe funkcje zidentyfikowane przez respondentów przeprowadzonego badania empirycznego.

Ponadto, w wyniku przeprowadzonych rozważań stwierdzono, że opracowany katalog funkcji ma charakter otwarty i będzie się w przyszłości zmieniał.

Kolejny punkt rozdziału czwartego zawiera rozważania na temat hierarchii funkcji pełnionych przez rachunkowość. Uwzględnienie wyników badania empirycznego pozwoliło na określenie możliwych podejść do ustalania zależności pomiędzy funkcjami rachunkowości.

W ostatnim punkcie rozdziału czwartego skupiono się na omówieniu funkcji wizerunkotwórczej rachunkowości. Funkcja ta nie została opisana w przeanalizowanej literaturze, jednak została zidentyfikowana przez respondentów badania empirycznego.

Zakończenie stanowi podsumowanie rozważań zawartych w pracy. W sposób syntetyczny przedstawiono wnioski uzyskane w wyniku przeprowadzonych w poszczególnych rozdziałach badań literaturowych i empirycznych.

Przedstawiono także wnioski autora na temat walorów poznawczych pracy.

Uwzględniając treść zawartą w rozprawie doktorskiej, nadano tytuł pracy- "Zakres i znaczenie współcześnie identyfikowanych funkcji rachunkowości". Termin "zakres" dla potrzeb niniejszego opracowania rozumiany jest jako granica oddziaływania funkcji rachunkowości, zakres działań podejmowanych w ramach realizacji danej funkcji, ich obszar "kompetencyjny". Z kolei "znaczenie" zostało użyte w wartości, ważności funkcji rachunkowości, czyli ich hierarchii.

Rozdział I

POJĘCIE I ROZWÓJ RACHUNKOWOŚCI

Już od początku istnienia pierwotnych form księgowości rachunkowość była ważnym elementem systemu zarządzania jednostką. Znaczenia rachunkowości nie zmniejszył rozwój gospodarczy, społeczny i technologiczny trwający na przestrzeni lat. Wręcz przeciwnie, zachodzące zmiany powodują, że rośnie grono użytkowników informacji pochodzących z systemu rachunkowości, co powoduje, że rachunkowość znajduje się w stanie ciągłego rozwoju.

Niniejszy rozdział pozwala na realizację pierwszego celu szczegółowego rozprawy, polegającego na przeprowadzeniu analizy definicji i celów rachunkowości oraz etapów rozwoju i czynników go determinujących.

Struktura rozdziału została podzielona na cztery części główne poprzedzone wstępem i podsumowane wnioskami.

W pierwszej części podjęto rozważania na temat interpretacji pojęcia "rachunkowość". Przedstawiono zarówno ujęcie naukowe, jak i praktyczne istoty rachunkowości.

Następnie skoncentrowano się na określeniu celów i roli rachunkowości.

Kolejnym etapem są rozważania na temat determinantów rozwoju rachunkowości. Szczególną uwagę zwrócono na ryzyko gospodarcze jako kluczowy czynnik wywołujący zmiany w systemie rachunkowości.

Ostatnia część zawiera analizę rozwoju rachunkowości na przestrzeni wieków. W opracowaniu historię rachunkowości podzielono na cztery okresy obejmujące czas od powstania pierwszych zapisów księgowych w czasach prehistorycznych do współczesnych zmian zachodzących w systemie rachunkowości.

1. 1. Rachunkowość jako nauka i działalność praktyczna

Rachunkowość rozumiana jako nauka jest stosunkowo młoda. Wyodrębniła się ona z działalności praktycznej dopiero na przełomie XIX i XX wieku [Szychta 1996,s. 23], jednak przez niespełna 200 lat podlegała znacznym przemianom.

Zmiany zachodzą zarówno w teorii, jak i praktyce rachunkowości. Z jednej strony prace badaczy akademickich powodują ciągle modyfikacje teorii, z kolei postęp technologiczny stymuluje przemiany w sferze praktycznej. Kolejne kryzysy gospodarcze zwracają uwagę opinii publicznej na rachunkowość nie tylko jako na sferę praktyczną, ale przede wszystkim na jej podstawy i uwarunkowania teoretyczne, w tym etyczne i społeczne. Tak duża presja sugeruje, że prace naukowe powinny być prowadzone w sposób zrównoważony przy jednoczesnym położeniu nacisku zarówno na teorię jak i praktykę.

W 2001 roku W. Brzezina [2001, s. 8] stwierdził, że rozwijająca się w Polsce ogólna teoria rachunkowości powoli zanika i przekształca się w prozaiczne podstawy rachunkowości

(lub wręcz podstawy księgowości). Problemy teoretyczne pojawiające się w dobie rewolucji informacyjnej i informatycznej nie są podejmowane.

W podobnym tonie, ale już w odniesieniu do całego świata rachunkowości wypowiedzieli się E. A. Hendriksen i M. F. van Breda [2002, s. 43]. Według nich rachunkowość znajduje się na zbyt prymitywnym etapie rozwoju, aby móc mówić o jednej ogólnej teorii rachunkowości. Innymi słowy, zarówno autorzy polscy, jak i zagraniczni badacze zauważają lukę w badaniach z obszaru teorii rachunkowości.

Niewystarczający nacisk na prowadzenie badań z teorii rachunkowości powoduje, że w dalszym ciągu pozostają nierozwiązane kluczowe kwestie z zakresu nauki o rachunkowości. Wśród nierozwiązanych problemów współczesnej rachunkowości na pierwszym miejscu można postawić brak jednej spójnej definicji terminu "rachunkowość".

Obecnie istnieje wiele definicji pojęcia "rachunkowość". Według słownika języka polskiego, przez rachunkowość należy rozumieć "*rejestrwanie i analizę informacji o operacjach finansowych jednostki gospodarczej*" [Szymczak 2002, s. 152], jednak taka definicja wydaje się zbyt uboga i nie oddaje złożonej istoty rachunkowości.

W literaturze przedmiotu podkreśla się, że rachunkowość ma dwa podstawowe znaczenia, identyfikujące ją jako [Szychta 2003, s. 122; Dobija 2005, s. 158]:

- dyscyplinę naukową,
- system działalności praktycznej.

Początki wyodrębniania nauki rachunkowości z działalności praktycznej datowane są na przełom XIX i XX wieku³. Szybszy rozwój gospodarczy, rozwój techniki, zmiany w regulacjach prawnych i powstawanie organizacji zrzeszających praktyków rachunkowości stanowiły determinanty krystalizacji teorii rachunkowości [Szychta 1996, s. 23].

Nieprzerwany, prawie 200-letni rozwój rachunkowości doprowadził do tego, że obecnie rachunkowość uznawana jest za naukę. T. Peche [1988, s. 59] rozpoznaje obszar wiedzy dotyczący rachunkowości na pograniczu nauk ekonomicznych i informatyki.

Z kolei, zgodnie z definicją zaproponowaną przez M. Dobiję [1999, s. 10-11], rachunkowość jako nauka jest dyscypliną naukową opartą na przyjętych założeniach i zasadach, zajmującą się teorią pomiaru ekonomicznego i teorią analizy wielkości ekonomicznych, charakteryzującą działalność gospodarczą podmiotu w ujęciu ex-post i ex-ante.

³ Warto zauważyć, że T. Peche [1988, s. 59], za początki nauki o rachunkowości uznaje wydanie wspomnianego już dzieła Luca Paciolo.

Również M. Remlein [2014, s. 126] w swoich rozważaniach podkreśla, że rachunkowość powinna być rozpoznawana jako dyscyplina naukowa. Autorka wyróżnia trzy czynniki stanowiące o uznaniu rachunkowości za dyscyplinę naukową:

- społeczne zorganizowanie rachunkowości, wynikające z badania zdarzeń i relacji o charakterze społecznym,
- zorientowanie rachunkowości na tworzenie i prezentowanie informacji wykorzystywanych w działaniach mających skutki społeczne,
- praktyczne wykorzystanie wyników badań prowadzonych w ramach rachunkowości.

Także J. Wielgórska-Leszczyńska [2014, s. 146] zidentyfikowała cechy nauki rachunkowości przemawiające za wyróżnieniem jej jako osobnej dyscypliny naukowej. Badaczka zalicza do nich posiadanie przez rachunkowość:

- własnych teorii (w tym w szczególności teorii bilansowych),
- historii ukazującej rozwój wiedzy z tego zakresu w różnych okresach,
- ukształtowanego pomiaru wartości, opartego na zasadach i koncepcjach opracowanych w ramach teorii rachunkowości,
- metod i zasad opisywania i objaśniania procesów gospodarczych występujących w jednostce,
- wykształconego języku opisu zdarzeń gospodarczych, opartego na zasadzie dualizmu,
- systemu informacji (realizującego koncepcję wiernego i rzetelnego obrazu) dostarczającego przydatnych, wiarygodnych, porównywalnych i zrozumiałych informacji.

Pomimo tak wyraźnego stanowiska środowiska naukowego w zakresie określania rachunkowości mianem dyscypliny naukowej, zgodnie z systematyką nauk [Rozporządzenie MNiSW z 8 sierpnia 2011] , rachunkowość uznawana jest wyłącznie za specjalizację dyscyplin naukowych zawartych w dziedzinie nauk ekonomicznych (zaliczanych do nauk społecznych). Do dyscyplin nauk ekonomicznych, w ramach których mogą być prowadzone badania z zakresu rachunkowości, zalicza się [Zimniewicz 2012, s. 171]:

- ekonomię,
- finanse,
- nauki o zarządzaniu.

Warto jednak podkreślić, że pomimo prawnego zakwalifikowania rachunkowości do obszaru wiedzy naukowej, w niedalekiej przeszłości pojawiały się w środowisku naukowym wyraźne głosy kwestionujące "naukowość" rachunkowości [Sterling 1975, s. 28]. Nawet w opracowaniach autorów związanych z rachunkowością była ona określana mianem sztuki. Za

przykład może posłużyć definicja rachunkowości opracowana w 1961 roku przez Komitet ds. terminologii AICPA⁴, według której rachunkowość jest sztuką rejestrowania, klasyfikowania, agregowania w określony sposób i interpretowania, wyrażonych w mierniku pieniężnym, transakcji i zaradzeń o charakterze finansowym, wynikających z przeszłych działań. Dlatego też powstaje problem sprowadzający się do konieczności rozstrzygnięcia, czy rachunkowość można uznać za naukę, czy za sztukę?

Rozważania na temat rachunkowości jako nauki były podejmowane już na początku XX wieku. Jak wskazuje E. G. Nelson [1949, s. 354], już w 1910 roku pojawiały się opracowania definiujące rachunkowość jako naukę, której celem jest systematyczna prezentacja zdarzeń gospodarczych, oraz której przepisy mają na celu wskazanie lub stanowienie zasad pozwalających na rejestrowanie operacji.

Tymczasem wielu badaczy w dalszym ciągu skłaniało się ku stwierdzeniu, że rachunkowość należy określać mianem sztuki. Wynika to z przekonania, że rachunkowość jest oparta na konwenansach, a nie na prawach, które są bazą nauki. Jednak jak wykazał R.R. Sterling [1975, s. 28-29], argumenty zwolenników uznawania rachunkowości za sztukę opierają się na błędnych założeniach i błędnym pojmowaniu nauki, dlatego mogą być z łatwością obalone. Autor przedstawił w swoich rozważaniach pogląd, według którego wszystkie prawa naukowe nie mają charakteru stałego, niezmiennego. Tak, jak w rachunkowości, tak i w nauce występuje wiele niepewności. Zatem prawa naukowe nie są tak „trwałe”, jak mogłoby się to wydawać przeciwnikom uznawania rachunkowości za naukę. To dzięki powstającym wątpliwościom nauka może się rozwijać.

Pogląd ten jest spójny z opisanym przez T. S. Kuhna [2009, s. 165-195] procesem rewolucji naukowych. Powstające w toku prowadzonych badań normalnych⁵ anomalie wzbudzają wątpliwości badaczy. Szczegółowe analizy anomalii prowadzą do powstania kryzysu, a następnie rewolucji naukowej, której skutkiem jest powstanie nowego paradygmatu.

Również współcześnie są prowadzone rozważania dotyczące problemu uznania rachunkowości za naukę. Pomimo że większość badaczy jednoznacznie opowiada się za uznaniem rachunkowości za naukę [Remlein 2014, s. 125-126; Wielgórska-Leszczyńska 2014, s. 139-140], to pojawiają się także głosy chociaż w części uznające rachunkowość za sztukę [Gmytrasiewicz i Karmańska 2006, s. 44].

⁴ American Institute of Certified Public Accountants.

⁵ Zdaniem T.S. Kuhna [2009, s.31] przez badania normalne rozumie się "badania wyrastające z jednego lub wielu takich osiągnięć naukowych przeszłości, które dana społeczność uczonych aktualnie akceptuje i traktuje jako fundament swojej dalszej praktyki".

Podsumowując, rachunkowość nie może być w pełni traktowana ani jako sztuka, ani jako czysta teoria. Według teoretyków rachunkowości [Szychta 1996, s. 24; Babuńska 2013, s. 25; Jarugowa 1991, s. 12-13] o charakterze naukowym rachunkowości stanowi wykorzystywana w niej metodologia, natomiast zorientowanie na cel definiuje ją jako naukę stosowaną. Zatem rachunkowość jest dyscypliną społeczną, stosowaną [Szychta 1996, s. 24].

Metodologia rachunkowości wiąże się z wykorzystaniem naukowych metod badawczych, w tym metody: indukcji, dedukcji, wnioskowania czy analizy literatury [Szychta 2013, s. 247].

Z kolei zorientowanie na cel jest wyrazem koncentracji nauki stosowanej na rozwiązywaniu konkretnych problemów⁶. Nauka stosowana jest przeciwieństwem nauki podstawowej, rozwijającej się dzięki ludzkiej ciekawości. Jak widać kryterium podziału stanowi poziom motywacji do rozwoju danego obszaru wiedzy [Llewellyn Smith 1996].

Warto mieć jednak na uwadze, że tak jak zauważyli H.I. Wolk, J.R. Francis i M.G. Tearney [1984, s. 19-21], rachunkowość jest w bardzo dużym stopniu zależna od czynnika ludzkiego. Jednak zbyt duże oparcie rachunkowości na indywidualnych ocenach księgowych może powodować zmniejszanie jej poziomu "naukowego".

Współcześnie coraz rzadziej słychać głosy kwestionujące naukową formę rachunkowości, chociaż wciąż w środowisku naukowym pojawiają się wątpliwości w tym zakresie [Bąk 2013, s. 55].

Przykładowo J. S. Demski [2007, s. 153-157] wygłosił tezę, zgodnie z którą rachunkowość nie jest dziś dyscypliną naukową. Przyczyny takiego stanu dopatrywał się w następujących czynnikach:

- na studiach licencjackich, magisterskich oraz doktoranckich stosowane jest zawodowe podejście do edukacji,
- proces dydaktyczny nie zawiera wystarczających treści dotyczących teorii rachunkowości,
- badania z zakresu rachunkowości stały się wsteczne, brakuje w nich innowacyjności i różnorodności,
- czasopisma z zakresu rachunkowości nie są dostatecznie krytyczne,
- publikacje w dziedzinie rachunkowości nie są tworzone z myślą o rozwoju nauki, ale ze względu na partykularne interesy autorów.

⁶ Problem celów rachunkowości zostanie omówiony w kolejnym podpunkcie rozdziału.

Chociaż powyższa opinia dotyczy sytuacji w amerykańskim środowisku naukowym [Szychta 2010, s. 260] to jednak pokazuje, jak ważne jest zachowanie równomiernego rozwoju zarówno teorii, jak i praktyki rachunkowości.

Rozpatrywanie istoty rachunkowości jako działalności praktycznej wynika z historii jej ewolucji. Pierwsze formy rachunkowości powstały w okresie prehistorycznym, gdzie występowały pod postacią pierwotnych zapisów księgowych (preksięgowość). Pojawienie się i rozwój rachunkowości był ściśle związany z potrzebami decyzyjnymi i rozliczeniowymi podmiotów, czyli ze sferą praktyczną.

Jednak złożoność życia gospodarczego powoduje, że w wyniku ewolucji rachunkowości pojawiło się wiele podejść w definiowaniu rachunkowości jako działalności pragmatycznej [Szychta 2003, s. 122].

Brak jednego ogólnie przyjętego poglądu na temat istoty rachunkowości komplikuje podejmowanie rozważań dotyczących teorii rachunkowości. Jak zauważyła A. Szychta [1996, s. 20-22], do najczęściej przytaczanych w literaturze znaczeń terminu "rachunkowość" można zaliczyć postrzeganie rachunkowości jako:

- systemu ewidencji zdarzeń gospodarczych,
- systemu informacyjnego,
- języku biznesu,
- systemu pomiaru,
- rodzaju działalności usługowej,
- odzwierciedlenia rzeczywistych stanów i procesów,
- ideologii.

Rachunkowość już od początków swojego istnienia (pod postacią preksięgowości) służyła ewidencji operacji gospodarczych. Jak wskazują badania archeologiczne, rachunkowość rejestrowała zdarzenia gospodarcze za pomocą pierwotnych form zapisu, jeszcze przed wynalezieniem pisma [Dobija 1996, s. 7]. Wraz z postępującym rozwojem gospodarczym zmianom podlegała także rachunkowość. Jednak pomimo tak długiego okresu, jaki upłynął od powstania pierwszych zapisów księgowych, rachunkowość w dalszym ciągu wykorzystywana jest do ewidencji operacji gospodarczych zachodzących w jednostkach.

Tak duże znaczenie działań rejestracyjnych w systemie rachunkowości spowodowało, że wielu teoretyków w swoich rozważaniach nad istotą rachunkowości w szczególnych sposób akcentuje wykorzystanie rachunkowości dla celów ewidencyjnych.

Zwolenników określania rachunkowości mianem systemu ewidencyjnego można znaleźć także wśród polskich teoretyków rachunkowości. S. Skrzywan [1968, s. 5] zdefiniował rachunkowość jako "system ciągłego w czasie ujmowania, grupowania, prezentowania i interpretowania wyrażonych w pieniądzu, i bilansujących się ogólnych i szczegółowych danych liczbowych o działalności gospodarczej, i sytuacji majątkowej jednostki gospodarującej".

Analizując powyższą definicję, należy stwierdzić, że kluczowe dla zrozumienia istoty rachunkowości są pojęcia "system" i "ewidencja".

System może być rozumiany jako jednostka składająca się z części (systemów) współdziałających ze sobą w celu osiągnięcia wielorakich określonych korzyści [Moscove i Simkin 1981, s. 4].

Jak zauważył E. Nowak [1994, s. 79], rachunkowość posiada wszystkie cechy systemu. Ma wytyczony cel, spełnia typowe dla systemów czynności i składa się z dobrze zdefiniowanych podsystemów.

Z kolei zdaniem S. Skrzywana [1968, s. 6], określenie rachunkowości mianem systemu oznacza, że jest ona całościowym, zamkniętym i jej tylko właściwym układem reguł i zasad zdeterminowanym określonym sposobem postrzegania i poznawania rzeczywistości gospodarczej.

Drugim charakterystycznym elementem definicji zaproponowanej przez S. Skrzywana jest ściśle powiązanie rachunkowości z ewidencją.

Ewidencja gospodarcza polega na rejestracji zdarzeń zachodzących w jednostce i charakteryzuje się określonymi cechami [Skrzywan 1968, s. 5]:

- ma charakter opisowy lub liczbowy,
- jest sporadyczna lub ciągła,
- wykonywana jest dorywczo lub systematycznie.

Ewidencja w przedsiębiorstwie może przybierać formę opisową lub liczbową, w tym wyrażoną zarówno w jednostkach naturalnych, jak i mierniku pieniężnym.

Zapisywanie operacji gospodarczych w jednostkach pieniężnych sprowadza ewidencjonowane zdarzenia do "wspólnego mianownika", co zwiększa porównywalność i użyteczność generowanych przez rachunkowość informacji [Skrzywan 1968, s. 5].

Rachunkowość, jako szczególny rodzaj ewidencji gospodarczej, prowadzona jest w sposób systematyczny i ciągły. Dzięki temu decydenci mogą mieć pewność, że podejmowane przez nich decyzje są tworzone na podstawie pełnego posiadanego przez jednostkę zasobu informacji [Skrzywan 1968, s. 6].

Rachunkowość opiera się na określonych metodach ujmowania zjawisk gospodarczych, dzięki czemu tworzy zamkniętą całość, wyróżniając się na tle innych systemów ewidencyjnych przedsiębiorstwa [Skrzywan 1968, s. 6].

Warto też podkreślić, że jednoznaczne utożsamianie rachunkowości z ewidencją gospodarczą jest błędem. Powoduje to sztuczne rozszerzanie jej zakresu, form i stosowanych metod [Skrzywan 1971, s. 658].

Analogiczne do przedstawionych wyżej poglądów S. Skrzywana prezentują także teoretycy spoza polskiego środowiska naukowego. Według definicji opracowanej przez F. Hoffmana i E. Flashner [1987, s. 1] rachunkowość opiera się na rejestrowaniu, klasyfikowaniu, agregowaniu i interpretowaniu informacji finansowych dla właścicieli, menedżerów i innych interesariuszy przedsiębiorstwa. Zaznaczają oni jednak, że prosty system rachunkowości realizuje w pełni wymienione wyżej działania tylko w małych jednostkach. W dużych przedsiębiorstwach system rachunkowości musi być rozbudowywany o dodatkowe elementy.

Jak zostało już przedstawione, rachunkowość może być określana mianem systemu. Spełnia ona typowe dla systemów czynności, takie jak "wejście" (dane)⁷, "przetwarzanie" i "wyjście" (informacja)⁸ [Nowak 1994, s. 79-80].

Innymi słowy, informacja jest wynikiem interpretacji posiadanych danych. Proces pozyskiwania informacji z danych odbywa się w czterech etapach [Ożarek 2002]:

- pozyskiwanie danych,
- przechowywanie danych,
- przetwarzanie danych,
- podawanie wyników interpretacji (informacji).

Procedurę pozyskiwania informacji z danych prezentuje rysunek nr 1.1.

⁷ Termin *dane* wywodzi się od łacińskiego *datum*, co należy rozumieć jako *to co jest nam dane* [Malczok 2011, s. 3]. Z kolei, zgodnie z definicją zawartą w słowniku języka polskiego *dane to fakty, liczby na których można się oprzeć w wywodach* [Szymczak 2002a, s. 45]. Podobnie dane definiuje G. Ożarek [2002] określając je jako "literę, słowa, teksty, liczby, znaki, symbole, kombinacje liter, liczb, symboli i znaków, które nie są uporządkowane, przetworzone ani połączone zgodnie z celem i z potrzebami odbiorcy". Dane stanowią podstawę, surowy materiał do przetwarzania.

⁸ Termin informacja może być rozumiany jako, "wiadomość o czymś" [Szymczak 2002, s. 336], "znaczenie jakie przyporządkowuje się danym" [Polska Norma PN-71/T-01016 za: Brzezina 1998, s. 25]

Rysunek 1.1. Pozyskiwanie informacji z danych



Źródło: Opracowanie własne na podstawie [Ożarek 2002].

Zgodnie z przedstawionym schematem procedura opracowania informacji rozpoczyna się od pozyskania danych. Następne etapy polegają na przechowywaniu pozyskanych danych i ich przetwarzaniu. Ostatecznie otrzymuje się wyniki interpretacji danych stanowiące informację. Dodatkowo, jak podkreśla G. Ożarek [2002], informacja w przeciwieństwie do danych jest zbiorem uporządkowanym według określonego kryterium.

Tak zaprezentowane podejście do definiowania rachunkowości jako systemu ewidencyjnego akcentuje w szczególności dwa pierwsze etapy obróbki danych.

Zorientowanie na efekt obróbki danych, czyli na otrzymywanie informacji charakteryzuje kolejne z wymienionych podejść do opisywania istoty rachunkowości.

J. Weygandt, L.E. Kieso i D.D. Kimmel [za: Smejda 2011, s. 105] określają rachunkowość jako system informacyjny, który identyfikuje, zapisuje i informuje interesariuszy podmiotu o ekonomicznych zdarzeniach zachodzących w jednostce.

Podobne stanowisko, ale lekko rozszerzające charakterystykę terminu "rachunkowość" przedstawili inni amerykańscy naukowcy [Moscove i Simkin 1981, s. 9]. Określi oni rachunkowość jako komponent organizacji, który akumuluje, klasyfikuje, przetwarza, analizuje i komunikuje finansowe informacje, niezbędne do podejmowania decyzji przez interesariuszy przedsiębiorstwa.

Badacze w swoich rozważaniach wyraźnie podkreślili, że system informacyjny rachunkowości powinien zostać podzielony na dwie części [Moscove i Simkin 1981, s. 13]:

- rachunkowość finansową, dostarczającą informacje dla zewnętrznych użytkowników,
- rachunkowość zarządczą, generującą informacje dla użytkowników wewnętrznych jednostki.

Z kolei W. Brzezina [1998, s. 21] zdefiniował rachunkowość jako szczególny system informacyjno-kontrolny o charakterze retro- i prospektywnym, dostosowanym do celów zarządzania finansami jednostki gospodarczej. Przedstawiony pogląd W. Brzezina uzupełnia

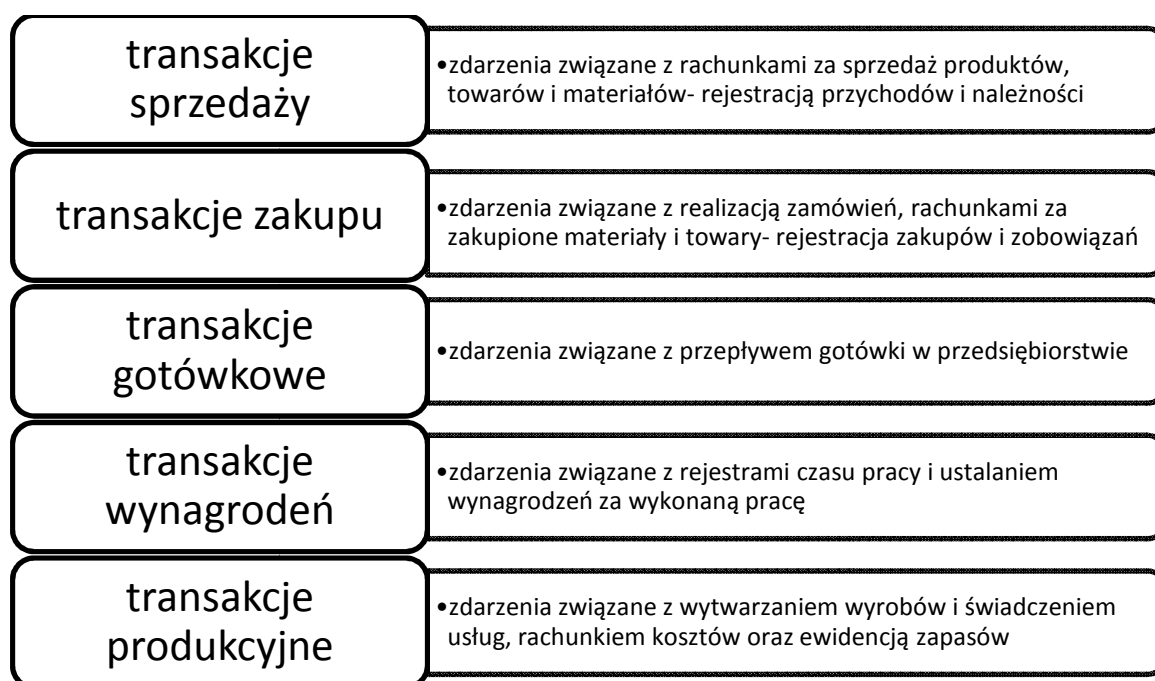
powyższe definicje o ujęcie czasowe. System informacyjny rachunkowości nie koncentruje się wyłącznie na przeszłości, ale oddziałuje także na przyszłość przedsiębiorstwa.

Przystępując do pełnej charakterystyki systemu informacyjnego rachunkowości, należy przypomnieć, że system składa się z podsystemów, dlatego też należy najpierw zidentyfikować podsystemy rachunkowości (jako systemu informacyjnego przedsiębiorstwa).

E. Nowak [1994, s. 80] zauważa, że struktura systemu informacyjnego jest w części pochodną cyklu transakcyjnego, obejmującego wszystkie transakcje od transakcji początkowej (wejścia do systemu) do transakcji końcowej (wyjście).

Transakcje występujące w cyklu gospodarczym i odpowiadające im merytorycznie podsystemy systemu informacyjnego rachunkowości zostały zaprezentowane na rysunku nr 1.2.

Rysunek 1.2. Transakcje występujące w przedsiębiorstwie



Źródło: Opracowanie własne na podstawie [Nowak 1994, s. 80].

Należy mieć na uwadze, że w systemie rachunkowości występują także inne podsystemy bezpośrednio niezwiązane z cyklem transakcyjnym przedsiębiorstwa, jednak ich ilość i rodzaj wynika z indywidualnych uwarunkowań poszczególnych jednostek gospodarczych.

Według E. Nowaka [1994, s. 80] system informacyjny rachunkowości jest jednym z kluczowych elementów ogólnego zintegrowanego systemu informacyjnego przedsiębiorstwa, co więcej można uznać, że jest to element najważniejszy.

Miejsce systemu informacyjnego rachunkowości w hierarchii systemów informacyjnych przedsiębiorstwa wynika z jego cech charakterystycznych, do których zalicza się [Nowak 1994, s. 80]:

- umożliwianie osobom zarządzającym oraz zewnętrznym użytkownikom informacji księgowych, na uzyskanie całościowego obrazu przedsiębiorstwa⁹,
- łączenie ważnych elementów systemu informacyjnego przedsiębiorstwa.

Podobne zdanie wyraził W. Brzezina [1998, s. 20-21], zaliczając do cech rachunkowości (rozumianej jako system informacyjny):

- ograniczenie przedmiotu rachunkowości do zdarzeń gospodarczych, wyrażonych w jednostkach pieniężnych oraz ujętych w ramach czasowych,
- zastosowanie własnej klasyfikacji zdarzeń gospodarczych, pozwalającej na agregację treści ekonomicznych (aktywa-pasywa, koszty-przychody-wynik),
- praktyczne zastosowanie metody bilansowej, co umożliwia scalenie generowanych informacji i wyrażenie ich w formie sprawozdania finansowego, i innych zestawień liczbowych i liczbowo-opisowych, charakteryzujących się wysokim poziomem użyteczności dla celów decyzyjnych.

M. Smejda [2011, s. 114] zwraca uwagę, że w systemie informacyjnym rachunkowości mogą pojawić się pewne zniekształcenia. Wynikają one z nieprzestrzegania imperatywu łączenia realizacji wiernego i rzetelnego obrazu oraz wyższości treści ekonomicznej nad formą.

Do zidentyfikowanych zniekształceń można zaliczyć [Smejda, 2011, s. 114-115]:

- błędne założenie o możliwości oszacowania wartości przez ekspertów bez pośredniczenia transakcyjnego (stosowanie wartości godziwej, tam gdzie nie ma aktywnego rynku),
- przejście z rachunkowości odzwierciedlającej rzeczywistość do rachunkowości tę rzeczywistość kreującej (zmiana ta wynika z możliwości kształtowania wartości kapitałów drogą wycen),

⁹ Istnieje spór, czy użytkownicy zewnętrzni mogą na podstawie sprawozdania finansowego oraz innych sprawozdań powstających w na podstawie informacji generowanych przez system rachunkowości uzyskać pełny obraz przedsiębiorstwa.

- reorientację celów przedsiębiorstwa, z maksymalizacji zysku na maksymalizację wartości netto powoduje, że proces decyzyjny oparty jest nie na prawie popytu i podaży, a na partykularnych interesach wybranych grup inwestorów,
- nastawienie na maksymalizację aktywów netto, sprowadzające się do przejścia z zarządzania zdarzeniami ekonomicznymi na zarządzanie wartościami; pogoń za wzrostem wartości skłania zarządzających do poszukiwania alternatywnych form inwestowania, opartych na zaawansowanych technikach inżynierii finansowej; rachunkowość nie dostarcza jeszcze przejrzystych informacji o takich działaniach,
- uzyskiwanie ogromnych dochodów bez wkładu kapitałowego tłumaczone jest posiadaniem kapitału intelektualnego w przedsiębiorstwie; kapitał intelektualny jest odzwierciedlany w rachunkowości przy wykorzystaniu kategorii „wartość firmy”; zdaniem autorki zabieg ten ma charakter ukrywania prawdziwej natury zjawisk tworzących dochody, będący wynikiem ułomności systemu rachunkowości w przedstawianiu rzeczywistego obrazu zachodzących w przedsiębiorstwie zdarzeń.

Powstawanie wyżej wymienionych zniekształceń stanowi jeden z czynników determinujących rozwój rachunkowości. Wspólnym celem teoretyków i praktyków rachunkowości jest, aby rachunkowość przedstawiała wierny i rzetelny obraz przedsiębiorstwa i otaczającej go rzeczywistości gospodarczej.

Definiowanie rachunkowości jako systemu ewidencyjnego lub systemu informacyjnego stanowi najpopularniejsze podejście do określania istoty rachunkowości. Jednak w dobie postępującej globalizacji na znaczeniu zyskuje także postrzeganie rachunkowości jako języka biznesu.

S. Tanaka [za: Szychta 1996, s. 21] stwierdza, że osoby zajmujące się rachunkowością opisują rzeczywistość gospodarczą i zdarzenia w niej zachodzące przy wykorzystaniu pojęć powstałych specjalnie dla tych celów. Wyrażenia te składają się na "język rachunkowości".

Określanie rachunkowości mianem języka biznesu staje się niezwykle popularne w wyniku postępującej harmonizacji standardów rachunkowości. Wzrastająca transgraniczna porównywalność sprawozdań finansowych sprawia, że nawet przy występujących barierach językowych rachunkowość staje się płaszczyzną porozumienia wszystkich stron transakcji. Dzieje się tak dlatego, ponieważ w większości w rachunkowości używane są jednoznacznie rozumiane kategorie, takie jak np. „aktywa” czy „pasywa”. Warto w tym miejscu zastanowić się, jakie czynniki wpływają na legitymizowanie się rachunkowości w roli międzynarodowego języka biznesu.

Już w latach pięćdziesiątych XX wieku H. C. Avery [1953, s. 83] rozpatrywał warunki, jakie muszą być spełnione dla wykrystalizowania się języka rachunkowości. Zdaniem autora język rachunkowości powinien:

- być oparty na jednoznacznie określonych celach rachunkowości,
- być jednoznaczny i przejrzysty,
- być zgodny z faktami i realiami komercyjnej rzeczywistości,
- rozwinąć sensowne, logiczne teorie,
- tworzyć normy postępowania.

Szczegółową analizę definicji rachunkowości jako języka biznesu przeprowadził M. Masztalerz [2013, s. 177-190], rozpatrując ją w ujęciu:

- strukturalnym,
- funkcjonalnym,
- semiotycznym,
- społecznym.

W ujęciu strukturalnym rachunkowość jest rozpatrywana jako system znaków. Poszukiwane są związki między systemem rachunkowości a systemem języka naturalnego [Masztalerz 2013, s. 179].

W analizie funkcjonalnej rozpatrywane są funkcje języka oraz ich realizacja w ramach systemu rachunkowości. Jak zauważa autor, rachunkowość wykazuje wiele cech wspólnych z językami naturalnymi, ponieważ pełni te same funkcje [Masztalerz 2013, s. 180].

Następny etap analizy dotyczy ujęcia semiotycznego. Koncentrując się na omówieniu relacji między twórcami i użytkownikami informacji, M. Masztalerz [2013, s. 190] wykazał rosnącą rolę komunikacji w rachunkowości.

Ostania część rozważań została poświęcona społecznemu wymiarowi rachunkowości. Jak podkreśla autor [Masztalerz 2013, s. 190], ujęcie społeczne jest niezwykle kontrowersyjne ze względu na duże zainteresowanie ze strony teoretyków i praktyków rachunkowości.

Liczne przytoczone definicje rachunkowości jako języka gospodarczego pozwalają stwierdzić, że określenie jej mianem "języka" nie powinno być traktowane dosłownie. Sformułowanie to ma podkreślać postępujący proces harmonizacji regulacji dotyczących rachunkowości oraz zwiększającą się użyteczność informacji generowanych przez system rachunkowości.

Kolejny, funkcjonujący wśród praktyków i teoretyków, pogląd na temat istoty rachunkowości określa ją mianem teorii pomiaru.

Zdaniem E. Burzym [1993, s. 7] rachunkowość może być rozpatrywana jako teoria i system pomiaru ekonomicznego (pomiaru wartości) w przedsiębiorstwie. Podobnie T. Gabrusewicz [2010, s. 41-42] określił rachunkowość jako naukę o pomiarze ekonomicznym, czyli pomiarze wielkości pieniężnych występujących w procesie gospodarowania.

Postępujący rozwój gospodarczy wiąże się między innymi z powstawaniem nowych aktywów inwestycyjnych. Rachunkowość jako system, który ma przedstawiać wierny i rzetelny obraz jednostki, nakierowana jest na dokonywanie wycen składników majątku i źródeł finansowania przedsiębiorstwa.

Jak wcześniej wspomniano, oparcie części wycen realizowanych w ramach systemu rachunkowości na subiektywnych ocenach ekspertów powoduje powstawanie zniekształceń w systemie rachunkowości [Smejda 2011, s. 114-115]. Dlatego też tak ważne stają się badania nad rozwojem metod wyceny składników przedsiębiorstwa.

Koncentracja na praktycznym zastosowaniu rachunkowości powoduje, że termin rachunkowość może być definiowany jako rodzaj działalności praktycznej. *The Accounting Principles Board*, nieistniejący już organ *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) [Chatfield i Vangermeersch 1996, s. 11-15] określił, że rachunkowość jest działalnością usługową polegającą na dostarczaniu informacji (głównie o charakterze finansowym), które są użyteczne przy podejmowaniu decyzji ekonomicznych.

Rachunkowość wywodzi się z działalności praktycznej i w dalszym ciągu w wielu publikacjach na temat rachunkowości podkreśla się jej pochodzenie. Eksponowanie aspektów praktycznych w rachunkowości powoduje powstawanie dysproporcji w badaniach i opracowaniach z zakresu teorii i praktyki rachunkowości.

Zdaniem W. Brzezina [2001, s. 8-10] problemy teorii rachunkowości w Polsce nie są należycie wyeksponowane. Koncentracja wyłącznie na kwestiach praktycznych (a zwłaszcza ewidencyjnych) nie pozwala na równomierny rozwój teorii i praktyki rachunkowości. Dlatego też, chociaż obszar praktyki jest ważny, to definiowanie rachunkowości wyłącznie jako działalności usługowej może prowadzić do jej splotenia i ograniczać jej rozwój.

Przyjęcie szerszej perspektywy powoduje, że rachunkowość można uznać za rodzaj ideologii¹⁰.

W tym kontekście, jak określił to R. Mattesich [za: Szychta 1996, s. 22], rachunkowość oparta na zasadzie podwójnego zapisu jest odbiciem myśli i wartości osób odpowiedzialnych za opracowywanie informacji w ramach systemu rachunkowości.

¹⁰ Zgodnie ze znaczeniem słownikowym, *ideologia* może być rozumiana jako *system poglądów, idei, pojęć jednostki lub grupy ludzi* [Szymczak 2002, s. 98].

Idąc dalej, można stwierdzić, że poprzez system regulacji prawnych rachunkowość jest odzwierciedleniem także myśli i wartości przedstawicieli władzy, organów nadzorujących, a w najszerszym ujęciu, także całego społeczeństwa i ogółu ludzkości¹¹.

Ostatnie z praktycznych ujęć istoty rachunkowości określa, że rachunkowość odzwierciedla rzeczywistość gospodarczą (występujące w niej stany i zachodzące procesy) [Szychta 1996, s. 22].

Według definicji zaproponowanej przez W. Busse von Colbe [za: Szychta 1996, s 22] przez rachunkowość rozumie się odzwierciedlenie, czyli ustalenie, przygotowanie i zaprezentowanie stanów gospodarki na określony moment w czasie oraz ujęcie procesów zachodzących w jednostce w określonym przedziale czasowym. Podobne stanowisko przyjęła T. Kiziukiewicz [2003, s. 31], określając, że rachunkowość jest systemem wartościowego odzwierciedlenia zdarzeń gospodarczych. Powyższe definicje rachunkowości w szczególności sposób akcentują, że nadrzędną zasadą rachunkowości jest zasada wiernego i rzetelnego obrazu.

Przedstawione powyżej podejścia do definiowania rachunkowości zaliczane są do kręgu praktycznego, ponieważ wynikają one z historii rozwoju rachunkowości jako działalności stricte praktycznej. Syntetyczne zestawienie podejść do definiowania pojęcia "rachunkowość" przedstawiono w poniższej tabeli.

Tabela 1.1. Definicje terminu "rachunkowość"

Stanowisko dotyczące istoty rachunkowości	Autor i rok publikacji	Przykładowa definicja
Rachunkowość jako system ewidencyjny	S. Skrzywan 1968	Rachunkowość jest szczególnym systemem ewidencji gospodarczej. Polega on na ciągłym ujmowaniu, grupowaniu, prezentacji i interpretowaniu wyrażonych w pieniądzu danych liczbowych o działalności gospodarczej i sytuacji majątkowej jednostki.
Rachunkowość jako system informacyjny	W. Brzezina 1998	Rachunkowość jest szczególnym systemem informacyjnym o charakterze retro- i prospektywnym, który pozwala na ustalenie wyniku finansowego i określenie kondycji finansowej podmiotu gospodarczego w

¹¹ Postępująca globalizacja i harmonizacja przepisów dotyczących systemu rachunkowości, każe rozpatrywać ten problem w ujęciu globalnym.

		pewnym okresie.
Rachunkowość jako język biznesu	S. Tanaka za: A. Szychta 1996	Osoby zajmujące się rachunkowością opisują rzeczywistość gospodarczą i zdarzenia w niej zachodzące przy wykorzystaniu pojęć powstałych specjalnie dla tych celów, powoduje to powstawanie "języka rachunkowości".
Rachunkowość jako teoria pomiaru ekonomicznego	E. Burzym 1993 W. Gabrusewicz 2010	Rachunkowość może być rozpatrywana jako teoria i system pomiaru ekonomicznego, czyli pomiaru wartości w jednostkach.
Rachunkowość jako działalność praktyczna	Chatfield i Vangermeersch 1996	Rachunkowość jest działalnością usługową polegającą na dostarczaniu informacji (głównie o charakterze finansowym), które są użyteczne przy podejmowaniu decyzji ekonomicznych.
Rachunkowość jako rodzaj ideologii	R. Mattesich za: A. Szychta 1996	Rachunkowość oparta na zasadzie podwójnego zapisu, jest odbiciem myśli i wartości osób odpowiedzialnych za opracowywanie informacji w ramach systemu rachunkowości.
Rachunkowość jako metoda odzwierciedlenia rzeczywistości gospodarczej	A. Szychta 1996	Rachunkowość jest sposobem na odzwierciedlenie rzeczywistości gospodarczej (występujące w niej stanów i zachodzących procesów).
Rachunkowość jako nauka	A. Jaruga za: A. Szychta 1996 E. Babuška 2013	Rachunkowość jest nauką stosowaną, wykorzystującą określoną metodologię i zorientowaną na cel.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie [Skrzywan 1968, s. 5; Brzezin 1998, s. 21; Tanaka za: Szychta 1996, s. 21; Burzym 1993, s. 7; Gabrusewicz 2010, s. 41-42; Chatfield i Vangermeersch 1996, s. 11-15; Mattesich za: Szychta 1996, s. 22; Szychta 1996, s. 22; Jaruga za: Szychta 1996, s. 24; Babuška 2013, s. 25].

Uwzględniając zaprezentowane rozważania dotyczące terminu rachunkowość, można wstępnie zdefiniować rachunkowość zarówno jako naukę, jak i działalność praktyczną.

Naukowy charakter rachunkowości wynika z wykorzystywanej metodologii i zorientowania na cel, co powoduje, że rachunkowość jest nauką stosowaną. W ramach wykorzystywanej metodologii zawiera się prowadzenie badań z zachowaniem metod naukowych. Z kolei zorientowanie na cel oznacza koncentrację rachunkowości na rozwiązywaniu konkretnych problemów. W wymiarze praktycznym rachunkowość stanowi

kompleksowy system przedsiębiorstwa, realizujący szereg funkcji pozwalających na przedstawienie wiernego i rzetelnego obrazu jednostki oraz wspomagających podejmowanie decyzji przez podmioty wewnętrzne i zewnętrzne w stosunku do jednostki¹².

Zarówno w wymiarze naukowym, jak i praktycznym rachunkowość podlega ciągłemu i dynamicznemu procesowi zmian, będącemu rezultatem rozwoju gospodarczego, społecznego i technologicznego.

1.2. Cel i rola rachunkowości

Przed przystąpieniem do szczegółowych rozważań dotyczących rachunkowości podjęto próbę odpowiedzi na pytanie, jaka jest różnica między celem a rolą?

Aby uzyskać odpowiedź na tak postawione pytanie, należy dokonać analizy znaczenia słów "cel" i "rola".

Pojęcie "cel" wywodzi się z niemieckiego "Ziel" i ma obecnie wiele znaczeń. Przed wszystkim rozumiane jest jako „zamierzenie, do którego się dąży, które się chce osiągnąć; punkt, miejsce do którego się zmierza”. Cel jest również definiowany jako „punkt, przedmiot lub osoba, które są obiektem działań, zamierzeń, akcji” [Zgółkowska 1995, s. 368].

Chociaż obie charakterystyki mogą się wydawać tożsame, jednak należy zwrócić uwagę na to, że pierwsze znaczenie ma charakter bardziej dynamiczny.

Osiąganie celu jest procesem składającym się z działań podejmowanych w pewnym czasie. Drugie określenie terminu "cel" stawia na pierwszym planie przedmiot podejmowanych działań. Innymi słowy "cel" może być rozumiany zarówno jako zakładany obiekt lub stan, który powinien być efektem podejmowanych działań, jak i jasno określona rzecz, położenie bądź sytuacja, wokół których koncentruje się aktywność.

W słowniku języka polskiego PWN wyróżniono jeszcze trzecie znaczenie "celu", jako „to coś co ma czemuś służyć, być użyteczne” [Dubisz 2003, s. 135]. Definicja ta jest ograniczająca, ponieważ narzuca skutek osiągnięcia celu. Wyklucza ona podejmowanie celów, które niczemu nie służą. Podmiot, podejmujący się realizacji celu, musi mieć świadomość przydatności efektów jego realizacji.

Powyższe definicje pokazują, że brak precyzji w stosowaniu pojęcia "celu" może mieć znaczące skutki dla procesu komunikacji. Można odnieść wrażenie, że potocznie termin jest

¹² Dalsze rozważania na temat definiowania rachunkowości zostały zawarte w zakończeniu rozprawy doktorskiej.

jednoznaczny, ale warto w rozważaniach jasno określić charakterystykę terminu określanego mianem celu, tak aby uniknąć nieporozumień w przekazywanych treściach.

Analizując literaturę przedmiotu, można zauważyć, że brak dogłębnych badań nad istotą rachunkowości, a także nad jej celem oraz frywolność językowa powodują powstanie dwóch głównych problemów w środowisku naukowym:

- nieposługiwanie się tym samym znaczeniem pojęcia "celu",
- braku wspólnego stanowiska dotyczącego celu/celów rachunkowości.

Pierwszy problem dotyczy warstwy językowej formułowania celów przez poszczególnych autorów. Przyjęcie jednej z zaprezentowanych perspektyw w definiowaniu terminu "cel", skutkuje innym wydźwiękiem proponowanych definicji celu rachunkowości.

Drugie zagadnienie jest łatwiej dostrzegalne w trakcie analizy tematu. Wśród autorów nie ma zgodności nie tylko w kwestii, co jest celem rachunkowości ale także, ile tych celów rachunkowość posiada.

Rozważania w literaturze można podzielić na trzy podejścia:

- określające jeden konkretny cel rachunkowości,
- rozróżniające odrębne cele dla różnych obszarów systemu rachunkowości (w szczególności rachunkowości finansowej i zarządczej),
- stwierdzające, że rachunkowość ma wiele celów.

Pierwsze podejście przyjmuje, że można określić jeden ogólny cel rachunkowości. Na przykład M. Kwiecień [2007, s. 162] określa, że celem rachunkowości jest precyzyjny, wiarygodny pomiar i wycena takich kategorii, jak majątek przedsiębiorstwa czy efekty przedsięwzięć gospodarczych.

M. W. E. Glautier i B. Underdown [1991, s. 3] określają cel rachunkowości jako sprawianie możliwym do okresowego łączenia kosztów (nakładów) z przychodami (dokonaniami).

Zdaniem W. Gosa [2008, s. 70-71] celem rachunkowości jest zaspokajanie potrzeb informacyjnych różnych użytkowników. Podobnie M. Paszula [2010, s. 115] definiuje cel rachunkowości jako dostarczanie danych¹³ dla różnych grup interesariuszy. Autorka zaznacza, że cel ten jest określony dla rachunkowości jako systemu informacyjnego. Przytoczona opinia pozwala zwrócić uwagę na to, że przyjęcie określonego celu jest determinowane rozumieniem istoty rachunkowości przez badacza. W zależności, od przyjęcia określonej definicji rachunkowości (z przytoczonych w poprzednich podrozdziałach) inaczej charakteryzowane są

¹³ Uwzględniając rozważania na temat różnicy między danymi a informacjami, należy zwrócić uwagę, że w przytoczonej definicji termin "danych" powinien być wymieniony na słowo "informacji".

cel/cele rachunkowości. Innymi słowy autorzy, określający rachunkowość mianem systemu informacyjnego, najczęściej za cel rachunkowości będą uznawali dostarczanie informacji dla interesariuszy jednostki.

Należy jednak zauważyć, że przedstawiona zależność nie stanowi "żelaznej reguły". Za przykład może posłużyć określenie celu rachunkowości przez M. Smejdę [2011, s. 104]. Autorka z jednej strony określa rachunkowość mianem systemu informacyjnego, natomiast identyfikuje cel rachunkowości jako zachowanie stanu zasobów gospodarczych i ich efektywne wykorzystanie.

Drugie podejście do definiowania celu rachunkowości opiera się na rozróżnieniu oddzielnych celów dla poszczególnych obszarów systemu rachunkowości. Ilustracją tego ujęcia jest opracowanie K. Szymczyk-Madej [2007, s. 153], zgodnie z którym celem rachunkowości finansowej jest zaspokajanie potrzeb informacyjnych (głównie) odbiorców zewnętrznych, z kolei rachunkowość zarządcza ma zaspokajać potrzeby informacyjne odbiorców wewnętrznych odpowiedzialnych za podejmowanie decyzji w jednostce.

Ostatnie z wymienionych stanowisk jest rozwinięciem poprzedniego, zakłada ono, że nie można wyróżnić jednego, nadrzędnego celu rachunkowości. Jak zauważa E. Burzym [1993, s. 7], rachunkowość jest systemem wielocelowym. Myśl tę rozwija A. Szychta [2003, s. 123] stwierdzając, że to jakie cele spełnia rachunkowość, jest uwarunkowane interesami i potrzebami wszystkich użytkowników informacji generowanych w ramach systemu rachunkowości przedsiębiorstwa, a nawet zapotrzebowaniem zgłaszanym przez ogół społeczeństwa.

Ponadto autorka zaznacza, że przyjęcie określonych celów determinuje szczegółowe zasady, metody i procedury wykorzystywane w procesie ewidencjonowania i pomiaru zdarzeń gospodarczych zachodzących w jednostce i jej otoczeniu.

Zdaniem E. Burzym [1993, s. 7-8] hierarchia celów rachunkowości ulegała zmianie na przestrzeni lat, co wpłynęło nie tylko na praktykę, ale także na teorię rachunkowości. Obecnie największe znaczenie ma dostarczanie informacji umożliwiających podejmowanie racjonalnych decyzji gospodarczych.

Analiza celu/celów rachunkowości powinna być przeprowadzana równolegle z charakteryzacją roli/ ról pełnionych przez rachunkowość.

Termin "rola" wywodzi się z francuskiego określenia „*rôle*” i niemieckiego „*Rolle*”. "Rola" może być rozumiana jako „udział kogoś, czegoś w jakichś zdarzeniach, w jakimś przedsięwzięciu; stanowisko zajmowane przez kogoś w jakiejś sprawie; zadanie do wykonania; pozycja zajmowana w czymś; działanie w jakimś charakterze” [Zgółkowska 2002,

s. 58]. Słownik języka polskiego PWN podobnie definiuje rolę jako „udział i znaczenie kogoś, czegoś w jakichś okolicznościach; zadanie do spełnienia; mieć znaczenie, duży wpływ na coś” [Dubisz 2008, s. 261].

Analiza powyższych definicji pozwala na stwierdzenie, że "rola" powinna być przede wszystkim rozumiana jako udział i znaczenie w okolicznościach, zdarzeniu. Wiąże się więc ze stopniowaniem (siłą) rachunkowości w jakimś stanie, zdarzeniu.

Dlatego też rola rachunkowości jest rozpatrywana w różnych kontekstach. Przedmiotem badań naukowych jest określanie udziału, wpływu rachunkowości w różnych obszarach funkcjonowania przedsiębiorstwa oraz w różnych procesach gospodarczych i społecznych. Przykładowe rozważania z zakresu roli rachunkowości prowadzone przez polskich teoretyków rachunkowości zawarto w poniższej tabeli.

Tabela 1.2. Role rachunkowości

Autor i rok publikacji	Tytuł opracowania	Opis	Wnioski
M. Stępień 2005	Rola rachunkowości w ochronie środowiska w opinii praktyków – wyniki badań ankietowych	Artykuł przedstawia wyniki badań ankietowych na temat roli rachunkowości w ochronie środowiska.	Respondenci ankiety stwierdzili, że odpowiednia polityka rachunkowości może ogrywać kluczową rolę w kształtowaniu się postawy proekologicznej jednostki.
M. Stępień, Z. Wydymus 2007	Rola rachunkowości w kształtowaniu społecznej odpowiedzialności jednostki gospodarczej	Opracowanie dotyczy roli rachunkowości jako źródła informacji dla rachunku społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa.	Teoria i praktyka rachunkowości są otwarte i przygotowane na nowe wyzwania związane ze wzrostem postaw prospołecznych.
M. Masztalerz 2007	Miejsce i rola rachunkowości w zarządzaniu strategicznym	Autor zaprezentował rozważania na temat roli rachunkowości w zarządzaniu strategicznym	Wykorzystanie instrumentów strategicznej rachunkowości zarządczej ułatwia podejmowanie decyzji w przedsiębiorstwie na poziomie strategicznym.
A. Tokarski 2009	Rola rachunkowości w postępowaniu upadłościowym	Artykuł podejmuje problem roli rachunkowości (w szczególności sprawozdania finansowego) w procesie postępowania upadłościowego.	Sprawozdanie finansowe jest kluczowym dokumentem świadczącym o konieczności ogłoszenia upadłości

			jednostki, dlatego też powinien być sporządzany z niezwykłą starannością.
M. Śliwińska-Grzegorzczak 2010	Rola rachunkowości w procesie integracji europejskiej – wybrane zagadnienia systemowe	W opracowaniu rozpatrywana jest rola rachunkowości w funkcjonowaniu rynku wewnętrznego UE, łącznie z analizą potrzeb tego rynku w zakresie standaryzacji i harmonizacji rachunkowości.	Rachunkowość stanowi kluczowy element polityki Unii Europejskiej przyczyniający się do integracji rynku wewnętrznego UE.
J. Samelak 2012	Rola rachunkowości w społecznie odpowiedzialnym przedsiębiorstwie	Artykuł stanowi podjęcie próby określenia miejsca i roli rachunkowości w społecznie odpowiedzialnym przedsiębiorstwie.	Rachunkowość stanowi ważne narzędzie pomiaru odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstwa.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie [Stępień 2005, s. 45-60; Stępień i Wydmus 2007, s. 79-99; Masztalerz 2007, s. 230-242; Tokarski 2009, s. 497-507; Śliwińska-Grzegorzczak 2010, s. 239-248; Samelak 2012, s. 100-109].

Termin "rola" może być interpretowany także jako "zadanie do spełnienia". Podobieństwo tej charakterystyki do definicji "celu" jako "zamierzenie, do którego się dąży", powoduje, że w mowie potocznej słowa te są często używane zamiennie. Niestety, wpływ języka codziennego na opracowania naukowe powoduje błędy we właściwym przyporządkowaniu obserwacji i wniosków do właściwych kategorii.

Na przykład E. Nowak [1994, s. 81] stwierdza, że rola rachunkowości polega na dostarczaniu informacji dla potrzeb decyzyjnych. Przeprowadzona analiza definicji "celu" i "roli" pozwala stwierdzić, że użycie przez E. Nowaka terminu "rola" jest błędne. Zaprezentowany opis dotyczy *zamierzenia, do którego się dąży*, czyli jednego z identyfikowanych w literaturze celów rachunkowości.

Powyższy przykład pokazuje, jak ważne w rozważaniach z zakresu teorii rachunkowości jest jednoznaczne zdefiniowanie kluczowych pojęć, niezbędnych dla poprawnego określenia istoty rachunkowości. Przeprowadzona analiza pozwala stwierdzić, że termin "cel" powinien być używany w teorii rachunkowości dla określenia zamierzenia, do którego dąży rachunkowość, lub punktu, przedmiotu, stanu, które są obiektem działań, zamierzeń, akcji podejmowanych w ramach systemu rachunkowości. Z kolei "rola" oznacza udział, znaczenie rachunkowości, w jakimś zdarzeniu lub jakimś przedsięwzięciu.

Takie rozumienie terminów "cel" i "rola" pozwala stwierdzić, że w odniesieniu do rachunkowości nie można mówić o pojedynczym celu lub roli. Przeprowadzona analiza skłania do potwierdzenia stanowisk E. Burzym [1993, s. 7] i A. Szychty [2003, s. 123], zgodnie z którymi rachunkowość jest systemem wielocelowym, przy czym cele te są determinowane przez indywidualne uwarunkowania działalności poszczególnych jednostek gospodarczych.

Co więcej, należy stwierdzić, że zakres powiązania systemu rachunkowości z innymi systemami przedsiębiorstwa powoduje, że rachunkowość pełni także wiele różnych ról.

Dotychczasowe rozważania pozwoliły na zarysowanie obrazu rachunkowości jako dyscypliny naukowej i działalności praktycznej trudno definiowalnej. Skutkiem obecnego etapu rozwoju jest także brak konsensusu w sprawie celu/celów rachunkowości oraz ról, jakie ona pełni w dzisiejszej rzeczywistości gospodarczej. Odpowiedź na te pytania wymaga między innymi zastanowienia się nad czynnikami wpływającymi na zmiany w rachunkowości oraz prześledzenia procesu rozwoju rachunkowości na przestrzeni lat.

1.3. Determinanty rozwoju rachunkowości

Dotychczasowe rozważania nad pojęciem, celem i rolą rachunkowości pozwoliły na określenie rachunkowości jako nauki nie w pełni ukształtowanej. Jak określił to CH. J. Napier [2006, s. 445], rachunkowość zmieniała się w przeszłości, zmienia się obecnie i będzie zmieniała się w przyszłości. Dlatego też dla dalszego pogłębiania wiedzy środowiska naukowego na temat istoty rachunkowości ważne jest antycypowanie zmian zachodzących w teorii i praktyce rachunkowości. Zmiany zachodzące w konstrukcji systemu rachunkowości są pochodną przemian, jakim podlegała rachunkowość w przeszłości. Jednak przed zapoznaniem się z historycznym ujęciem procesu rozwoju rachunkowości konieczne jest określenie czynników stymulujących zmiany w systemie rachunkowości.

Rachunkowość od początków istnienia pod postacią preksięgowości uległa znacznym przemianom. Zmieniały się nie tylko metody ewidencji danych, ale także zakres informacji uzyskiwanych w ramach procesów zachodzących w systemie rachunkowości. Katalog czynników wpływających w przeszłości na rozwój rachunkowości ma charakter zamknięty, jednak nie jest on w pełni zbadany. Kolejne prace z zakresu historii rachunkowości pozwalają na odkrywanie nowych determinantów stymulujących zachodzące w niej zmiany [Jastrzębowski 2013, s. 209].

Dotychczasowe odkrycia pozwalają na postawienie tezy, że rozwój rachunkowości wiąże się ściśle z rozwojem gospodarczym, społecznym i technologicznym. W związku z tym wiele czynników przyczyniających się do postępu w wymienionych obszarach wpływało także na zmiany zachodzące w nauce i praktyce rachunkowości.

Współcześnie można zidentyfikować wiele czynników wpływających na rozwój rachunkowości na przestrzeni lat. Stopień wpływu poszczególnych czynników na rozwój rachunkowości nie jest jednakowy. Wśród wymienianych w literaturze determinantów są takie, które wywarły wpływ jednostkowy, ale pozwoliły na osiągnięcie przez rachunkowość kolejnego etapu ewolucyjnego, są też takie czynniki, które stymulują rozwój rachunkowości przez dłuższy czas. Analizując rozwój rachunkowości, można zauważyć, że niektóre determinanty oddziaływały na rachunkowość bezpośrednio, natomiast inne wpływały na rozwój systemu rachunkowości pośrednio.

Obecnie w literaturze najczęściej wymienia się następujące czynniki wpływające na rozwój rachunkowości [Łazarowicz 2010, s. 369-370; Adamek 2011, s. 128-129; Adamek 2012, s. 10-11; Kurek i Zielińska 2006, s. 31-32; Ashraf i Ghanib 2005, s. 176-198; Napier 2006, s. 328-352; Mashayekhi i Mashayekh 2008, s. 69-79]:

- sztuka pisania,
- arytmetyka,
- pieniądz,
- kredyt,
- handel,
- kapitał,
- spółki,
- pośrednictwo,
- kultura,
- ideologie,
- kryzysy gospodarcze,
- ustroje polityczne,
- ustroje podatkowe,
- inwestycje transgraniczne,
- organizacje branżowe i profesjonalizacja zwozu księgowego,
- prywatyzacja,
- gospodarcze organizacje międzynarodowe,

- oświata z zakresu rachunkowości,
- harmonizacja przepisów i zasad rachunkowości,
- technologie informatyczne,
- ryzyko gospodarcze.

Część z wymienionych czynników stymulowała rozwój rachunkowości (a w szczególności księgowości) już w czasach prehistorycznych. Powstanie pisma, arytmetyki czy różnych form pieniądza pozwoliły na rozwój księgowości. Jednak z biegiem lat zaczęły pojawiać się nowe czynniki stymulujące zmiany w systemie rachunkowości, które wynikały z rozwoju gospodarczego, społecznego i technologicznego. Współcześnie rachunkowość zmienia się w największym stopniu w wyniku oddziaływania czynników związanych z rozwojem technologii informatycznych i postępującej globalizacji.

Rzówój nowych technologii informatycznych pozwolił, nie tylko na wprowadzenie zmian w ewidencji i archiwizowaniu dokumentów księgowych, ale umożliwił także rozbudowanie sprawozdawczości finansowej jednostek oraz zwiększenie znaczenia rachunkowości w procesie przygotowywania analiz sytuacji majątkowej i kapitałowej w ujęciu *ex post* i *ex ante*.

Rzówój rachunkowości nie jest jednorodny na całym obszarze kuli ziemskiej. Lokalne uwarunkowania i różnice kulturowe powodują, że w poszczególnych państwach system rachunkowości znajduje się obecnie na różnych etapach ewolucji.

Szczególne znaczenie w kształtowaniu systemu rachunkowości ogrywa kultura. Jak zauważa J. Adamek [2011, s. 133], kultura poprzez swoje wymiary, komponenty kształtuje zindywidualizowane środowisko. Definiuje ona normy i wartości społeczne oddziałujące na system pomiaru i ujawnień w rachunkowości.

W ramach kultury wytworzonej na terenie danego państwa na rachunkowość szczególne oddziałuje obowiązująca ideologia. Według J. Adamka [2012, s. 10] ideologia w rozwoju rachunkowości może być postrzegana jako wyraz:

- upolitycznienia relacji występujących między poszczególnymi elementami struktury społecznej opartej na instytucjach i podmiotach,
- podporządkowania zadań wyznaczanych wobec instytucji i podmiotów celom ideologicznym.

Ponadto, należałoby w tym miejscu zaznaczyć, że postępująca globalizacja i prywatyzacja życia gospodarczego przyczyniają się do ujednociania systemów rachunkowości na całym świecie.

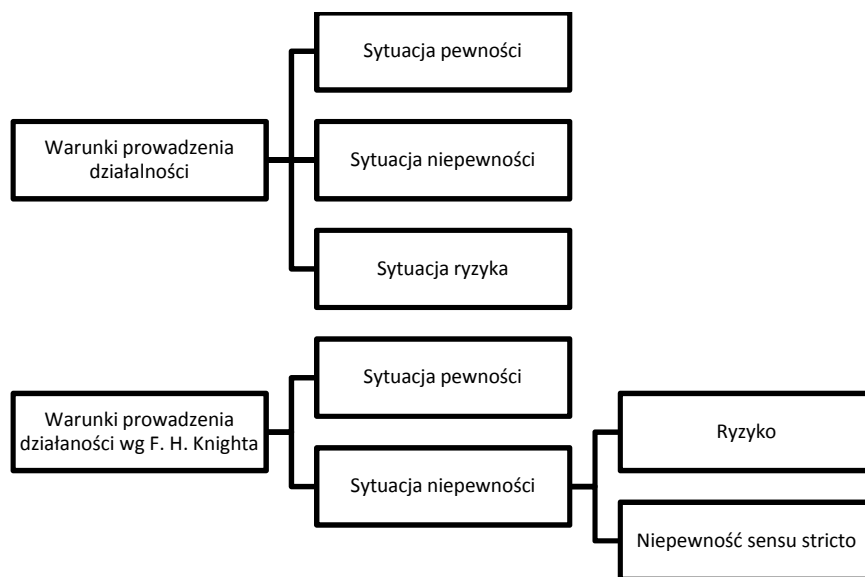
Zdaniem teoretyków [Ashraf i Ghanib 2005, s. 176-198; Mashayekhi i Mashayekh 2008, s. 69-79], w krajach rozwijających się, największe znaczenie w procesie ewolucji rachunkowości odgrywają takie czynniki, jak:

- rozwój rynków finansowych, a w szczególności powstawanie regulowanych rynków umożliwiających zakup akcji spółek,
- prywatyzacja majątku należącego do władz centralnych i samorządowych,
- zmiany w ustrojach politycznych promujące wolność gospodarczą i polityczną,
- zmiany w ustrojach podatkowych zachęcające do podejmowania aktywności gospodarczej, wymagającej prowadzenia ksiąg rachunkowych,
- członkostwo państw w strukturach międzynarodowych organizacji gospodarczych (np. WTO),
- zmiany polityczne i społeczne umożliwiające napływ kapitału zagranicznego,
- uwarunkowania geopolityczne oddziałujące na zwiększanie wymiany handlowej z państwami o rozwiniętym systemie rachunkowości.

W rozważaniach nad czynnikami wpływającymi na rozwój rachunkowości szczególne miejsce zajmuje ryzyko gospodarcze. Jest ono uważane za jeden z kluczowych determinantów, wpływających na kształt systemu rachunkowości na każdym etapie jej rozwoju [Jastrzębowski 2013, s. 212-214]. Jednak zrozumienie tak silnego oddziaływania ryzyka wymaga poznanie jego istoty.

Ryzyko obok pewności i niepewności jest jednym ze stanów podejmowania decyzji. Zgodnie z przedstawionymi w literaturze poglądami jest ono stanem równoważnym niepewności lub jedną z możliwych jej odmian (por. rysunek 1.3.).

Rysunek 1.3. Koncepcje ujęcia ryzyka i warunków prowadzenia działalności gospodarczej



Źródło: Opracowanie własne na podstawie [Jastrzębowski 2012, s. 28-29].

Sytuacja pewności określana jest jako stan, w którym osoby podejmujące decyzje posiadają pełnię wiedzy o sytuacji decyzyjnej i wynikach możliwych do realizacji działań. Są to warunki najbardziej korzystne do podejmowania decyzji, jednocześnie są one najrzadziej spotykane [Nowak, 2010, s. 11-12].

Przeciwnościem sytuacji pewności są warunki niepewności. Decydenci nie posiadają pełni informacji o sytuacji decyzyjnej i nie mogą określić rozkładu prawdopodobieństwa wystąpienia określonych skutków podejmowanych decyzji [Jastrzębowski 2012, s. 29].

Stanem pośrednim jest sytuacja ryzyka, kiedy nie są znane skutki podejmowanych działań, jednak można zidentyfikować alternatywy i prawdopodobieństwo ich wystąpienia [Dziawgo za: Kosek-Wojnar i Wojnar 2005, s. 38].

W rachunkowości, poza zaprezentowanym powyżej neoklasycznym podejściem do definiowania ryzyka wyróżnia się co najmniej trzy nurty w jego charakteryzowaniu [Karmańska 2008, s. 34-52]:

- podejście defensywne,
- podejście ofensywne,
- podejście decyzyjne.

Nurt defensywny oparty jest na negatywnym podejściu do ryzyka. Badacze określają ryzyko mianem niebezpieczeństwa wystąpienia ujemnych odchyłeń od zakładanych stanów

docelowych. W przypadku przedsiębiorstwa będzie to najczęściej możliwość osiągnięcia niekorzystnego wyniku finansowego [Karmańska 2008, s. 34].

Stanowisko ofensywne przyjmuje, że odchylenia mogą mieć charakter zarówno ujemny, jak i dodatni. Ryzyko i niepewność są ze sobą ściśle powiązane. Ryzyko jest określenie mianem funkcji niepewności. Teoretycy związani z tym nurtem podkreślają, że zdefiniowanie stanu niepewności przekształca je w stan ryzyka [Karmańska 2008, s. 38-41].

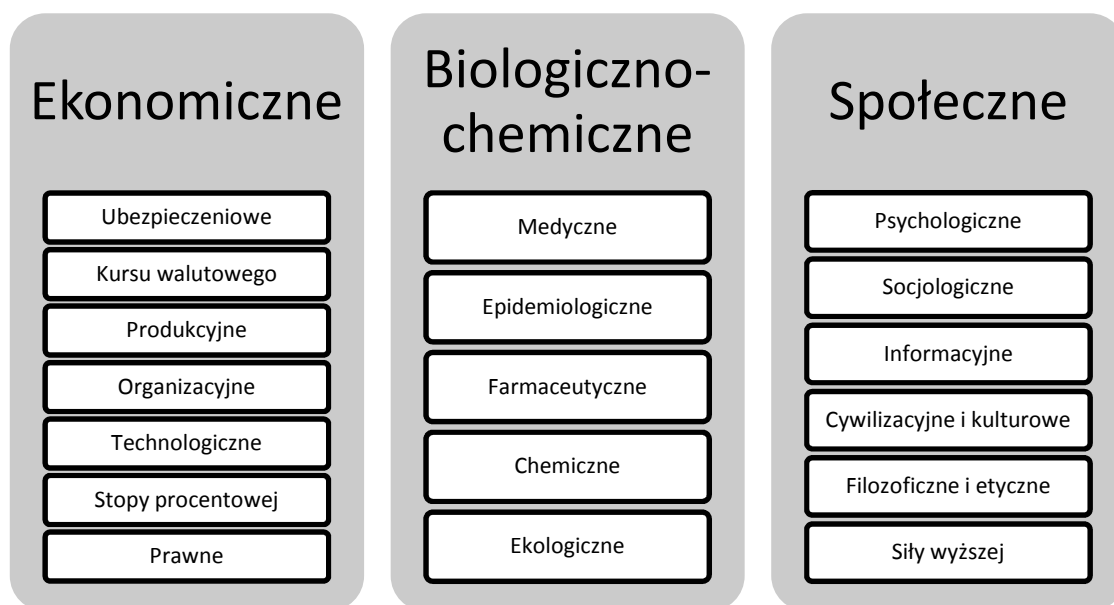
Ostatnie z wymienionych ujęć definiowania ryzyka stanowi podejście decyzyjne. Jest ono oparte na teorii podejmowania decyzji obejmującej:

- teorię decyzji racjonalnych,
- psychologiczną teorię decyzji.

Pierwsza z nich bada procesy podejmowania decyzji w oderwaniu od uwarunkowań psychologicznych. Głównym założeniem jest to, że osoba podejmująca decyzje powinna dążyć do maksymalizacji trafnych decyzji. Z kolei psychologiczna teoria decyzji jest rozwinięciem teorii racjonalnych. Główny nacisk położony jest na rzeczywisty proces podejmowania decyzji z uwzględnieniem czynników psychologicznych [Karmańska 2008, s. 48-52].

W literaturze zidentyfikowano wiele rodzajów ryzyk, klasyfikację w podziale na ryzyka ekonomiczne, biologiczno-chemiczne i społeczne prezentuje poniższy rysunek.

Rysunek 1.4. Rodzaje ryzyka



Źródło: [Jastrzębowski 2012, s. 32].

Natomiast według T. Kaczmarka [2008, s. 63] samo ryzyko gospodarcze można podzielić na trzy grupy:

- ryzyko w sferze produkcji,
- ryzyko w sferze handlu,
- ryzyko w sferze finansów.

Ryzyko w sferze produkcji jest wynikiem braku wiedzy o przyszłym stanie otoczenia. Zadaniem kierownictwa jest podejmowanie działań w zakresie zaopatrzenia, produkcji, zbytu, rachunkowości, podatków i finansów w celu ograniczania odchyłeń od zakładanych celów [Kaczmarek 2008, s. 63].

Ryzyko w sferze handlu spowodowane jest brakiem wpływu jednostki na poszczególne elementy rynku. Przedsiębiorstwo w większości nie jest w stanie wpływać na popyt, cenę czy ogólną podaż rynkową na oferowane produkty czy usługi [Kaczmarek 2008, s. 59-62].

Z kolei ryzyko w sferze finansów sprowadza się do ryzyka kredytowego, kursowego i ryzyka stopy procentowej. Dotyczą one sfery finansowej działalności przedsiębiorstwa, w tym możliwości niespłacania zobowiązań przez dłużników, zmiany kursu walut i zmiany stopy procentowej.

Powyższa charakterystyka ryzyka pokazuje, że jest ono obecne w każdej sferze prowadzenia działalności gospodarczej. Szczegółowa analiza przebiegu rozwoju rachunkowości pozwala zauważyć, że pojawianie się nowych rodzajów ryzyk gospodarczych stymulowało zmiany na każdym etapie ewolucyjnym systemu rachunkowości. Rozwój rachunkowości powodowany był dążeniem do ograniczania wpływu ryzyka na prowadzenie działalności gospodarczej [Jastrzębowski 2013, s. 213].

Już powstanie pierwszych form ewidencji w czasach prehistorycznych należy uznać za próbę ograniczania ryzyka transakcyjnego [Jastrzębowski 2012, s. 37-38].

W większości kluczowych odkryć z zakresu rachunkowości można doszukiwać się prób ograniczania ryzyk gospodarczych, którym poddana jest jednostka. Także opracowanie i wprowadzenie zasady podwójnego zapisu przyczyniło się do zwiększenia kontroli księgowej i ograniczenia ryzyka błędnej ewidencji zdarzeń gospodarczych. Pozwoliło to na zabezpieczenie interesu właścicieli spółek (których rozwój rozpoczął się w okresie wczesnego średniowiecza) [Jastrzębowski 2012, s. 39-41].

Ryzyko gospodarcze jako czynnik determinujący rozwój rachunkowości zyskało szczególne znaczenie w dobie globalizacji. Wolny przepływ większości czynników produkcji wiąże się także z przenoszeniem ryzyk pomiędzy różnymi państwami. Odpowiedzią na ten stan są między innymi postulaty inwestorów dotyczące harmonizacji przepisów i zasad

rachunkowości, co ma za zadanie poprawić bezpieczeństwo prowadzenia działalności, także w formie transgranicznej [Jastrzębowski 2013, s. 213].

1.4. Etapy rozwoju rachunkowości

Dotychczasowe rozważania na temat istoty rachunkowości ukazują, jak wielowymiarowe jest znaczenie rachunkowości jako nauki i działalności praktycznej. Warto jednak zaznaczyć, że prowadząc badania nad naturą rachunkowości, nie można koncentrować się wyłącznie na obecnym stanie systemu rachunkowości, ale należy także zwrócić uwagę na historię jej rozwoju.

Zgodnie z poglądem zaprezentowanym przez W. Kulę [1988, s. 80-89] badanie historii jakiejś dziedziny nauki pozwala na wykrywanie prawidłowości i wzbogacanie teorii. Co więcej, jak podkreślają G.D. Carnegie i Ch. J. Napier [2012, s. 329], warto uzmysłowić sobie, że wszystkie nowe odkrycia, teorie i paradygmaty opierają się na przeszłych poglądach i wierzeniach.

Dlatego też część badaczy zajmujących się rachunkowością dostrzega wagę znajomości historii, dla lepszego zrozumienia współczesnego systemu rachunkowości. Na przykład zdaniem W. Byszewskiego [za: Jezierska 2005, s. 133] dogłębne poznanie stanu jakiejś sprawy naukowej nie jest możliwe bez poznania jej historycznych podstaw.

Co więcej, analiza historyczna w badaniach naukowych jest konieczna, aby uchronić naukowców przed podejmowaniem zbytecznych prób w badaniach i odkrywaniem na nowo elementów już wcześniej zbadanych.

Naukowcy zajmujący się historią rachunkowości dzielą proces jej rozwoju na kilka okresów. Na przykład F. Mils dokonał podziału na okresy [za: de Roover 1955, s. 409]:

- od wynalezienia systemu liczbowego do rozwoju handlu w okresie wypraw krzyżowych,
- od 1202r. do 1494r. [czas pomiędzy wydaniem dzieła przez Leonardo Pisano (*Liber Abaci*) do opublikowania rozprawy Luca Pacioliiego (*Summa de arithmetica geometria proportioni et proportionalita*)],
- od wydania dzieła Pacioliiego do opublikowania książki Francesco Villi będącej zapowiedzią wyodrębnienia się nauki rachunkowości,
- okres po opublikowaniu dzieła Villi, czas rachunkowości jako nauki.

Warto jednak zaznaczyć, że badania prowadzone od czasów opublikowania w 1932 roku książki F. Milsa (*La Ragioneria*) pozwalają rozszerzyć zaproponowany przez niego

podział. Uzupełnienia dotyczą nie tylko czasów najnowszych, ale także rozwoju rachunkowości (w formie prostych zapisów księgowych) jeszcze przed wynalezieniem pisma.

W niniejszym opracowaniu został przyjęty podział rozwoju rachunkowości na pięć okresów, obejmują one także elementy nieuwjęte w klasyfikacji F. Milsa. Ostatecznie rozważania dotyczące historii rozwoju rachunkowości będą prowadzone w podziale na okresy:

- od prehistorii do średniowiecza,
- powstania zasady podwójnego zapisu,
- epoce wielkich odkryć geograficznych,
- po rewolucji przemysłowej,
- czasy współczesne.

1.4.1. Rozwój księgowości od prehistorii do średniowiecza

Rozwój gospodarczy człowieka rozpoczął się na długo przed wynalezieniem pisma. Jak wykazują badania archeologiczne, pierwsze formy ewidencji gospodarczej datowane są na XV w. p.n.e.. Te pierwotne zapisy o charakterze księgowym¹⁴ przybierały bardzo proste formy (najczęściej w postaci nacięć na różnego typu materiałach), które uniemożliwiały przenoszenie dużej liczby informacji [Dobija 1996, s. 8].

Kolejny etap rozwoju księgowości wiąże się z pojawieniem się na obszarze Mezopotamii cywilizacji sumeryjskiej. Według źródeł historycznych w piątym tysiącleciu p.n.e. zaczęły rozwijać się podstawy nowej cywilizacji. Po raz pierwszy pojawili się ludzie, którzy zmienili sposób pozyskiwania pożywienia bez konieczności polowania lub uprawy roślin. Uzyskiwali je w wyniku wymiany wytworzonych przez siebie produktów (takich jak, np. wyroby garncarskie i metalurgiczne) czy usług (administracyjnych, bądź sakralnych) na produkty spożywcze wytworzone przez innych członków społeczności. Procesy osiedlania się ludności i specjalizacji zawodowej stały się podstawą stworzenia cywilizacji sumeryjskiej, obejmującej swoim zasięgiem dorzecze rzek Eufratu i Tygrysu [Lynch 1997, s.13].

Postępujący na przestrzeni lat rozwój gospodarczy człowieka wiązał się z powstawaniem nowych rodzajów aktywności gospodarczej, a co za tym idzie, ujawniania się nowych rodzajów ryzyk związanych z dokonywanymi transakcjami [Jastrzębowski 2013, s. 212-213] . Narzędziem wykorzystywanym do ograniczania negatywnych zjawisk stała się

¹⁴ Ze względu na pierwotny, uproszczony charakter tych zapisów, można je nazwać ewidencją preksięgową od nazwy okresu dziejów ludzkości, w której te zapisy powstawały.

księgowość (pod postacią prostych metod zapisu). Jednak dotychczas przedstawiony system ewidencji polegający na dokonywaniu nacięć na różnego typu materiałach był bardzo ograniczony. Uniemożliwiał on nie tylko identyfikację stron operacji, ale także przedmiotu transakcji.

Problemy te nie występowały w kolejnym z odkrytych przez badaczy systemie ewidencji księgowej. Zgodnie z teoriami opracowanymi na podstawie odkryć archeologicznych, w okresie między VIII a III tysiącleciem p.n.e. w powszechnym użyciu był system rejestracji operacji gospodarczych oparty na glinianych tokenach [Dobija i Jędrzejczyk 2011, s. 19].

Archeolodzy zidentyfikowali około 1500 różnych tokenów, które można przyporządkować do 15 różnych grup obejmujących: stożki, kule, dyski, walce, czworościany, elementy obłe (ovoidy), prostokąty, czworościany, stożki podwójne, paraboloidy, spirale, romboidy, pojemniki, narzędzia i zwierzęta [Dobija 1996, s. 6].

Poszczególne elementy systemu miały przypisane znaczenia, jedne oznaczały produkty (rodzaj i gramaturę), inne jednostki pracy. Stworzenie symboli oznaczających jednostkę pracy świadczy o rozwinięciu w czasach cywilizacji sumeryjskiej podstawowego rachunku kosztów [Dobija i Jędrzejczyk 2011, s. 20-21]. Innymi słowy, na tym etapie rozwoju rachunkowości pojawił się jej kolejny element obok księgowości- rachunek kosztów.

System złożony z tokenów pozwalał nie tylko na oznaczenie przedmiotu wymiany, ale także umożliwił wprowadzenie rozwiniętego systemu kontroli dokonywanych transakcji. Jak ustalili badacze, transakcje rozliczane w czasie były ewidencjonowane przy pomocy tokenów i glinianych naczyń. Po ustaleniu wysokości należności i zobowiązania strony przygotowywały odpowiednie tokeny i składały je w glinianych naczyniach. Następnie naczynia zamykano i oznaczano trzema pieczęciami należącymi do stron transakcji i świadka operacji gospodarczej. Tak pomyślany system zmniejszał ryzyko pomyłki co do wysokości wzajemnych rozrachunków [Dobija i Jędrzejczyk 2011, s. 24].

System ewidencyjny, oparty na glinianych tokenach, stał się pierwowzorem sumeryjskiego pisma klinowego, będącego w dużej mierze pismem o charakterze piktograficznym, gdzie znaki bezpośrednio wywodziły się ze stosowanych wcześniej tokenów. Ponadto wraz z rozwojem pisma klinowego upowszechnił się system cyfr. Stosowany przez Sumerów system liczbowy określany jest mianem dziesiętno-sześćdziesiątego¹⁵. Jak podkreślają badacze, pomimo ograniczeń pisma klinowego i zapisu

¹⁵ Jego centrum stanowiła liczba 60. Jak zauważają M. Dobija i M. Jędrzejczyk [2011, s. 18], system ten pomimo swojej ułomności był optymalnym rozwiązaniem w przypadku pisma klinowego.

liczbowego opierającego się na cyfrze 60, oba systemy pozwoliły na znaczny rozwój gospodarczy cywilizacji sumeryjskiej [Dobija i Jędrzejczyk 2011, s. 17-18].

Zdaniem wielu badaczy to właśnie względy księgowe (a zwłaszcza potrzeba sporządzania inwentarzy posiadanego majątku i rozliczania transakcji gospodarczych) stanowiły główny czynnik rozwoju pisma i systemu liczbowego w czasach Sumerów [Lynch 1997, s. 76].

O powszechności ewidencji księgowej na obszarze dorzeczy Eufratu i Tygrysu świadczy liczba odnalezionych przez archeologów glinianych tabliczek zawierających ewidencję zdarzeń gospodarczych. Zdaniem badaczy wszelkie operacje gospodarcze musiały być zarejestrowane i ewidencjonowane na glinianych tabliczkach [Bielicki 1969, s. 284].

Stwierdzenie to ma szczególne znaczenie, biorąc pod uwagę, że miście Ur w okresie sumeryjskim istniała największa fabryka okresu starożytności, zajmująca się produkcją sukna. W tkalni tej zatrudnione było około 15 tysięcy osób, a prowadzona ewidencja księgowa miała na celu rejestrację przebiegu produkcji na poszczególnych etapach- od przyjęcia surowca do uzyskania wyrobu gotowego [Dobija i Jędrzejczyk 2011, s. 29].

Po upadku cywilizacji sumeryjskiej jej zdobycze z zakresu rachunkowości zostały przejęte przez inne państwa z obszaru Mezopotamii. Według badań archeologicznych największe znaczenie miała starożytna Babilonia. To w niej rozwinął się handel zagraniczny oraz powstał pierwszy system bankowy [Łazarowicz 2011, s. 13].

Rozwój działalności poprzedzony był powstaniem transakcji pożyczkowych i wekslowych. O powszechności udzielania pożyczek może stanowić także to, że w kodeksie króla Hammurabiego została uregulowana pożyczka typu *Chubuttatu*, czyli umowa z doliczonym z góry procentem [Dobija i Jędrzejczyk 2011, s. 23].

Standardowe zapisy księgowe dotyczące zobowiązań, wykonywane w tym okresie na glinianych tabliczkach, zawierały [Keister 1963, s. 372]:

- kwotę i rodzaj zapłaty (pieniądze lub dobra materialne),
- imię osoby, która je przekazała,
- imię osoby je przyjmującej,
- datę.

Z kolei zapisy dotyczące wspomnianych pożyczek zawierały dodatkowo informacje o [Keister 1963, s. 372]:

- stawkę odsetek,
- datę zwrotu pożyczki,

- metodę zwrotu przedmiotu pożyczki,
- oznaczenie świadka transakcji.

Okres funkcjonowania państwa babilońskiego wiąże się także z powstaniem pierwszych form sprawozdawczości finansowej. Działalność gospodarcza w tym okresie skupiona była wokół ograniczonej liczby ośrodków, w większości dworu władcy i świątyń. Ogrom występujących operacji gospodarczych powodował, że rejestracja pojedynczych zapisów nie wystarczyła do efektywnego zarządzania majątkiem. W związku z tym zaczęto sporządzać zestawienia zbiorcze, obejmujące okresy miesięczne, a nawet roczne [Łazarowicz 2011, s. 17].

W Babilonii w znacznym stopniu rozwinął się handel zagraniczny. Co ważne, wraz z przemieszczaniem się towarów do innych państw docierały także zdobycze kultur obszaru Mezopotamii. Dzięki temu pierwotna księgowość mogła rozwijać się także na obszarze innych starożytnych cywilizacji.

Rozwój pierwotnych form księgowości odbywał się między innymi w starożytnym Egipcie. Rozbudowany system administracyjny, skupianie kapitału w dużych ośrodkach (państwowych, religijnych i prywatnych) oraz stosunkowo wysoki poziom rozwoju technologicznego, społecznego i naukowego sprzyjały procesowi zmian w ewidencji księgowej.

W literaturze przedmiotu w szczególności podkreśla się rozwój działań kontrolnych. Historycy odkryli zapisy przedstawiające proces przyjmowania zboża do magazynu. Proces ten był obsługiwany przez co najmniej trzy osoby. Dwie z nich niezależnie od siebie ewidencjonowały ilość przyjmowanego do spichlerza zboża, a trzecia porównywała oba zapisy starając się odkryć ewentualne rozbieżności [Łazarowicz 2011, s. 18].

Przedstawiony przykład działań ewidencyjnych nie przedstawia całego procesu kontrolnego. Według M. Ezzamela [2002, s. 71] procedura ta była bardziej rozbudowana i obejmowała ewidencję dokonywaną w czterech istotnych momentach procesu produkcji i dystrybucji zboża:

- w momencie powstania lub wytworzenia,
- przy przyjmowaniu do magazynu, spichlerza,
- przy ewentualnym dalszym przetworzeniu,
- w momencie dystrybucji końcowej.

Ponadto ewidencja prowadzona przez egipskich skrybów zawierała także elementy znane ze współczesnego systemu rachunkowości opartego na kontach księgowych. Księgowi

egipcscy nie tylko zapisywali przychody i rozchody poszczególnych towarów, ale także ustalali ich saldo na koniec dnia, które następnie przenosili na nowy dzień [Brown 2006, s. 22].

Kolejnym elementem charakterystycznym dla księgowości w antycznym Egipcie było sporządzanie preliminarzy. Opracowywane plany były weryfikowane poprzez porównywanie ich ex post z przygotowaną przez pisarzy egipskich ewidencją operacji gospodarczych [Łazarowicz 2011, s. 22].

Wymiana handlowa spowodowała, że księgowość w większym bądź mniejszym zakresie rozwinęła się na obszarze całego antycznego rejonu Morza Śródziemnego¹⁶.

Również w starożytnej Grecji sporządzano zapisy o charakterze księgowym a także jak wskazują badania historyczne, mieszkańcy Hellady rozwinęli specyficzną formę kontroli rachunkowej. W Atenach działania te były wykonywane przez dziesięciu państwowych urzędników (księgowych-kontrolerów) wybieranych w sposób losowy spośród obywateli. Zajmowali się oni kontrolą ściągania podatków i innych dochodów państwa oraz podziałem dochodów i kontrolą wydatków. Co więcej, aby zachować jeszcze większą przejrzystość gospodarowania państwowymi funduszami, tablice zawierające zapisy księgowe były wystawiane na widok publiczny [Łazarowicz 2011, s. 30-31].

Ostatnią antyczną cywilizacją stanowi starożytny Rzym. Jak stwierdza E. Łazarowicz [2011, s. 35], system księgowości w starożytnym Rzymie nie odbiegał znacząco od systemów obowiązujących w innych antycznych cywilizacjach. Rzymianie przeprowadzili pewne udoskonalenia w zakresie form i treści zapisu.

Stagnacja w rozwoju rachunkowości w okresie rzymskim może być pochodną wielkości Imperium Rzymskiego¹⁷. Starożytny Rzym posiadał rozbudowany system administracyjny. Duża powierzchnia państwa, a co za tym idzie, także duże odległości pomiędzy poszczególnymi ośrodkami administracyjnymi a stolicą Imperium przyczyniały się do tego, że duża część zasobów intelektualnych skierowana była na integrację sprawozdawczości dotyczącej dochodów i kosztów całego państwa [Brown 2006, s. 36-37].

Wśród wspomnianych usprawnień systemu ewidencji księgowej należy zwrócić szczególną uwagę na zwiększenie uporządkowania prowadzonych zapisów księgowych (oddzielnie prezentowane były zwiększenia i zmniejszenia poszczególnych kategorii majątku) i prowadzenie ewidencji w jednostkach pieniężnych [Łazarowicz 2011, s. 42-43].

¹⁶ Analiza Biblii pozwala odkryć ślady stosowania pierwotnego systemu księgowego na obszarze starożytnego Izraela [Hagerman 1980, s. 71-76].

¹⁷ System podziału administracyjnego Starożytnego Rzymu został omówiony w A History of Accounting and Accountants [Brown 2006 s. 36-37].

Oprócz tego, jak wykazuje analiza znalezisk archeologicznych, w czasach Cesarstwa Rzymskiego rozwinął się rodzaj ewidencji będący wstępem do wykształcenia się metody podwójnego zapisu. Według odczytanych dokumentów księgowych w starożytnej Ostii bankierzy prowadzili zapisy w sposób chronologiczny i systematyczny w księdze będącej odpowiednikiem dzisiejszego dziennika, stamtąd przenosili zapisy do księgi głównej zawierającej indywidualne rachunki dla każdego dłużnika. Dodatkowo rachunki te posiadały dwie strony- debetową i kredytową [Dobija i Jędrzejczyk 2011, s. 43-44].

Powyższe rozważania pokazują jak znaczny postęp dokonał się w systemie rachunkowości (na tym etapie głównie księgowości) od czasu pierwszych nacięć wykonywanych na kościach do zapisów pochodzących ze starożytnego Rzymu. Niestety, idee, wypracowane i spopularyzowane w starożytności w pierwszych wiekach naszej ery, nie były dalej rozwijane.

1.4.2. Powstanie i rozwój rachunkowości opartej na zasadzie podwójnego zapisu

Wraz z upadkiem Cesarstwa Rzymskiego nastąpił w Europie okres wędrówki ludów. Pierwsze wieki średniowiecza charakteryzowały się niesprzyjającymi warunkami do rozwoju gospodarczego [Łazarowicz 2011, s. 45]. W związku z tym idee dotyczące rachunkowości wypracowane przez starożytne cywilizacje nie były dalej rozwijane. Za przykład może posłużyć metoda podwójnego zapisu, której podstawowe formy pojawiają się w zapisach księgowych dokonywanych w antycznym Rzymie, a która została "zapomniana" w początkach średniowiecza. [Dobija i Jędrzejczyk 2011, s. 44].

Zdaniem E. A. Hendriksena i F. van Bredy [2002, s. 60] przełom w rozwoju rachunkowości w średniowieczu związany był z potrzebą komunikacji morskiej i wynalezieniem żagla trójkątnego.

Podbój Jerozolimy przez wojska tureckie i w konsekwencji organizacja wypraw krzyżowych zwiększyły zainteresowanie handlem morskim w rejonie basenu Morza Śródziemnego. Z jednej strony pochodzący z Europy uczestnicy wypraw wojennych potrzebowali środków transportu i kanałów zaopatrzenia, z drugiej równolegle do prowadzonych działań wojennych rozwijał się handel między miastami włoskim a Bliskim Wschodem [Hendriksen i van Breda 2002, s. 60]

Coraz większa skala przedsięwzięć gospodarczych wiązała się z koniecznością pozyskiwania dodatkowego kapitału. Pojedynczy kupiec nie był w stanie pokryć wszystkich kosztów wyprawy, ponadto wysokie zyski ściśle wiązały się z rosnącym ryzykiem. Skutkiem

przedstawionej sytuacji było powstanie pierwszych spółek kapitałowych *commenda*, które charakterem odpowiadały współczesnym spółkom komandytowym [Hendriksen i van Breda 2002, s. 59-60].

Wspólnicy *commenda* dzielili się na dwa typy- stronę aktywną (odpowiednik komplementariusza) i stronę pasywną (komandytariusza). Wspólnik aktywny zajmował się działaniami operacyjnymi spółki, natomiast wspólnik pasywny był odpowiedzialny za dostarczanie większości kapitału. [Hendriksen i van Breda 2002, s. 60].

Taki podział obowiązków w ramach przedsiębiorstwa powodował dysonans w dostępie do informacji na temat działalności przedsiębiorstwa. Z jednej strony kupiec zajmujący się organizacją wypraw handlowych miał pełny dostęp do informacji na temat postępu działań prowadzonych w ramach spółki, z drugiej strony dostarczyciel kapitału (strona pasywna) uzyskiwał informacje o inwestycji z dużym opóźnieniem. Zjawisko to spowodowało, że zaczęto poszukiwać rozwiązania, które pozwoliłyby na zniwelowanie nierówności w zakresie dostępu do informacji między wspólnikami. Odpowiedzią na problem okazało się sporządzanie zestawień finansowych tworzonych na podstawie informacji powstałych w systemie księgowym, które stanowiły pierwowzór współczesnych sprawozdań finansowych [Hendriksen i van Breda 2002, s. 60-61].

Na przełomie średniowiecza i renesansu na południu Europy (w szczególności na terenie oddziaływania miast włoskich) zaczęła rozwijać się koncepcja podwójnego zapisu. Należy jednak zaznaczyć, że idea ta przez dłuższy czas była rozwijana równoległe z klasycznymi zapisami o charakterze jednostronnym. Za przykład mogą posłużyć zapisy księgowe pochodzące z Malborskiej księgi kasowej, gdzie jeszcze w XV wieku zapisy dokonywane były jednostronnie, chociaż już w XII wieku na terenie dzisiejszych Włoch pojawiały się zapisy o charakterze podwójnym [Dobija i Jędrzejczyk 2011, s. 44; Leśniowski i Nowakowski 1992, s. 18].

Metoda zapisu podwójnego stanowi rozwinięcie zapisu pojedynczego, dlatego też ważne jest, aby zbadać charakter księgowania wykonywanych metodą pojedynczego zapisu. Analizując Malborską księgę kasową można stwierdzić, że zapisy księgowe u schyłku stosowania metody pojedynczej charakteryzowały się między innymi [Jastrzębowski 2014, s. 120]:

- skrupulatnością w dokonywaniu zapisów,
- szczegółowością opisu ewidencjonowanych operacji.

Według K. Szajnochy [za: Leśniowski i Nowakowski, s. 24] skrybowie krzyżacy ewidencjonowali wszystkie wpływy i wydatki ze skarbcza i magazynów zakonnych. Dotyczyło

to zarówno operacji wykonywanych w ramach codziennego funkcjonowania Państwa Zakonnego, jak i w przypadku finansowania działań dywersyjnych w stosunku do Królestwa Polskiego [Leśniewski i Nowakowski 1992, s. 127].

Na szczególne zainteresowanie zasługuje szczegółowość opisów operacji gospodarczych ewidencjonowanych przez zakonników. Na przykład w Malborskiej księdze kasowej w 1408r. zapisano:

- "5 grzywien pięciu trębaczom, z których księcia Witolda było trzech trębaczy i pana arcybiskupa z Gniezna dwóch, każdemu 1 grzywnę, Pasternak dał" [Leśniewski i Nowakowski 1992, s. 40],
- "21 grzywien Grundenzowi Kacprowi w Toruniu, kuśnierzowi, za kupno futer na szubę dla księcia lotaryńskiego; 1 grzywnę strawnego, ponieważ do Gdańska musiał jechać; 8 grzywien za robocizną tej szuby; 0,5 grzywiny, 4 szylingi za srebrny guz i jedwabne obszycie tej szuby; 3 grzywiny Grundenzowi za rękawiczki dla tego samego księcia lotaryńskiego; 1 grzywnę i 2 skojce za jedwabny materiał do tych rękawic" [Leśniewski i Nowakowski 1992, s. 54].

Tak rozbudowane zapisy były konieczne w celu właściwego określenia stron transakcji. Brak podwójnego zapisu uniemożliwiał szybkie i jednoznaczne określenie stanu rozrachunków pomiędzy stronami transakcji. Powyższy problem stanowił jeden z determinantów rozwoju metody podwójnego zapisu.

Chociaż obecny stan wiedzy historycznej nie pozwala określić, kiedy dokładnie zaczęto w czasach nowożytnych stosować metodę podwójnego zapisu, dowody historyczne potwierdzają, że już w 1340 roku księgi urzędu miejskiego w Genui były sporządzane z wykorzystaniem podwójnego zapisu [Business Historical Society 1930, s. 11].

Kolejne źródła zawierające zapis podwójny pochodzą również z Genui i stanowią zapisy operacji gospodarczych zachodzących w spółce *Company of Averardo de' Medici* w 1390 roku. Pierwsze odnalezione świadectwa pochodzące z Genui powstały prawie siedemdziesiąt lat wcześniej niż najstarszy znany wenecki dokument wykorzystujący zapis podwójny, oraz prawie 160 lat wcześniej niż zostało wydane dzieło Luca Paciolliego [Business Historical Society 1930, s. 11].

Współcześnie naukowcy zajmujący się rachunkowością uważają, że pierwsze dzieło teoretyczne propagujące metodę podwójnego zapisu powstało na początku drugiej połowy XV wieku. Zostało ono napisane przez pochodzącego z Dubrownika kupca- Benedetto Cotrugli i nosiło tytuł *Della mercatura e del mercante perfetto* (O handlu i doskonałym kupcu). Jednak pierwszym wydanym (w 1494r.) i uznawanym za "kamień milowy" w

rozwoju rachunkowości jest traktat napisany przez włoskiego mnicha Luca Paciolliego pt. *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni e Proportionalita*. Jest to dzieło z zakresu matematyki, to jednak w części *De Computis et Scripturis* autor zawarł szczegółowe rozważania na temat prowadzenia ksiąg rachunkowych, sporządzania bilansu i rachunku zysków i strat [Płóciennik-Napierała 2005, s. 158-159].

Współcześnie uważa się dzieło Luca Pacilliego za jeden z najważniejszych punktów rozwoju teorii rachunkowości, to jednak rozważania w nim zawarte mają charakter praktyczny. Ich celem było zaspokojenie potrzeb czytelnika związanych z ewidencją operacji gospodarczych i prowadzeniem ksiąg rachunkowych. Realizacji zamierzeń autora podporządkowana jest struktura rozprawy, obejmująca przedstawienie celów i zakresu zastosowania praktyk księgowych, opis postępowania w zakresie sprawozdawczości finansowej oraz zaprezentowanie przykładów zastosowań [Dobija i Jędrzejczyk 2011, s. 46-51]¹⁸.

Analiza dzieła Luca Paciolliego pokazuje, jak wszechstronnym systemem jest rachunkowość już od momentu powstania. Na początku XVI wieku rachunkowość oparta na metodzie podwójnego zapisu, nie stanowiła wyłącznie systemu zapisu operacji gospodarczych, lecz także kluczowe narzędzie podejmowania decyzji gospodarczych i zabezpieczenia majątku.

1.4.3. Rachunkowość w epoce wielkich odkryć geograficznych

Odkrycie w 1492 roku przez Krzysztofa Kolumba drogi morskiej do Nowego Świata zapoczątkowało proces ograniczania znaczenia miast włoskich na gospodarczej mapie Europy na rzecz innych ośrodków położonych na terenie współczesnych Niemiec, Holandii, Wielkiej Brytanii, Francji, Hiszpanii i Portugalii. Proces ten przebiegał równoległe do rozprzestrzeniania się idei podwójnego zapisu opisanej przez włoskich myślicieli. Jak podaje R. Brown [2006, s. 123-127] już w 1531r. w Niemczech i 1543 roku w Anglii, Francji i Holandii powstały dzieła zainspirowane włoskimi opracowaniami na temat rachunkowości (będące w części tłumaczeniami dzieł włoskich).

Rozprzestrzenianie się idei podwójnego zapisu w państwach wyrastających na nowe potęgi gospodarcze pokazuje, że już od samego początku metoda podwójnego zapisu była traktowana jako ważne narzędzie wspomagające zarządzanie przedsiębiorstwem. Jednak

¹⁸ O szczególnym nastawieniu autora na praktyczne zastosowanie przedstawionych idei może świadczyć to, że *Summa...* została wydana w języku włoski, a nie łacińskim. Zabieg ten miał zwiększyć przyswajalność tekstu wśród kupców [Fischer 2000, s. 302].

pierwszy etap rozwoju współczesnej rachunkowości część autorów określa mianem stagnacji. Podkreślają oni, że XV i XVI wieku rozwój rachunkowości ograniczał się w większości wyłącznie do rozpowszechniania samej idei metody podwójnego zapisu i wyjaśniania jej mechanizmów. Autorzy publikacji z zakresu rachunkowości nie podejmowali rozważań teoretycznych, lecz skupiali się na praktycznym zastosowaniu idei [Handriksen i van Breda 2002, s. 63]. Co więcej zdaniem R. de Roover [1955, s. 418] okres stagnacji w rozwoju rachunkowości trwał aż do XIX wieku.

Jednak powyższa ocena wydaje się zbyt niesprawiedliwa. Również zdaniem Hendriksena i van Bredy [2002,s. 64] epoka wielkich odkryć geograficznych stanowiła ważny okres w rozwijaniu nie tylko praktyki, ale też wiedzy z zakresu rachunkowości.

Samo odkrycie nowych lądów spowodowało nieodwracalne zmiany w sferze gospodarczej państw Europejskich, a co za tym idzie także w rachunkowości. Przewagę konkurencyjną zaczęły zdobywać państwa zaangażowane w podbój nowych ziem i import znajdujących się na nich surowców naturalnych. Jednak wielkie wyprawy związane były z ogromnymi kosztami ich organizacji. Nowy poziom wymaganego finansowania przedsięwzięć gospodarczych przyczynił się do powstawania kompanii handlowych, które z czasem zaczęły być organizowane na zasadach spółek akcyjnych. Udział w zyskach spółki uzależniony był od zainwestowanych przez akcjonariusza środków, a samo przedsięwzięcie rozliczane było po zakończeniu wyprawy [Hendriksen i van Breda, s. 64].

Przykład jednego z pierwszych przedsiębiorstw tego typu stanowi Kompania Wschodnioindyjska. Początków tej spółki należy szukać w utworzonym (przy wsparciu brytyjskiej królowej Elżbiety) 31 grudnia 1600 roku przedsiębiorstwie zrzeszającym 220 podróżników i noszącym nazwę *Governor and Company of Merchants of London trading into the East Indies*. Zakres kompetencji jednostki obejmował monopol na handel morski na wschód od Przylądka Dobrej Nadziei. W połowie XVI wieku przedsięwzięcie to przybrało formę spółki akcyjnej i przyjęło nazwę Kompania Wschodnioindyjska (East India Company) [Baladouni 1983,s. 63].

Przed powstaniem spółek akcyjnych handel zamorski był kontrolowany przez "regulowane przedsiębiorstwa". Były to zrzeszenia przedsiębiorców, którzy prowadzili działalność na własny rachunek i posiadali pełną swobodę w zawieraniu umów handlowych. Jednak wzrost zagrożenia ze strony piratów i rywalizacja poszczególnych państw europejskich o wpływy na nowo odkrytych obszarach spowodowały konieczność poniesienia znacznych wydatków zbrojeniowych. Żaden pojedynczy kupiec nie był w stanie samodzielnie finansować takich wydatków, dlatego też przedsiębiorcy zaciśnili współpracę (minimalizując

ryzyko), co ostatecznie przyczyniło się do pojawienia się spółek akcyjnych [Baladouni 1983,s. 64].

Jak wcześniej wspomniano, początkowo spółki akcyjne były rozliczane na koniec każdej z organizowanych wypraw, jednak rozwiązanie to zaczęło stwarzać problemy z wypłacalnością poszczególnych jednostek. Rozwiązaniem takiego stanu rzeczy było wprowadzenie emisji akcji stałych umożliwiającą udział w przedsięwzięciach spółki w czasie nieokreślonym [Hendriksen i van Breda 2002,s. 65].

Udział akcjonariusza w spółce, który nie był ograniczony do pojedynczego przedsięwzięcia, skutkowało wypracowaniem praktyki bilansowania jednostki na koniec każdego roku, a nie na zakończenie wyprawy [Hendriksen i van Breda 2002,s. 65].

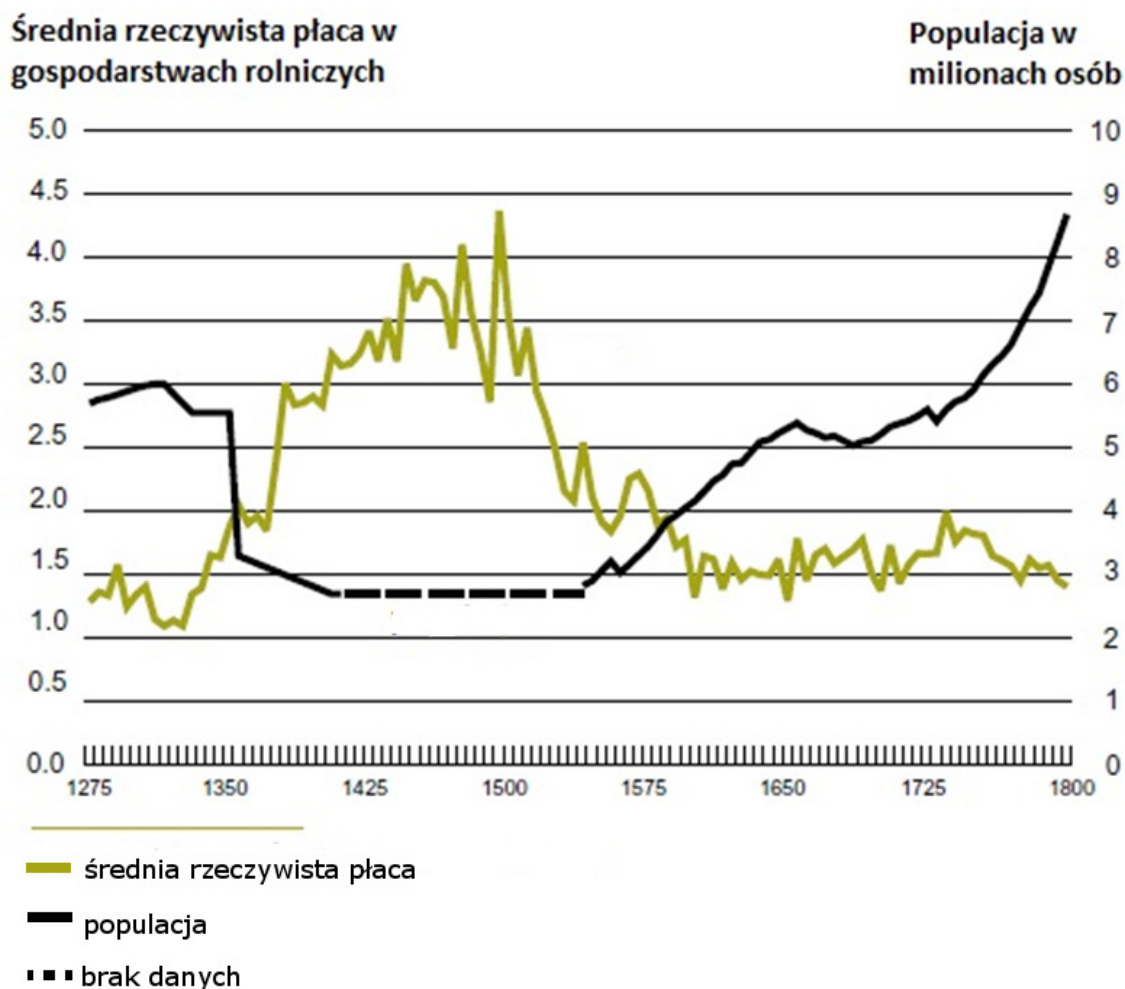
Zgodnie z artykułem 306 prawa wewnętrznego Kompanii Wschodnioindyjskiej, opublikowanym w 1621 roku, główny księgowy był zobowiązany do corocznego (na koniec czerwca) dostarczania do sądu zbilansowanego rachunku (księgi) [Baladouni 1986,s. 20].

Na podstawie powyższego przykładu można stwierdzić, że powstanie spółek akcyjnych spowodowało rozwój sprawozdawczości finansowej. Jednak należy mieć na uwadze, że zmiany te nie dotyczyły tylko ojczyzny Kompanii Wschodnioindyjskiej, ale objęły także inne państwa europejskie, zaangażowane w handel z nowymi terytoriami zamorskimi. Co więcej, praktyka sporządzania sprawozdań finansowych nie była wynikiem wyłącznie wewnętrznych regulacji i ogólnie przyjętych dobrych praktyk, ale stała się także odgórnie narzuconym przez państwowe regulacje prawne obowiązkiem. Idąc za przykładem w 1673 roku we Francji Kodeks Handlowy wymagał sporządzania bilansu przez wszystkie firmy co najmniej raz na dwa lata [Hendriksen i van Breda 2002,s. 65].

1.4.4. Rozwój rachunkowości po rewolucji przemysłowej

Kolejny punkt zwrotny w rozwoju rachunkowości miał miejsce wraz z początkiem rewolucji przemysłowej. Rozwój technologiczny i społeczny przyczyniły się między innymi do poprawy wydajności rolnictwa i skuteczności medycyny. Zmiany te spowodowały wzrost liczby ludności, co zostało zaprezentowane na poniższym rysunku.

Rysunek 1.5. Populacja ludności i średnia rzeczywista płaca w gospodarstwach rolniczych w Anglii w latach 1275-1800



Źródło: A. Khan [za: Jastrzębowski 2012, s. 42].

Wzrost liczby ludności wiązał się ze wzrostem popytu na produkty przedsiębiorstw. Dotychczasowa produkcja zorganizowana w formie zakładów należących do pojedynczych rzemieślników lub prostych manufaktur, wywodzących się z okresu średniowiecza, nie generowała dostatecznej podaży towarów. Dalego też koniecznym stało się opracowanie nowego sposobu wytwarzania dóbr [Łazarowicz 2011, s. 115]. Wynalazkiem, który umożliwił znaczącą poprawę w zakresie produkcji dóbr była maszyna parowa [Myszcyszyn 2009].

Wykorzystanie nowych technologii pozwoliło nie tylko na zwiększenie liczby produkowanych towarów, ale także na obniżenie kosztu jednostkowego. Jednak coraz większe rozmiary produkcji i jednostek gospodarczych wiązały się z powstawaniem nowych problemów decyzyjnych. Przedsiębiorca potrzebował nowych narzędzi dostarczających informacji o zarządzanej jednostce i wspomagających podejmowanie racjonalnych decyzji.

Warunki te spowodowały, że w okresie rewolucji przemysłowej rozwinął się jeden z trzech podstawowych elementów systemu rachunkowości- rachunek kosztów.

W literaturze przedmiotu z zakresu historii rachunkowości zarządczej i rachunku kosztów nie ma jednego stanowiska na temat determinantów rozwoju rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej. Z jednej strony w środowisku historyków rachunkowości istnieje pogląd, że przyczyną zmian w tym obszarze był rozwój myśli organizacyjnej, z drugiej strony część badaczy uważa, że pierwotną przyczyną był rozwój infrastruktury [Dobija i Jędrzejczyk 2011, s. 57]. Oba podejścia zakładają jednak, że rozwój rachunkowości zarządczej i rachunku kosztów był pochodną rozwoju gospodarczego i rozrostu przedsiębiorstw. Z tym podejściem nie zgadzają się H.T. Johnson i R.S. Kaplan [za: Wnuk-Pel 2011, s. 67], którzy uważają, że to właśnie powstanie nowych idei w ramach rachunkowości pozwoliło na rozwój przedsiębiorstw.

Niezależnie od przyjętej genezy zmian autorzy są zgodni, że rozwój rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej był konieczny wraz z nastaniem rewolucji przemysłowej. Zastępowanie wspomnianych wcześniej manufaktur przez duże ośrodki produkcyjne wiązało się z powstaniem nowych problemów decyzyjnych. Nowe rodzaje ryzyk były pochodną między innymi rozszerzania działalności przedsiębiorstw w formie centralizacji realizacji wielu procesów, co miało doprowadzić do wzrostu generowanej wartości [Wnuk-Pol 2011, s. 71].

Jak podkreśla E. Pogodzińska-Mizdrak [2005, s. 46] rachunkowość przestała być traktowana w sposób instrumentalny, jako zestaw prostych umiejętności związanych z ewidencją operacji gospodarczych, lecz zyskała status systemu przedsiębiorstwa służącemu także realizacji działań analityczno-poznawczych, takich jak, np. kalkulacja kosztu jednostkowego.

Systemy rachunku kosztów, które funkcjonowały w przedsiębiorstwach w XIX wieku, w założeniu miały pomóc zwiększać wartość przedsiębiorstwa poprzez umożliwienie oceny efektywności procesów zachodzących w jednostce. Warto jednak zaznaczyć, że większość metod kalkulacji kosztów opracowywana była na potrzeby poszczególnych przedsiębiorstw, dlatego też, jak zaznacza T. Wnuk-Pel [2011, s. 72], poszczególne branże inaczej radziły sobie z tym problemem:

- jednostki przemysłowe koncentrowały się na kalkulowaniu kosztu przetworzenia materiałów lub produkcji w toku na każdym etapie produkcji,
- w branży kolejowej szacowano koszt jednej tony-mili w przekroju poszczególnych oddziałów i tras,

- przedsiębiorstwa dystrybucyjne i handlowe koncentrowały się na kontroli marży handlowej, zysku i rotacji zapasów.

Chociaż przemiany te z punktu widzenia rachunkowości wydają się być momentem przełomowym w jej rozwoju, to zdaniem E. Łazarowicz [2011, s. 115] opisywane powyżej zmiany w rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej zachodziły zbyt wolno w stosunku do postępu w technologii mechanicznej.

Ponadto koncentracja środowisk praktyków rachunkowości na poszukiwaniu nowych rozwiązań w zakresie rachunków kosztów i rachunkowości zarządczej powodowała stagnację w rozwoju rachunkowości finansowej. Sytuację tę potęgowała także powszechna wśród przedsiębiorców opinia o możliwych negatywnych skutkach publikowania danych finansowych przedsiębiorstw. Obawiali się oni, że informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych mogą dać przewagę na rynku ich konkurentom [Dobija i Jędrzejczyk 2011, s. 52-53]. Sytuacja ta zmieniła się dopiero w XX wieku, kiedy rozpoczęto prace nad utworzeniem standardów sprawozdawczości finansowej i upowszechnieniu obowiązku publikowania informacji finansowych przez jednostki.

1.4.5. Współczesne tendencje rozwoju rachunkowości

Analiza rozwoju rachunkowości w XX i XXI wieku pozwala jednoznacznie stwierdzić, że okres ten obfitował w znaczące zmiany w zakresie teorii i praktyki rachunkowości. Do najważniejszych trendów można zaliczyć:

- zapoczątkowany w drugiej połowie XIX wieku i kontynuowany w XX i XXI wieku rozwój nauki rachunkowości,
- procesy harmonizacji i standaryzacji rachunkowości,
- zmiany w praktyce i teorii rachunkowości spowodowane rozwojem technologii informatycznych.

Wspomniana wcześniej dysproporcja w rozwoju rachunku kosztów, rachunkowości zarządczej i rachunkowości finansowej zaczęła się zmniejszać w drugiej połowie XIX. Postępujący rozwój handlu i przemysłu wywołał potrzebę odzwierciedlenia w księgach rachunkowych większej liczby różnorodnych transakcji. Sytuacja ta spowodowała, że zaczęto poszukiwać nowych rozwiązań w systemie rachunkowości dostosowujących do rosnących wymagań użytkowników informacji przez niego generowanych. Efektem tych działań było opracowanie i rozwój nauki o rachunkowości [Szycha 1996,s. 23].

Chociaż, jak zauważa część historyków rachunkowości, pierwsze próby ujęcia rachunkowości (lub w wcześniejszych latach księgowości) w ramach teoretycznych miały miejsce już w okresie renesansu¹⁹, to prawdziwy rozkwit myśli z zakresu nauki o rachunkowości nastąpił dopiero w drugiej połowie XIX wieku. W okresie tym coraz częściej autorzy zaczęli zajmować się kwestiami, które uważane są za wstęp do skonstruowania teorii rachunkowości [Dobija i Jędrzejczyk 2011, s. 61].

Do najważniejszych rozważań końca XIX i początku XX wieku budujących teorię rachunkowości i naukę o rachunkowości należy zaliczyć [Dobija i Jędrzejczyk 2011, s. 61-68; Szychta 2010, s. 251; Pogodzińska-Mizdrak 2009, s. 135]:

- tworzenie teorii kont,
- opracowywanie teorii bilansowych,
- rozważania na temat teorii własnościowej i jednostkowej,
- badania z zakresu wyceny i amortyzacji,
- dyskusje na temat wpływu inflacji na rachunkowość,
- dalszy rozwój rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej,
- auditing,
- opracowywanie standardów rachunkowości,
- rozważania na temat etyki w rachunkowości.

Badania nad teorią rachunkowości szczególne tempo osiągnęły w latach 50., 60. i 70. XX wieku. Okres ten nazywa się "złotym wiekiem badań apriorycznych". Charakteryzował się on poszukiwaniem przez badaczy teorii rachunkowości zawierających zalecenia dla praktyków rachunkowości. Badania normatywne nie interesowały się stanem rzeczywistym gospodarki i systemu rachunkowości w przedsiębiorstwie, lecz starały się przewidywać, co stanie się wskutek zastosowania określonych koncepcji i metod opracowanych w wyniku rozważań teoretycznych [Szychta 2010, s. 251].

Krytyka badań normatywnych doprowadziła do wykształcenia się teorii pozytywnych rachunkowości. Opierając swoje rozważania na badaniach empirycznych, przedstawiciele tego nurtu uznawali akcjonariuszy za najważniejszą grupę użytkowników informacji generowanych w ramach systemu rachunkowości. Starali się zidentyfikować czynniki odpowiedzialne za wybór określonej polityki rachunkowości oraz zbadać skutki jej wyboru. Zwolennicy pozytywnej teorii rachunkowości uważają, że pozwala ona antycypować reakcje

¹⁹ Pomimo praktycznego charakteru rozważań, także dzieło Luca Pacioliego uznawane jest za pierwszy krok do stworzenia teorii rachunkowości.

uczestników rynku na działania podejmowane przez zarząd jednostki i informacje prezentowane w sprawozdaniach finansowych [Szychta 2010, s. 253].

Jednak prowadzone badania z zakresu teorii rachunkowości nie pozwoliły na jednoznaczną odpowiedź na pytanie, która grupa teorii lepiej opisuje istotę rachunkowości. W związku z tym, środowisko naukowe w dalszym ciągu prowadzi badania (w tym między innymi z zakresu rachunkowości behawioralnej [Artienwicz 2013, s. 7]), starając się opisać jak najdokładniej istotę systemu rachunkowości.

Kolejny z wymienionych znaczących trendów w rozwoju rachunkowości XIX i XX wieku stanowią procesy harmonizacji i standaryzacji praktyk, zasad i przepisów dotyczących rachunkowości. Zgodnie z definicją zaproponowaną przez E. Śnieżek [2008, s. 35] harmonizacja rachunkowości jest procesem, którego realizacja przyczynia się do zwiększenia porównywalności sprawozdań finansowych sporządzonych na podstawie odmiennych regulacji różnych krajów. Z kolei standaryzacja polega na ujednocnieniu zasad rachunkowości stosowanych w różnych krajach przez jednostki gospodarcze. Prowadzi do narzucenia bardziej sztywnego zestawu reguł, zasad rachunkowości [Kwiecień 2007, s. 162].

Przyczyny rozpoczęcia procesów harmonizacji i standaryzacji rachunkowości należy upatrywać w postępującej globalizacji. Różnice w zasadach sporządzania sprawozdań finansowych uniemożliwiają efektywne pozyskiwanie i inwestowanie kapitału. Brak porównywalności podstawowych kategorii rachunkowych, ukazanych w sprawozdaniach finansowych spółek prowadzących działalność w dwóch różnych państwach (sporządzonych według odmiennych regulacji prawnych), zwiększa ryzyko inwestycji, a co za tym idzie, wpływa negatywnie na proces decyzyjny inwestora. Ma to szczególne znaczenie, gdy przedsiębiorstwo w poszukiwaniu dostępu do tańszego kapitału trafia na rynek międzynarodowy [Śnieżek 2008, s. 35].

W ujęciu historycznym początków procesów harmonizacji i standaryzacji naukowcy upatrują w krachu na giełdzie nowojorskiej w 1929 roku. Wydarzenie to negatywnie wpłynęło na postrzeganie przez społeczeństwo kadry zarządzającej przedsiębiorstwa oraz środowiska księgowo-audytorskiego. Analiza przyczyn krachu na giełdzie doprowadziła do wniosków, zgodnie z którymi powodem wystąpienia sytuacji z 1929 roku był brak wiarygodnej informacji możliwej do wykorzystania w podejmowaniu decyzji inwestycyjnych. Dlatego też podjęto decyzje o powołaniu instytucji mających opracować jednolite zasady ujawniania informacji z systemu rachunkowości [Surdykowska 2010, s. 225].

Jednak prace prowadzone przez powołany w 1939 roku *Committee on Accounting Procedures* (CAP) nie przyniosły zakładanych rezultatów. Również następczyni CAP-

Accounting Principles Board (APB)²⁰ nie odniosła sukcesu w zakresie stworzenia ogólnie akceptowanych ram koncepcyjnych [Surdykowska 2010, s. 225-226].

Przełom nastąpił w 1973 roku wraz z powołaniem *Financial Accounting Standards Board* (FAS) w USA i *International Accounting Standards Committee* (IASC) w Europie. Początkowo IASC skoncentrowało się na wydaniu standardów ogólnych, niebudzących kontrowersji, dopiero po 1980 roku zaczęto podejmować tematykę bardziej złożoną. Efektem tych działań było między innymi opracowanie ram koncepcyjnych (*Framework for Preparation and Presentation of Financial Statements*) dotyczących przygotowywania i prezentowania sprawozdań finansowych oraz definicji podstawowych kategorii mierzonych w ramach systemu rachunkowości finansowej: aktywów, zobowiązań, kapitału własnego, przychodów, kosztów, zysków i strat. Dodatkowo równolegle do procesu opracowywania nowych standardów podjęto próbę ujednoczenia regulacji opracowywanych przez IASB²¹ i FASB [Surdykowska 2010, s. 229-230].

Najważniejsze etapy zarówno procesu harmonizacji, jak i standaryzacji rachunkowości zaprezentowano na poniższym rysunku.

Rysunek 1.6. Najważniejsze etapy harmonizacji i standaryzacji rachunkowości



Źródło: Opracowanie własne na podstawie [Surdykowska 2010, s. 236-238].

²⁰ Organizacja powołana w 1959 roku.

²¹ Dawna IASC.

Procesy standaryzacji i harmonizacji rachunkowości mogą skutkować wzrostem obowiązków formalnych nakładanych na jednostki. Dlatego też, istotne jest podejmowanie inicjatyw legislacyjnych minimalizujących wzrost obciążeń formalnych dla podmiotów gospodarczych. Grupą wymagającą szczególnej ochrony są małe i średnie przedsiębiorstwa, dla których wzrost regulacji może generować koszty wpływające na funkcjonowanie jednostki. Zwiększone zainteresowanie ochroną małych i średnich przedsiębiorstw wynika z ich wysokiego udziału w generowaniu PKB (50%) i dużej wrażliwości na negatywne czynniki ekonomiczne [Martyniuk i Martyniuk-Kwiatkowska 2006, s. 22-24]. Jednak, jak uważają W. Gos, S. Hońko i M. Rublewski [2008, s. 52] zakres uproszczeń adresowanych do mniejszych jednostek jest na razie niewielki. Dodatkowo, jak zauważa A. Kamela-Sowińska [2013, s. 22], nie wszystkie zmiany proponowane przez instytucje legislacyjne są akceptowane przez środowisko praktyków rachunkowości.

Ostatnim z wymienionych czynników wpływających na rozwój rachunkowości w XX i XXI wieku jest rozwój informatyki.

Samo pojęcie "informatyka" nie jest jednoznacznie rozumiane, jednak wśród proponowanych definicji można wyszczególnić dwa podejścia [Fulmański 2010, s. 11-14]:

- informatyka (computer science) sprowadza się do studiowania teoretycznych podstaw informacji, czyli powstawania, przepływu i składowania oraz obliczeń i technik umożliwiających ich implementację i wykorzystanie w systemach komputerowych,
- informatyka (informatics) polega na studiowaniu systemów pozyskujących, reprezentujących, przetwarzających i wytwarzających informację. Głównym przedmiotem zainteresowania tak definiowanej informatyki jest przetwarzanie (przekształcanie) informacji przez różne podmioty (żywe i martwe, w tym komputery).

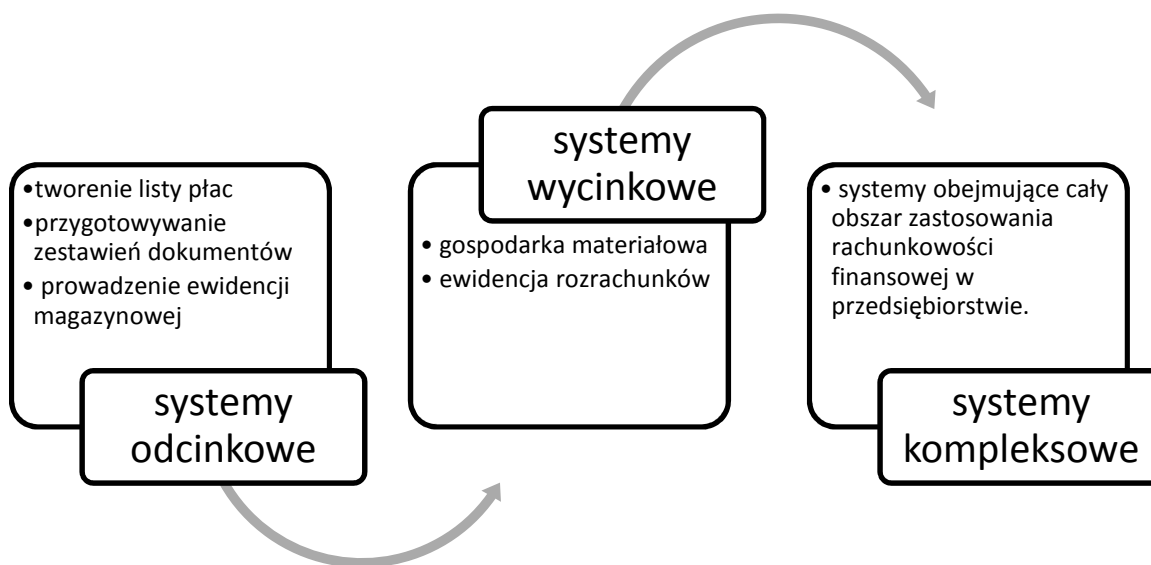
Z punktu widzenia badań nad wpływem informatyki na rozwój systemu rachunkowości szczególne znaczenie ma podejście pierwsze do definiowania informatyki, uwypuklające rolę komputerów i systemów komputerowych w procesie zmian zachodzących wewnątrz i wokół systemu rachunkowości.

Początków powstania komputerów można doszukiwać się w 1948 roku, kiedy to powstał pierwszy tranzystor. Dalszy postęp w zakresie mikroelektroniki przyniósł między innymi wynalazki układów scalonych (1957) oraz mikroprocesora (1971). Jednak pierwsza maszyna uznawana za bezpośredniego protoplastę współczesnych komputerów została uruchomiona na Uniwersytecie Pensylwanii w Filadelfii już w 1946 roku (na dwa lata przed rozpoczęciem prac nad polskim komputerem) [Sienkiewicz i Nowak 2009, s. 9-10].

Jak zauważają K. Szymczyk-Madej i J. Madej [2012,s. 476], jednym z pierwszych obszarów wykorzystania nowo rozwijającej się technologii komputerowej w przedsiębiorstwach była właśnie rachunkowość. Jednak należy mieć na uwadze, że pierwsze próby wykorzystywania komputerów w systemie rachunkowości były dużo skromniejsze od współczesnych ich zastosowań.

Początkowy etap wiązał się wykorzystaniem komputerów do wykonywania najbardziej pracochłonnych czynności ewidencyjno-obrachunkowych. Pierwsze zastosowania nie miały jednak charakteru kompleksowego systemu, lecz stanowiły zbiór różnych obszarów, w których udało się usprawnić pracę księgowych przy wykorzystaniu maszyn liczących. Jednak powstawanie coraz wydajniejszych urządzeń i postęp w zakresie tworzenia oprogramowania przyczyniły się do pojawienia się systemów dziedzinowych (wycinkowych) wspomagających większe obszary funkcjonowania przedsiębiorstwa i w końcu do systemów kompleksowych, obejmujących całość rachunkowości finansowej [Idzikowska 2002, s. 55].

Rysunek 1.7. Ewolucja wykorzystania komputerów w rachunkowości



Źródło: Opracowanie własne na podstawie [Idzikowska 2002, s. 55].

Kompleksowo wpływ informatyki na rozwój rachunkowości opisał M. Mazur [2009, s. 96]. Zdaniem autora pierwszy etap zastosowania komputerów w rachunkowości wiązał się z chęcią wyeliminowania prostych i powtarzalnych zadań ewidencyjnych. Wdrożenie systemów informatycznych pozwoliło na przyspieszenie procesu ewidencjonowania operacji

gospodarczych zachodzących w przedsiębiorstwie. Następnie zaczęto wykorzystywać oprogramowanie komputerowe dla potrzeb planowania, normalizacji i budżetowania. Zmiany te spowodowały uwolnienie mocy produkcyjnych w działach księgowych.

Skrócenie czasu potrzebnego na przeprowadzenie procesu ewidencji dokumentów umożliwiło podejmowanie przez pracowników innych działań, związanych z realizacją funkcji informatycznej, analitycznej i sprawozdawczej. Dzięki temu działy finansowo-księgowe zwiększyły swój udział w procesie decyzyjnym [Mazur 2009, s. 98].

Skutkiem zastosowania rozwiązań informatycznych w rachunkowości było powstanie systemu informatycznego rachunkowości. System informatyczny rachunkowości (SIR) nie jest jednolicie definiowany w literaturze. Według K. Szymczyk-Madej i J. Madeja [2012, s. 478-479] stan ten jest wynikiem dynamicznych zmian zachodzących w informatyce. Autorzy podkreślają, że SIR podlega ciągłej ewolucji i obecnie może być szeroko definiowany jako część systemu rachunkowości, która została skomputeryzowana w celu osiągnięcia określonych korzyści.

Tak przedstawiona definicja ukazuje SIR, nie jako przypadkowe i nieskoordynowane wykorzystanie nowych technologii celem ułatwienia pracy księgowych, lecz jako kompleksowy system wnoszący nową wartość dodaną w procesie zarządzania przedsiębiorstwem i wpływający na kształt samego systemu rachunkowości.

W literaturze wyróżnia się szereg cech współczesnego SIR, będących pochodną klasyfikacji IEEE²² dotyczących systemów informatycznych ogólnie. Do cech tych zalicza się [Szymczyk-Madej i MAdej 2012, s. 484]:

- prawidłowość, czyli zgodność z regułami, przepisami, standardami i normami rachunkowości, normami i zasadami funkcjonowania systemu informatycznego,
- wiarygodność oznaczająca zagwarantowanie pewności, rzetelności, bezpieczeństwa, aktualności, kompletności, szczegółowości i sprawdzalności informacji,
- użyteczność, oznaczająca zdolność systemu do generowania informacji potrzebnych dla użytkowników wewnętrznych i zewnętrznych,
- sprawność i efektywność, czyli możliwość sprawnego i efektywnego wykorzystywania systemu przez użytkowników i możliwość dostosowywania systemu do zmieniających się warunków.

²² *The Institute of Electrical and Electronics Engineer.*

Powstawanie systemów informatycznych rachunkowości oddających w pełni powyższą charakterystykę powoduje, że dalszy rozwój rachunkowości będzie ściśle uzależniony od powstawania nowych rozwiązań technologicznych.

Przeprowadzona analiza ukazuje, że w dalszym ciągu następuje dynamiczny rozwój systemu rachunkowości. Zjawiska takie jak globalizacja zmieniają rzeczywistość gospodarczą w jakiej funkcjonuje przedsiębiorstwo i powodują powstawanie nowych rodzajów ryzyk, na jakie narażona jest jednostka. Chęć ograniczenia negatywnego oddziaływania otoczenia na funkcjonowanie przedsiębiorstwa przekłada się na poszukiwanie nowych rozwiązań w każdym z systemów jednostki, w tym w systemie rachunkowości. Zachodzące zmiany dotyczą nie tylko teorii rachunkowości, ale także sfery legislacyjnej i wykorzystywanych narzędzi. Dlatego też, nie ulega wątpliwości że w kolejnych latach będą postępować opisane procesy standaryzacji, harmonizacji i komputeryzacji rachunkowości.

1.5. Wnioski

Celem rozdziału pierwszego było przeprowadzenie analizy definicji i celów rachunkowości oraz etapów rozwoju i czynników go determinujących.

Analizę rozpoczęto od przybliżenia dwóch podstawowych znaczeń rachunkowości, tj. jako:

- nauki,
- działalności praktycznej.

Wpierw omówiono problem uznania rachunkowości za naukę. Przedstawiono poglądy środowiska naukowego w tym zakresie, także z uwzględnieniem podejścia krytycznego niektórych badaczy, negujących możliwość uznania rachunkowości za dziedzinę nauki.

W konsekwencji przeprowadzonych badań literaturowych określono, że rachunkowość jest nauką stosowaną. Jej naukowy charakter wynika ze stosowanej metodologii, a orientowanie na cel podkreśla jej silny związek z praktyką.

Następnie przedstawiono istotę rachunkowości jako działalności praktycznej. Uznano, że w wymiarze praktycznym rachunkowość stanowi kompleksowy system przedsiębiorstwa realizujący szereg funkcji pozwalających na przedstawienie wiernego i rzetelnego obrazu jednostki oraz wspomagających podejmowanie decyzji przez podmioty wewnętrzne i zewnętrzne w stosunku do jednostki. O kompleksowości systemu rachunkowości świadczy różnorodność definicji rachunkowości prezentowanych w literaturze. Teoretycy, definiują rachunkowość jako:

- system ewidencji zdarzeń gospodarczych,
- system informacyjny,
- język biznesu,
- system pomiaru,
- rodzaj działalności usługowej,
- odzwierciedlenie rzeczywistych stanów i procesów,
- ideologię.

Następnym etapem realizacji pierwszego celu szczegółowego rozprawy doktorskiej, było zbadanie kolejnych elementów istoty rachunkowości, czyli jej celów i ról.

Także w tym wypadku badania literaturowe uwidoczniły brak jednomyślności środowiska naukowego w zakresie definiowania celów i ról rachunkowości. Ostatecznie określono, że rachunkowość jest systemem wielocelowym, kształtowanym przez indywidualne uwarunkowania poszczególnych jednostek.

Co więcej, nie można także wyznaczyć pojedynczej roli pełnionej przez rachunkowość. Znaczące powiązania systemu rachunkowości z innymi systemami przedsiębiorstwa powodują, że rachunkowość pełni wiele różnorodnych ról.

Trudność w jednoznacznym określeniu istoty rachunkowości wynika między innymi z dużej liczby czynników oddziałujących na rozwój rachunkowości na przestrzeni lat. W związku z tym, w punkcie czwartym rozdziału skoncentrowano się na omówieniu determinantów rozwoju rachunkowości.

Skutkiem przeprowadzonej analizy literatury, było uznanie ryzyka gospodarczego za kluczowy czynnik wpływający na rozwój rachunkowości. Wyraźnie podkreślono, że ryzyko gospodarcze determinowało zmiany w systemie rachunkowości na każdym etapie rozwoju, od pojawienia się pierwszych pierwotnych zapisów księgowych w czasach prehistorycznych do współczesności.

Następnie szczegółowo omówiono proces rozwoju rachunkowości. Pokazane zmiany pozwalają zaobserwować, jak na przestrzeni wieków zwiększało się znaczenie rachunkowości jako jednego z systemów przedsiębiorstwa. Skutkiem tego procesu były także zmiany zachodzące w obszarze pełnionych przez rachunkowość funkcji.

W celu zachowania przejrzystości wyводу analizę historii rozwoju rachunkowości podzielono na pięć etapów, obejmujących okresy:

- od prehistorii do średniowiecza,
- powstania zasady podwójnego zapisu,

- epoki wielkich odkryć geograficznych,
- po rewolucji przemysłowej,
- czasów współczesnych.

Rozważania zawarte w rozdziale pierwszym niniejszej rozprawy doktorskiej pozwoliły na zarysowanie obszaru badawczego. Omówienie istoty rachunkowości uwidocznilo potrzebę szczegółowego omówienia zakresu i znaczenia możliwych do zidentyfikowania funkcji rachunkowości. Działania te zostaną zrealizowane w kolejnych rozdziałach pracy.

Rozdział II

FUNKCJE RACHUNKOWOŚCI W TEORII RACHUNKOWOŚCI

Właściwe zrozumienie istoty rachunkowości wymaga szczegółowego zbadania każdego elementu teorii rachunkowości. Jednym z kluczowych składników teorii rachunkowości są pełnione przez nią funkcje. Jednak wstępna analiza tego zagadnienia nasuwa wiele wątpliwości związanych z zakresem i znaczeniem możliwych do zidentyfikowania funkcji rachunkowości.

Rozdział drugi niniejszego opracowania jest wyrazem realizacji drugiego celu szczegółowego rozprawy doktorskiej, zawierającego się w konieczności zbadania wyszczególnionych w teorii funkcji rachunkowości.

Wywód został podzielony na pięć części poprzedzonych wstępem i podsumowanych zakończeniem.

W pierwszej części zawarto rozważania na temat pojęć "zadania" i "funkcje". Następnie skoncentrowano się na terminie "funkcje rachunkowości". W części tej zaproponowano definicję pojęcia "funkcje rachunkowości", przyjętą dla potrzeb dalszego wywodu oraz dokonano podziału opisanych w literaturze funkcji. W części trzeciej scharakteryzowano najczęściej identyfikowane w opracowaniach naukowych funkcje rachunkowości. Następnie przedstawiono charakterystykę pozostałych funkcji. Ostatnia część rozdziału zawiera rozważania na temat hierarchii funkcji rachunkowości.

2.1. Zadania a funkcje

Dotychczasowe rozważania przeprowadzone w rozdziale pierwszym niniejszego opracowania pozwalają stwierdzić, że obszar badawczy, jakim jest teoria i historia rachunkowości, nie jest w pełni ukształtowany. Jednym z obszarów wymagających kompleksowego opracowania są funkcje pełnione przez rachunkowość.

Jak można wywnioskować z przedstawionego w poprzednim rozdziale zarysu historii rozwoju rachunkowości, na przestrzeni wieków zmieniało się zarówno znaczenie pojęcia "rachunkowość", jak i pełnione przez nią funkcje. Dalego też koniecznym działaniem w celu poznania istoty rachunkowości jest cykliczne i kompleksowe analizowanie obecnego stanu rozwoju funkcji rachunkowości.

Przed przystąpieniem do indywidualnego omówienia identyfikowanych w literaturze funkcji rachunkowości należy podjąć rozważania dotyczące różnicy między zadaniami a funkcjami rachunkowości.

W języku potocznym oba wyrażenia rozumiane są podobnie. Zgodnie z definicją zawartą w słowniku języka polskiego "zadanie" może być rozumiane jako "to, co należy wykonać", lub "temat, zagadnienie dane do rozwiązania" [Dubisz 2008b, s. 766]. Z kolei

termin "funkcja" jest interpretowany jako "przeznaczenie, zastosowanie, rola, zadanie czegoś, lub określona praca, obowiązki, które ktoś lub coś ma wykonać" [Dubisz 2003, s. 954]²³.

Z przytoczonych definicji słownikowych wynika, że oba pojęcia w języku potocznym mogą być traktowane jako synonimy. Jednak w literaturze z zakresu rachunkowości widoczny jest brak zgody między poszczególnymi teoretykami, dotyczący tego czy zadania i funkcje rachunkowości są sobie tożsame. Analiza literatury przedmiotu pozwala zidentyfikować trzy różne podejścia do określania relacji między zadaniami a funkcjami rachunkowości. Można wyróżnić podejścia, zgodnie z którymi:

- pojęcie zadań i funkcji rachunkowości są sobie tożsame i mogą być stosowane zamiennie,
- funkcje są pochodną zadań rachunkowości,
- zadania i funkcje rachunkowości są oddzielnymi kategoriami i nie powinny być ze sobą utożsamiane.

Za przykład utożsamiania zadań z funkcjami rachunkowości może posłużyć definicja "rachunkowości", zawarta w encyklopedii rachunkowości [Skrzywan, s. 658-659]. W opracowaniu tym stwierdzono, że rachunkowość realizuje cztery zadania (funkcje)²⁴. Hasło to jest odzwierciedleniem poglądów autora, które zawarł także w swoim opracowaniu dotyczącym teorii rachunkowości [Skrzywan 1968, s. 18-19].

Warto zaznaczyć, że również współcześnie niektórzy teoretycy rachunkowości utożsamiają pojęcia "zadania" i "funkcje" rachunkowości. Z. Messner w swoim opracowaniu dotyczącym podstaw rachunkowości [2003, s. 27-30] umieścił podpunkt zatytułowany "Funkcje i zadania rachunkowości", w którym przedstawił charakterystykę elementu teorii rachunkowości, który przez innych autorów jest określany wyłącznie mianem "funkcji rachunkowości".

Charakterystykę poszczególnych zadań opracował S. Skrzywan [1968, s. 18-19]. Autor wyróżnia cztery zadania stawiane przed rachunkowością.

Pierwsze, zidentyfikowane przez S. Skrzywana zadanie polega na dostarczaniu przez system rachunkowości informacji liczbowych niezbędnych do podejmowania świadomych decyzji przez kierownictwo jednostki. Informacje przygotowywane w komórkach rachunkowych przedsiębiorstwa mają charakter zarówno statystyczny, jak i analityczny, i przekazywane są zazwyczaj decydom w formie raportów lub sprawozdań [Skrzywan 1968, s. 18].

²³ Zgodnie z literaturą, słowo funkcja wywodzi się z łacińskiego słowa "fungi" oznaczającego spełniać obowiązek, wykonywać zadanie, pełnić służbę [Bańkowski 2000, s. 392].

²⁴ Zadania te zostaną wymienione i scharakteryzowane w dalszej części rozdziału.

Kolejne zadanie polega na umożliwieniu wykonywania księgowo-finansowej kontroli działalności jednostki gospodarczej oraz jej sytuacji majątkowej. Kontrola wykonywana w ramach systemu rachunkowości ma charakter wewnętrzny i zewnętrzny. Zdaniem S. Skrzywana kontrola wewnętrzna leży w gestii głównego księgowego jednostki i wykonywana jest na podstawie dokumentów i urządzeń księgowych znajdujących się w przedsiębiorstwie. Natomiast kontrola zewnętrzna realizowana jest przez instytucje zewnętrzne, w tym w szczególności przez organy państwowe i podmioty nadrzędne w stosunku do jednostki [Skrzywan 1968, s. 18]. Kontrola realizowana w jednostce na podstawie systemu rachunkowości pozwala na ochronę mienia i badanie wykonania zadań zaplanowanych przez jednostkę.

Trzecie zadanie rachunkowości polega na opracowywaniu informacji liczbowych, stanowiących podstawę bieżącej i okresowej analizy działalności jednostki gospodarczej. Analizując pogląd autora, można stwierdzić, że rozwój praktyki i teorii rachunkowości w długim okresie umożliwia dostarczanie informacji przydatnych w analizach finansowych. Jedynym ograniczeniem dla pozyskiwania i opracowywania poszczególnych analiz jest koszt niezbędny do poniesienia przy ich opracowywaniu [Skrzywan 1968, s. 18-19].

Ostatnim z zidentyfikowanych w 1968 roku przez S. Skrzywana zadań rachunkowości jest tworzenie podstaw liczbowych dla wycinkowych i całościowych obrazów gospodarki narodowej. Ma to pozwolić na opracowanie na podstawie rachunkowości, syntetycznych bilansów gospodarki narodowej bez naruszania realizacji innych zadań rachunkowości²⁵ [Skrzywan 1968, s. 18-19].

Drugie podejście do określania relacji między zadaniami a funkcjami rachunkowości zakłada, że funkcje są pochodną zadań.

Zgodnie z poglądem zaprezentowanym przez B. Micherdę [2011, s. 22] zadania wynikają bezpośrednio z potrzeb praktyki. Ewoluuja one wraz z rozwojem sfery praktycznej systemu rachunkowości. Natomiast funkcje rachunkowości są pochodną zadań przed nią stawianych.

B. Micherda w swojej koncepcji [2011, s. 22-23] posługuje się klasyfikacją zadań opracowaną przez S. Skrzywana i zaprezentowaną powyżej. Dodatkowo jednak określa odpowiadające poszczególnym zadaniam funkcje. Powiązanie zadań z funkcjami²⁶ według koncepcji B. Micherdy zostało zaprezentowane tabeli nr 2.1..

²⁵ Stwierdzenie to nasuwa pytanie o hierarchię zadań rachunkowości.

²⁶ Szczegółowo poszczególne funkcje zostaną omówione w dalszej części opracowania.

Tabela 2.1. Powiązanie zadań i funkcji rachunkowości

Zadanie rachunkowości	Odpowiadająca zadaniu funkcja rachunkowości
Dostarczanie różnym szczeblom kierownictwa jednostki informacji liczbowych dla celów decyzyjnych	Funkcja informacyjna
Umożliwienie sprawowania działań kontrolnych o charakterze wewnętrznym i zewnętrznym	Funkcja kontrolna
Tworzenie zestawień liczbowych dla potrzeb bieżącej i okresowej analizy działalności jednostki	Funkcja analityczna
Tworzenie podstaw liczbowych dla wycinkowych i całościowych obrazów gospodarki narodowej	Funkcja stymulacyjna

Źródło. Opracowanie własne na podstawie [Micherda 2011, s. 22-23].

Podobny pogląd na temat zależności między zadaniami a funkcjami rachunkowości wyraziła D. Krzywda [1989, s. 81], stwierdzając, że zadania rachunkowości mają charakter pierwotny w stosunku do jej funkcji. Stanowią one podstawę kreowania właściwych funkcji, w odpowiedzi na sygnały wysyłane przez otoczenie zewnętrzne rachunkowości.

Ostatnie z wymienionych interpretacji relacji między zadaniami a funkcjami rachunkowości stanowi przeciwieństwo pierwszej koncepcji. Idea ta zakłada, że w kontekście rachunkowości pojęcia zadań i funkcji rachunkowości nie są tożsame i powinny być jednoznacznie rozumiane [Gaik 1989, s. 61].

Zdaniem F. Gaika [1989, s. 61] zarówno zadania, jak i funkcje są kategoriami dotyczącymi sfery jakościowej systemu rachunkowości, przy czym "zadania" wyznaczają przydatność rachunkowości, a funkcje jej sprawność.

Wspomniana sfera jakościowa kształtowana jest w głównej mierze przez preferencje otoczenia systemu rachunkowości. Przeobrażenia jakościowe i co za tym idzie, także rozwój rachunkowości, są skutkiem dążenia do doskonalenia modelu rachunkowości, tak aby stawał się coraz lepszym odbiciem rzeczywistości gospodarczej oraz elementem ją kształtującym [Gaik 1989, s. 63].

Według F. Gaika [1989, s. 63] proces doskonalenia modeli rachunkowości jest rodzajem regulacji o orientacji wewnętrznej i dokonuje się w obszarze funkcji rachunkowości. Z kolei zmiany roli rachunkowości w oddziaływaniu na rzeczywistość są rodzajem regulacji w stosunku do otoczenia i zachodzą w obszarze zadań. Innymi słowy zadania i funkcje są różnicowane poprzez czynniki je determinujące. Zadania kształtowane są przez otoczenie i określają przydatność rachunkowości w strukturze systemów

przedsiębiorstwa. Z kolei funkcje określane są przez samą rachunkowość i wyznaczają jej sprawność.

Jednak należy mieć na uwadze, że między zadaniami a funkcjami rachunkowości zachodzi jasno określona zależność. Kształtowanie zadań z perspektywy zewnętrznej narzuca ograniczenia w ramach których identyfikowane są funkcje rachunkowości [Gaik 1989, s. 63].

Mnogość potrzeb zgłaszanych przez środowisko zewnętrzne rachunkowości powoduje, że można zidentyfikować wiele różnych zadań przed nią stawianych. W swoim opracowaniu F. Gaik [1989, s. 68-71] pogrupował zadania rachunkowości w ramach określonych orientacji, do których zaliczył:

- orientację decyzyjną,
- orientację atestacyjną,
- orientację udziałową,
- orientację społeczną,
- orientację strukturalną,
- orientację motywacyjną.

Ogólną charakterystykę i przykłady zadań wyróżnianych w ramach poszczególnych orientacji zaprezentowano w poniższej tabeli.

Tabela 2.2. Zadania rachunkowości

Rodzaj orientacji	Charakterystyka zadań	Przykłady zadań
Orientacja decyzyjna (efektywnościowa)	Zadania wynikają z potrzeb zarządzania jednostką i sprowadzają się do tworzenia liczbowych podstaw rachunku opłacalności podejmowanych przedsięwzięć gospodarczych.	Tworzenie informacji przydatnych do m.in.: - oceny alternatyw wyboru korzystnych przedsięwzięć gospodarczych, - oceny rzeczowych i finansowych rezultatów działalności, - oceny i optymalizacji norm zużycia zasobów, - oceny i weryfikacji planów.
Orientacja atestacyjna	Zadaniem jest tworzenie liczbowego obrazu funkcjonowania podmiotu gospodarczego, w tym w szczególności poprzez określenie relacji pomiędzy rezultatami a wykorzystanymi zasobami.	Zadania związane z: - oceną wykorzystania zasobów, - pomiarem wykonania, - określeniem granic opłacalności wykorzystania zasobów, - ochroną majątku.
Orientacja udziałowa	Zadania dotyczą oceny gospodarowania i zapobiegania powstawania negatywnych zjawisk związanych ze złym wykorzystaniem zasobów.	Zadania dotyczą: - uświadamiania, - uwidaczniania, - ujawniania, przejawów niegospodarności.

Orientacja społeczna (makroekonomiczna)	Zadania w ramach orientacji społecznej kształtowane są wymaganiami sprawnego funkcjonowania gospodarki narodowej, co umożliwia realizację celów społecznych i politycznych.	Do zadań w ramach orientacji społecznej można zaliczyć np.: - zasilanie krajowych systemów informacyjnych, - tworzenie liczbowych zestawień pozwalających oceniać decyzje w skali makro, - opracowywanie informacji niezbędnych do oceny skuteczności polityki gospodarczej i realizacji celów społecznych, - ocenę realizacji celów poszczególnych podmiotów.
Orientacja strukturalna	Rachunkowość uczestniczy w procesie uświadamiania wymagań informacyjnych dla celów decyzyjnych na różnych płaszczyznach i poziomach.	Realizacja zadań polega m.in. na: - definiowaniu celów gospodarczych, - określaniu sposobów alokacji zasobów, - tworzeniu podstaw doboru technologii produkcji, - opracowywaniu i stosowaniu rachunku optymalizacji nakładów.
Orientacja motywacyjna (stymulacyjna)	Zadania w tym obszarze dotyczą zarówno skali mikro, jak i makro.	Podstawowym zadaniem w tej orientacji jest tworzenie podstaw wyboru racjonalnego działania.

Zródło: Opracowanie własne na podstawie [Gaik 1989, s. 68-71].

Rozróżnienie pojęć "zadania" i "funkcje" rachunkowości rodzi konieczność określenia czynników wpływających na rozwój tych elementów systemu rachunkowości.

Zgodnie z badaniami przeprowadzonymi przez D. Krzywdę [1989, s. 79] determinanty zmian w zakresie zadań i funkcji rachunkowości generowane są przez otoczenie zewnętrzne i wewnętrzne.

Do warunków zewnętrznych Autorka zaliczyła [Krzywda 1989, s. 83]:

- warunki społeczno-ekonomiczne,
- warunki systemowe,
- warunki normatywne.

Funkcjonowanie jednostki w warunkach gospodarki rynkowej powoduje, że zadania i funkcje rachunkowości podporządkowane są maksymalizacji wartości dla właścicieli. Warto jednak nadmienić, że rozwój idei społecznej odpowiedzialności biznesu powoduje zwiększanie orientacji na realizację zadań i funkcji rachunkowości o charakterze społecznym [Krzywda 1989, s. 83-84].

Drugą grupę czynników zewnętrznych oddziałujących na realizację zadań i funkcji rachunkowości stanowią składniki warunków systemowych. Można do nich zaliczyć [Krzywda 1989, s. 89]:

- istniejący model zarządzania
- poziom organizacji systemu gospodarczego.

Ostatni zbiór warunków zewnętrznych stanowią warunki normatywne. Są one uszczegółowieniem warunków społeczno-ekonomicznych i systemowych. Przyjmują formę regulacji prawnych obowiązujących na obszarze działania jednostki gospodarczej [Krzywda 1989, s. 90-91].

Obok zewnętrznych determinantów rozwoju zadań i funkcji rachunkowości znaczenie mają także czynniki wewnętrzne. Zagadnienie to w dużej mierze dotyczy sprawności²⁷ systemu rachunkowości uzależnianej od realizacji jego zadań i funkcji. Do warunków wewnętrznych można zaliczyć [Krzywda 1989, s. 91]:

- jakość kadry finansowo-księgowej,
- wykorzystanie komputerowych systemów rachunkowości,
- poziom organizacji jednostki.

Inną definicję funkcji rachunkowości zaprezentowała J. Płóciennik-Napierała [2005, s.198], zdaniem której pojęcie funkcji rachunkowości jest ściśle związane z jej praktycznym zastosowaniem, czyli wykorzystaniem wszelkich dostępnych metod i środków dla potrzeb zarejestrowania i zaprezentowania operacji gospodarczych występujących w jednostce. Funkcje rachunkowości ściśle wiążą się z procesem gromadzenia, przetwarzania i prezentacji informacji stanowiących obraz aktywności przedsiębiorstwa. Realizacja funkcji rachunkowości pozwala użytkownikom na pełniejsze wykorzystanie informacji generowanych w systemie rachunkowości.

2.2. Pojęcie i podział funkcji rachunkowości

Wcześniejsze rozważania pokazują, że pojęcie funkcji rachunkowości, podobnie jak samo pojęcie "rachunkowość", jest trudno definiowalne. Chociaż w języku potocznym funkcje można utożsamiać z zadaniami, to analogii tej nie powinno się stosować na gruncie teorii rachunkowości.

²⁷ Według D. Krzywdy [1989,s. 91] sprawność systemu rachunkowości powinna być rozumiana jako ogół walorów praktycznych i wyraża się w celowości, terminowości i wewnętrznej gospodarności.

Przytoczona definicja funkcji rachunkowości [Gaik 1989, s. 63] traktuje je jako składnik teorii rachunkowości odpowiadający za jej sprawność. Definicja ta jest jednak dość lakoniczna i nie pozwala na pełne zrozumienie istoty funkcji rachunkowości.

Analiza literatury przedmiotu wykazuje, że wielu teoretyków rachunkowości w swoich rozważaniach na temat funkcji rachunkowości pomija dyskusję na temat pojęcia "funkcje rachunkowości". Autorzy ci w swoich opracowaniach koncentrują się na opisie identyfikowanych przez nich funkcji [por. Messner 2003, s. 27-30; Dobija 2005, s. 165-174].

Na potrzeby niniejszej rozprawy funkcje rachunkowości rozumie się jako część składową rachunkowości, w każdym z omówionych wcześniej jej znaczeń, determinowaną przez potrzeby jej użytkowników poprzez stawiane przed systemem rachunkowości zadania.

Badania literaturowe pozwalają zauważyć brak jednolitego katalogu identyfikowalnych funkcji rachunkowości. Na przykład B. Micherda [2007, s. 24] wyróżnia pięć funkcji rachunkowości:

- informacyjną,
- kontrolną,
- analityczną
- statystyczną.

Taki sam zestaw funkcji pełnionych przez rachunkowość przedstawili w swoim opracowaniu Z. Messner i J. Pfaff [2010, s. 17].

Z kolei M. Dobija [2005, s. 165-174] wyróżnia funkcje:

- ekonomiczno-informacyjną,
- sprawozdawczą,
- analityczną,
- kontrolną,
- dowodową,
- homeostatyczną,
- podatkową.

Co więcej, poszczególni autorzy nie tylko wyróżniają różne funkcje rachunkowości, ale także inaczej je definiują. Dlatego też nawiązując do przytoczonych wcześniej poglądów E. A. Hendriksena i M. F. van Bredy [2002, s.], aby móc przejść na kolejny poziom rozwoju teorii rachunkowości niezbędne jest poznanie poszczególnych aspektów istoty rachunkowości, w tym także pełnionych przez nią funkcji.

Analiza funkcji rachunkowości na podstawie dotychczasowego dorobku literaturowego została w niniejszym opracowaniu podzielona na dwie części. Podział ten jest konsekwencją rozdzielenia identyfikowanych w literaturze funkcji rachunkowości na dwie grupy obejmujące:

- podstawowe funkcje rachunkowości,
- pozostałe funkcje rachunkowości²⁸.

Pierwszą grupę stanowią funkcje, które są najczęściej identyfikowane przez autorów rozpraw naukowych podejmujących tę tematykę. Zaliczyć do nich można funkcje:

- informacyjną,
- kontrolną
- dowodową
- sprawozdawczą
- analityczną.

Kolejny zbiór zawiera funkcje, które nie są tak powszechnie identyfikowane przez środowisko naukowe. Liczba funkcji zaliczanych do tego grona stale się powiększa, ponieważ wraz z rozwojem rachunkowości następują zmiany w zakresie pełnionych przez nią funkcji, w tym pojawiają się nowe funkcje pełnione przez rachunkowość. Do tej grupy można zaliczyć takie funkcje, jak m.in. funkcja społeczna, podatkowa, statystyczna czy ekonomiczna. Większość funkcji opisywanych w literaturze zostanie scharakteryzowana w dalszej części rozprawy.

2.3.Podstawowe funkcje rachunkowości

Zdaniem wielu teoretyków rachunkowości [Kamela-Sowińska 2006, s. 30; Hońko 2008, s. 21] rachunkowość opiera się na informacji, której pozyskanie jest jednym z głównych celów rachunkowości.

Informacja jest produktem systemu rachunkowości, prezentowanym odbiorcom w formie zagregowanej za pomocą sprawozdań finansowych jednostek [Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2014, s. 36]. Wszystkie procesy zachodzące w rachunkowości przedsiębiorstwa skupiają się na przetworzeniu danych, jako zasobu pozyskiwanego przez system rachunkowości, w informacje, które są produktem jej działań.

²⁸ Dokonany podział ma na celu zachowanie przejrzystości wywodu i nie może być utożsamiany z hierarchią funkcji rachunkowości.

Informacje pozyskiwane w ramach działań podejmowanych w systemie rachunkowości charakteryzują się określonymi cechami. Zdaniem K. Sawickiego [1996, s. 138] informacje generowane przez system rachunkowości powinny być dostosowane do potrzeb wewnętrznych jednostki i jej otoczenia pod względem treści, czasu i stopnia szczegółowości.

Cechy informacji są uzależnione od podsystemu rachunkowości, w ramach którego zostały opracowane. Atrybuty informacji uzyskanych w ramach rachunkowości finansowej i zarządczej wyszczególnione przez K. Szymczyk-Madej [2007, s. 153] zaprezentowano w poniższej tabeli.

Tabela 2.3. Cechy informacji w podsystemach rachunkowości finansowej i zarządczej

Podsystem rachunkowości finansowej	Podsystem rachunkowości zarządczej
Ścisłe określona postać informacji (warunkowana potrzebą zachowania wiarygodności, rzetelności i porównywalności).	Zróżnicowana postać informacji (uzależniona od aktualnych potrzeb informacyjnych).
Wartościowe wyrażenie uzyskanych wyników (w mierniku pieniężnym).	Zróżnicowane wyrażenie uzyskanych wyników (wartościowo, ilościowo, jakościowo).
Jawność informacji i dostępność dla wszystkich zainteresowanych.	Niejawność informacji (informacje te stanowią tajemnicę handlową przedsiębiorstwa).
Kompleksowość uzyskanych informacji (opisują jednostkę jako całość).	Częstkowość uzyskanych informacji (opisują one wybrane aspekty działalności)
Retrospektywny charakter (informacje dotyczą zdarzeń przeszłych).	Retrospektywny i prospektywny charakter.

Źródło: [Szymczyk-Madej 2007, s. 153].

Cechy informacji generowanych w ramach wyszczególnionych podsystemów rachunkowości determinują cechy charakteryzujące informacje wykazywane w sprawozdaniu finansowym.

Według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej [2014, s. 42] informacje w sprawozdaniu finansowym powinny charakteryzować się dwiema fundamentalnymi cechami:

- przydatnością
- wierną prezentacją.

Przydatność informacji powinna być rozpatrywana jako możliwość oddziaływania informacji na zmianę decyzji jej użytkownika [Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2014, s. 42-43].

Z kolei wierna prezentacja oznacza, że informacje powinny przedstawiać transakcje i inne zdarzenia, jakie miały miejsce w jednostce gospodarczej. Informacja posiadająca cechę wiernej prezentacji jest kompletna, bezstronna i nie zawiera błędów [Rówińska 2013, s. 377].

Poza cechami fundamentalnymi informacja w sprawozdaniu finansowym powinna dodatkowo charakteryzować się [Rówińska 2013, s. 379-381]:

- porównywalnością (możliwość porównywania z innymi informacjami),
- sprawdzalnością (możliwość zweryfikowania informacji poprzez obserwacje bezpośrednie),
- terminowością (podana w terminie umożliwiającym jej zastosowanie przez odbiorcę),
- zrozumiałością (jasnością i zwięzłością).

Powyższe charakterystyki pokazują, jak ważnym elementem systemu rachunkowości jest informacja. Dalego też najczęściej identyfikowaną przez teoretyków funkcją rachunkowości jest funkcja informacyjna.

W literaturze można znaleźć wiele wariantów definicji funkcji informacyjnej. Zdaniem Z. Messnera [2003, s. 27-28] polega ona na tworzeniu określonych zbiorów informacji, ich przetwarzaniu i przekazywaniu kierownictwu jednostki w celu ich właściwego wykorzystania w procesie zarządzania.

Definicję rozszerzającą powyższy opis zaprezentowała m.in. K. Szymczyk-Madej [2007, s. 156], określając, że funkcja informacyjna opiera się na tworzeniu określonych zbiorów informacji na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem oraz użytecznych dla odbiorców zewnętrznych.

Powyższe charakterystyki różnią się ujęciem potrzeb użytkowników zewnętrznych systemu rachunkowości. Druga z przytoczonych definicji podkreśla, że rachunkowość jest systemem przedsiębiorstwa o dużym znaczeniu, użytecznym dla wszystkich typów interesariuszy (wewnętrznych i zewnętrznych).

Co ważne, charakter funkcji informacyjnej rachunkowości uległ zmianie na przestrzeni lat. Jak zauważył M. Dobija [2005, s. 165], na początkowym etapie rozwoju rachunkowości (także w czasach rozwoju pierwszych form księgowości) funkcja informacyjna sprowadzała się do udzielania informacji dla właściciela jednostki. Pierwsze informacje generowane przez system rachunkowości dotyczyły:

- stanu rozrachunków²⁹,
- stanu rzeczowych składników majątku przedsiębiorcy³⁰,

²⁹ Tę informację przekazywały już pierwsze dowody księgowe występujące pod postacią nacięć na materiałach lub w formie glinianych tokenów.

- czynników kształtujących wynik finansowy³¹.

Rozwój gospodarczy, społeczny i techniczny spowodował, że działania podejmowane w ramach wykonywania funkcji informacyjnej przestały ograniczać się do dostarczania informacji na potrzeby wewnętrzne jednostki. Zwiększanie rozmiarów działalności i przemiany społeczne spowodowały, że przedsiębiorstwa zaczęły wchodzić w nowe interakcje z podmiotami zewnętrznymi.

Pozyskiwanie zewnętrznych źródeł finansowania czy powstanie regulacji prawnych zapewniających większą kontrolę nad działalnością jednostek gospodarczych, skutkowało większym zainteresowaniem zewnętrznych interesariuszy sytuacją ekonomiczną przedsiębiorstwa.

Występujące w literaturze jednoznaczne określenie, że opisywana funkcja rachunkowości dostarcza informacji dla potrzeb kierownictwa jednostki i dla zewnętrznych odbiorców, jest wyrazem tego, że w teorii rachunkowości wyróżnia się [Poetschke 2011, s. 16]:

- zewnętrzną funkcję informacyjną,
- wewnętrzną funkcję informacyjną.

Powszechnie uważa się, że za dostarczanie informacji dla użytkowników zewnętrznych odpowiedzialna jest rachunkowość finansowa stanowiąca jeden z podsystemów rachunkowości. Jej celem jest ukazywanie stanu majątku i kapitałów przedsiębiorstwa oraz rejestracja czynników kształtujących wynik finansowy jednostki. Informacje tworzone w ramach rachunkowości finansowej mają charakter retrospektywny i stanowią główne źródło kształtowania obrazu jednostki na zewnątrz. Dostarczanie informacji dla zewnętrznych interesariuszy odbywa się głównie za pośrednictwem sprawozdań finansowych [Kurek i Zielińska 2000, s. 145-146].

Należy mieć na uwadze, że rosnące ryzyko gospodarcze powoduje zwiększanie zakresu informacji o jednostce pożądanym przez użytkowników zewnętrznych. Proces ten wymusza ciągłą ewolucję sprawozdań finansowych i całego systemu rachunkowości w takim kierunku, aby rachunkowość mogła dostarczać informacje dla jak największej grupy interesariuszy.

Wewnętrzna funkcja informacyjna realizowana jest zarówno przez podsystem rachunkowości finansowej, jak i rachunkowości zarządczej. Informacje generowane przez rachunkowość finansową nie są wystarczające dla potrzeb podejmowania optymalnych decyzji gospodarczych przez kierownictwo jednostki.

³⁰ W początkowym okresie majątek przedsiębiorstwa był utożsamiany z majątkiem jego właściciela.

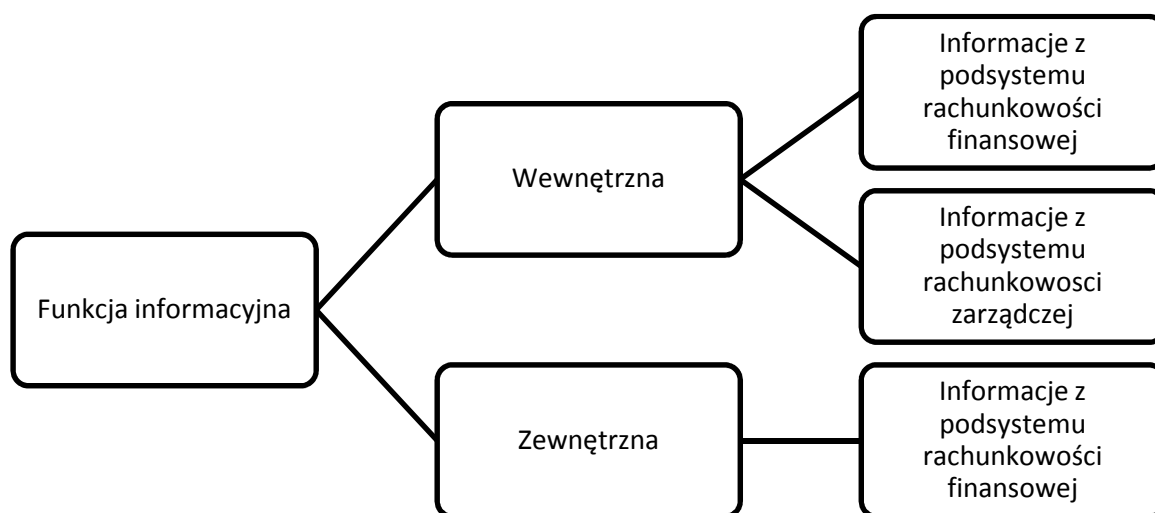
³¹ Informacje te zaczęły być dostarczane już na kolejnym etapie rozwoju funkcji informacyjnej.

Jedną z przyczyn takiego stanu rzeczy zdaniem H. Kurek i H. Zielińskiej [2000, s. 147] jest wysoki stopień sformalizowania pozyskiwania informacji w ramach rachunkowości finansowej. Zdaniem autorek powstającą lukę zapełnia rachunkowość zarządcza, która jest nastawiona na wspomaganie procesu decyzyjnego. Informacje powstające w podsystemie rachunkowości zarządczej mają charakter niesformalizowany i są w dużym stopniu kształtowane przez indywidualne potrzeby kierownictwa jednostki. Opierają się na danych wyrażonych zarówno w mierniku pieniężnym, jak i jednostkach naturalnych.

Ważnym aspektem informacji generowanych w ramach rachunkowości zarządczej jest ich orientacja, nie tylko na przeszłość, ale także przyszłość jednostki. Generowane informacje pozwalają na opracowywanie planów, które ukazują różne warianty kształtowania się stanów majątku, źródeł finansowania oraz wyniku finansowego jednostki.

Podsumowując, należy stwierdzić, że istotą funkcji informacyjnej jest dostarczanie informacji dla celów decyzyjnych w sposób kompleksowy, zarówno dla użytkowników zewnętrznych (głównie informacje z podsystemu rachunkowości finansowej) oraz wewnętrznych (w szczególności informacje z podsystemu rachunkowości zarządczej), co zostało zaprezentowane na rysunku 8.

Rysunek 2.1. Źródła informacji dla celu realizacji funkcji informacyjnej



Źródło: Opracowanie własne.

Jedną z podstawowych funkcji pełnionych przez rachunkowość jest funkcja kontrolna. Funkcja ta jest w literaturze różnie definiowana, z uwzględnieniem różnych działań podejmowanych w procesie jej realizacji. Zgodnie z poglądem B. Micherdy [2011, s. 38] w ujęciu czynnościowym powinna być rozumiana jako wypełnianie zasad postępowania w rachunkowości określonych w aktach zewnętrznych (np. przepisy prawa bilansowego) i regulacjach wewnętrznych (np. polityka rachunkowości). Informacje uzyskiwane w ramach systemu rachunkowości są podstawą do przeprowadzania kontroli wewnętrznej i zewnętrznej.

Z kolei S. Sojak i J. Stankiewicz [2004, s. 20] przytaczają pogląd, zgodnie z którym funkcja kontrolna polega na dokonywaniu kontroli wykonania planów i kontrolę merytoryczną zapisów księgowych.

Cele i zadania funkcji kontrolnej rachunkowości szczegółowo opisały H. Kurek i H. Zielińska [2006, s. 32]. Według autorek głównym celem funkcji kontrolnej jest wspomniany przez S. Sojaka i J. Stankiewicza pomiar realizacji opracowanych planów oraz pomiar odchyleń. Z kolei zadania funkcji kontrolnej obejmują:

- zabezpieczenie majątku przed kradzieżą bądź zniszczeniem,
- stworzenie impulsów do efektywniejszej gospodarki majątkiem i kapitałami przedsiębiorstwa,
- ochronę interesariuszy poprzez zabezpieczenie płynności jednostki gospodarczej.

Podstawą zabezpieczenia majątku w przedsiębiorstwie jest sprawny system ewidencji, obiegu i archiwizacji dokumentów księgowych. Właściwa kontrola merytoryczna i rozbudowany system okresowej weryfikacji stanów posiadanego majątku pozwalają zweryfikować i zabezpieczyć aktywa jednostki na każdym etapie ich użytkowania w przedsiębiorstwie [Kurek i Zielińska 2006, s. 32].

Warto jednak zaznaczyć, że kontrola majątku jednostki powinna mieć charakter kontroli okresowej oraz powinna polegać na porównywaniu stanów faktycznych z wielkością określoną na podstawie ewidencji księgowej.

Drugie z wymienionych zadań w sposób bezpośredni łączy się z celem głównym funkcji kontrolnej. Informacje generowane w ramach systemu rachunkowości stanowią podstawę do dokonywania oceny efektywności gospodarowania majątkiem i kapitałami przedsiębiorstwa. Dokonywanie cyklicznej oceny poziomu wykonania opracowanych planów pozwala nie tylko na zidentyfikowanie występujących różnic, ale także na podjęcie działań naprawczych. Obecnie ocenie podlega nie tylko wykorzystanie zasobów, które od początku stanowiły przedmiot wyceny systemu rachunkowości (takie, jak materiały czy kapitały), ale także na ocenie zarządzania posiadanymi zasobami ludzkimi [Kurek i Zielińska 2006, s. 32].

Większa koncentracja na wykorzystywanych przez jednostkę zasobach ludzkich powoduje, że przedmiotem teorii rachunkowości stała się wycena składników niematerialnych posiadanych przez jednostkę, takich jak na przykład kapitał intelektualny zarządzany przez przedsiębiorstwo.

Ostatnie z wymienionych zadań, polega na podejmowaniu działań zmierzających do zachowania płynności finansowej przez jednostkę. W ramach tego obszaru realizacji funkcji kontrolnej system rachunkowości dostarcza informacji wykorzystywanych przy ocenie poziomu płynności finansowej jednostki. Ponadto w przedsiębiorstwie opracowywane są wskaźniki finansowe pozwalające na okresową ocenę zakładanych stanów gotówki w jednostce. Warto podkreślić, że zachowanie płynności finansowej pozwala jednostce na kontynuowanie działalności operacyjnej nawet w wypadku okresowej ujemnej rentowności podejmowanych działań.

Kontrola w przedsiębiorstwie może mieć charakter wewnętrzny bądź zewnętrzny, przy czym oba typy kontroli sprawowane są w dużej mierze na podstawie danych pochodzących z systemu rachunkowości jednostki.

Kontrola wewnętrzna sprawowana jest na różnych szczeblach zarządzania przedsiębiorstwem. Zdaniem I. Olchowicz [2001, s. 15] system kontroli wewnętrznej zorganizowanej przez kierownictwo ma za zadanie zapewnić w jednostce uporządkowane i sprawne prowadzenie działalności gospodarczej, realizację decyzji kierowniczych oraz dostarczania wiarygodnych, terminowych i kompletnych danych do celów sprawozdawczych. Zdaniem autorki szczególnym aspektem kontroli wewnętrznej jest ochrona majątku poprzez wspomnianą już kontrolę stanów oraz kontrolę osób odpowiedzialnych materialnie za określone składniki majątku.

Z kolei kontrola zewnętrzna przeprowadzana jest przez podmioty znajdujące poza przedsiębiorstwem. Kontrola zewnętrzna może mieć charakter:

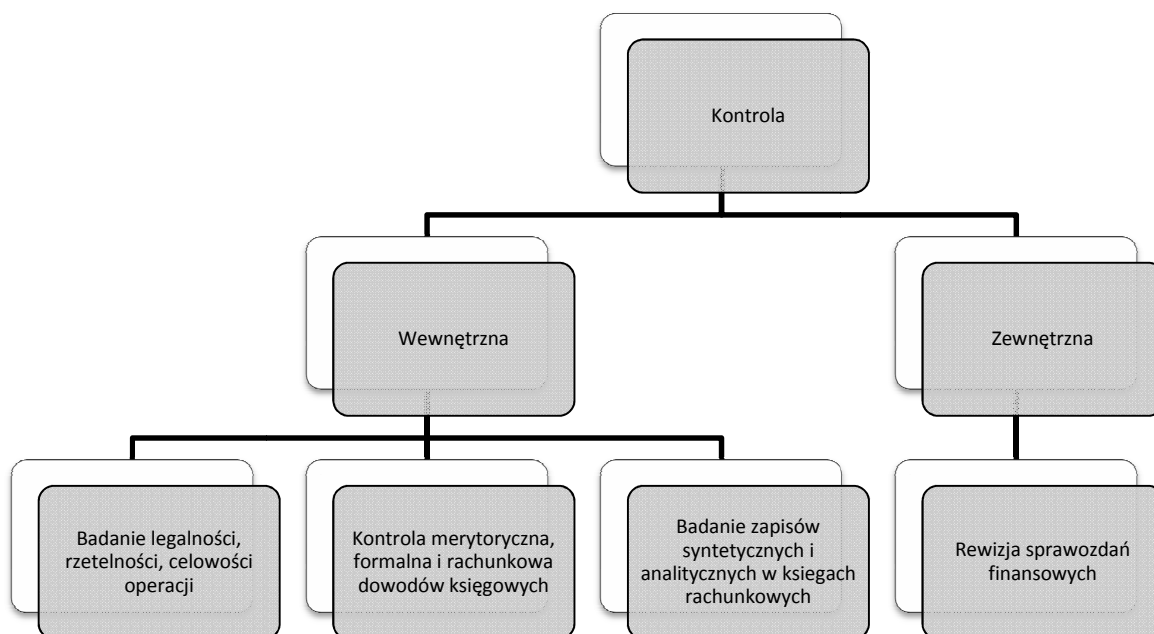
- dobrowolny,
- obligatoryjny.

Kontrola zewnętrzna o charakterze dobrowolnym jest przeprowadzana w wyniku decyzji kierownictwa jednostki i za jego zgodą. Można do niej zaliczyć kontrolę przeprowadzaną przez kredytodawców czy kontrahentów (udzielających kredytu kupieckiego).

Z kolei kontrola obligatoryjna jest narzucona przez organy państwowe oraz agendy międzynarodowe i jest przeprowadzana bez zgody kierownictwa jednostki. Do kontroli obligatoryjnej można zaliczyć kontrolę prowadzoną przez organy administracji podatkowej.

Przykładowe działania podejmowane w ramach realizacji kontrolnej funkcji rachunkowości zostały zaprezentowane na poniższym rysunku.

Rysunek 2.2. Działania podejmowane w ramach realizacji funkcji kontrolnej



Źródło: [Kurek i Zielińska 2006, s. 34].

Kontrolna funkcja rachunkowości kształtowana jest przez szereg regulacji wewnętrznych i zewnętrznych. W literaturze wyróżnia się trzy główne źródła legitymizacji działań wykonywanych w ramach funkcji kontrolnej [Płóciennik-Napierała, s. 44]:

- istota rachunkowości w jej praktycznym zastosowaniu,
- regulacje ustawowe,
- przepisy wewnętrzne przedsiębiorstwa.

Działania kontrolne będące skutkiem oddziaływania wymienionych źródeł zostały zaprezentowane w poniższej tabeli.

Tabela 2.4. Źródła działań kontrolnych

Źródło	Działania
Istota rachunkowości	Prowadzenie kont księgowych
	Stosowanie zasady podwójnego zapisu
	Przestrzeganie zasady równowagi bilansowej
Regulacje ustawowe	Posiadanie aktualnego planu kont
	Dokumentowanie operacji gospodarczych

	Przeprowadzanie inwentaryzacji majątku i źródeł finansowania
	Dokonywanie wyceny składników aktywów i pasywów
	Okresowe sporządzanie sprawozdań finansowych
Przepisy wewnętrzne	Indywidualnie opracowane dla danego przedsiębiorstwa, w tym schematy obiegu dokumentów

Źródło. Opracowanie własne na podstawie [Micherda 2011, s. 43-46; Płóciennik-Napierała, s. 44-45].

Innymi słowy, funkcję kontrolną rachunkowości należy identyfikować jako zestaw działań podejmowanych wewnątrz i na zewnątrz jednostki, które mają doprowadzić do zabezpieczenia majątku przedsiębiorstwa, poprawy efektywności wykorzystania posiadanych przez jednostkę zasobów i utrzymanie płynności podmiotu gospodarczego.

Kolejną z wymienionych funkcji stanowi funkcja dowodowa. Funkcjonowanie systemu rachunkowości zawsze opierało się na przepływie i obiegu różnych dokumentów. Już pierwsze zapisy o charakterze księgowym dokonywane w czasach prehistorycznych pod postacią nacięć na różnego typu materiałach, wymagały wytwarzania różnych dowodów stanowiących świadectwo dokonanych transakcji. Jednak, podobnie jak na przestrzeni wieków, zmieniała się sama rachunkowość, tak też zmianom ulegała jej funkcja dowodowa.

W. Gos [1995, s. 13] utożsamia realizację funkcji dowodowej z wykorzystaniem dowodów księgowych jako wiarygodnych dokumentów w postępowaniu sądowym i podatkowym.

Z kolei E. Nowak [1996, s. 56] określił, że funkcja dowodowa polega na prowadzeniu rachunkowości w sposób umożliwiający wykorzystanie zgromadzonych dokumentów przez organy zewnętrzne, takie jak sądy, organy ścigania czy urzędy kontroli skarbowej.

Najbardziej kompleksową definicję funkcji dowodowej rachunkowości przedstawiła J. Płóciennik-Napierała [2003, s. 43], zgodnie z którą funkcja ta jest nieodłącznym atrybutem systemu rachunkowości. Jej realizacja wymaga formalnego i poprawnego ujmowania danych w formie różnego typu dokumentów. Dowody te podlegają archiwizacji i ochronie, dzięki czemu mogą być wykorzystane w przyszłości jako źródło dowodowe.

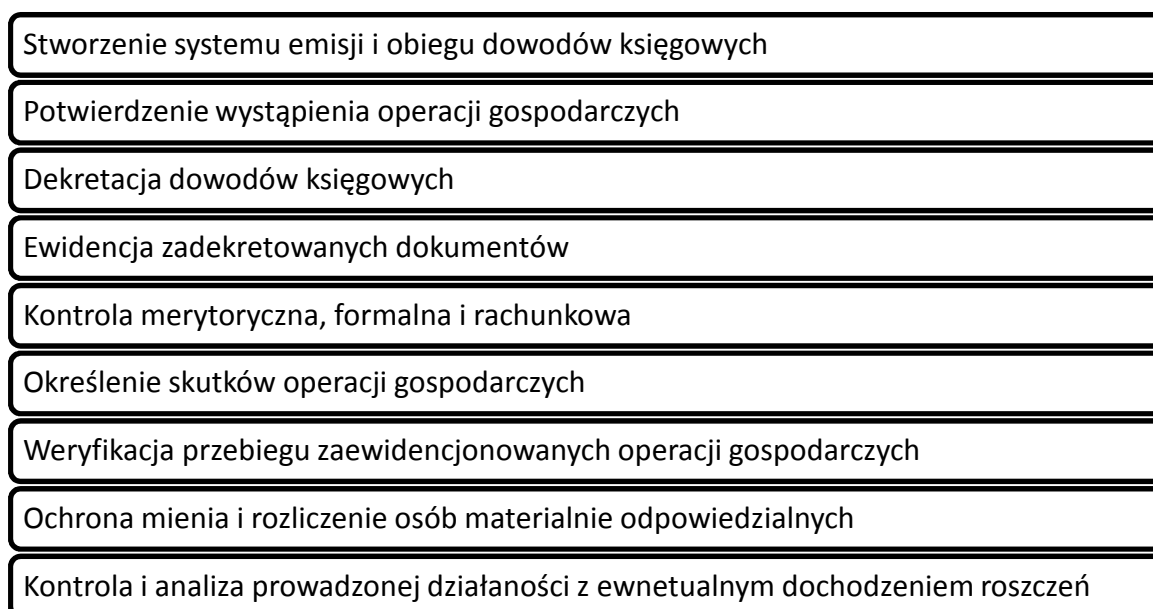
Należy podkreślić, że dokumenty gromadzone i generowane przez system rachunkowości mogą być wykorzystane zarówno przez podmioty zewnętrzne, takie jak sądy, organy kontroli skarbowej czy organy ścigania, jak i jednostki wewnętrzne, np. audytorów wewnętrznych [Jastrzębowski 2012, s. 36].

Jak zauważają H. Kurek i H. Zielińska [2007, s. 65], realizację funkcji dowodowej należy rozpatrywać w aspekcie czasowym i przestrzennym. Perspektywa czasowa oznacza możliwość oceny operacji gospodarczych zachodzących obecnie w przedsiębiorstwie oraz

zarządzeń, które wystąpiły w przeszłości. Z kolei ujęcie przestrzenne dotyczy wspomnianej przydatności dowodów księgowych nie tylko dla użytkowników zewnętrznych, ale także wewnętrznych.

Realizacja funkcji dowodowej może zostać spełniona tylko w wyniku wypełnienia zadań szczegółowych. W literaturze wyróżnia się szereg zadań, których wykonanie pozwala na wygenerowanie w ramach systemu rachunkowości dokumentów, które w przyszłości mogą stanowić podstawę rozstrzygnięcia roszczeń i sprawowania kontroli. Przykładowe zadania zostały zaprezentowane na poniższym rysunku.

Rysunek 2.3. Zadania realizowane w ramach funkcji dowodowej rachunkowości



Źródło: Opracowanie własne na podstawie [Kurek i Zielińska 2007, s. 60].

Podsumowując przedstawiony zestaw zadań, można stwierdzić, że realizacja dowodowej funkcji rachunkowości opiera się na podejmowaniu różnych działań związanych z dowodami księgowymi od momentu wystąpienia operacji gospodarczej (i zaewidencjonowania dowodu ją dokumentującego), aż po kontrolę i analizę działalności jednostki w oparciu o dowody księgowe.

Jednak zdaniem J. Płóciennik-Napierały [2003, s. 44-45] dowody księgowe³² nie są jedynym źródłem realizacji funkcji dowodowej. Według autorki należy wyróżnić pięć grup

³² Rozumiane jako pisemne potwierdzenie zaistnienia zdarzenia gospodarczego powodującego zmiany w majątku lub kapitałach jednostki [Gabrusewicz i Samelak 2011, s. 89].

dokumentacji księgowych, w ramach których funkcja dowodowa jest implikowana w różnym stopniu. Wspomniane grupy dokumentów zaprezentowano w tabeli 2.5.

Tabela 2.5. Obszary implementacji funkcji dowodowej

Sfera aktywności	Rodzaj działania	Specyfika funkcji dowodowej	Źródła funkcji dowodowej
Sfera gromadzenia danych	Dokumentowanie operacji gospodarczych	Dowodowa funkcja dowodów księgowych	Dowody księgowe
Sfera przetwarzania danych	Prowadzenie ksiąg rachunkowych	Dowodowa funkcja ewidencji księgowej	Księgi rachunkowe
Sfera uzgadniania danych	Sprawdzanie stanu rzeczywistego aktywów i pasywów	Dowodowa funkcja inwentaryzacji	Dokumentacja inwentaryzacji
Sfera uzgadniania danych	Dokonywanie wyceny aktywów i pasywów	Dowodowa funkcja wyceny	Dokumentacja wyceny
Sfera prezentacji danych	Sporządzanie sprawozdań finansowych	Dowodowa funkcja sprawozdawczości finansowej	Sprawozdania finansowe

Źródło: Opracowanie własne na podstawie [Płóciennik-Napierała 2003, s. 44].

Realizacja dowodowej funkcji rachunkowości jest w dużym stopniu zależna od regulacji prawnych dotyczących rachunkowości. Każde z wymienionych w powyższej tabeli źródeł funkcji dowodowej jest szczegółowo uregulowane w ustawie o rachunkowości³³ [Ustawa z 29 września 1994].

Zapisy ustawy zawierają m.in. minimalny zakres danych, jakie powinny znajdować się na dowodach księgowych. Zgodnie z przepisami dokument księgowy powinien zawierać co najmniej [Ustawa z 29 września 1994; art. 21]:

- określenie jego rodzaju i numer identyfikacyjny,
- dane charakteryzujące strony operacji gospodarczej,
- opis operacji oraz jej wartość,
- datę wykonania operacji
- datę sporządzenia dokumentu księgowego (jeżeli jest inna od daty operacji),
- podpisy stron operacji,
- dekretację oraz weryfikację formalną, merytoryczną i rachunkową.

Tak szczegółowe ujęcie w regulacjach prawnych elementów źródeł funkcji wskazuje, jak ważna z punktu widzenia praktyki jest realizacja dowodowej funkcji rachunkowości.

³³ Ustawa o rachunkowości w dalszej części pracy określana jest jako UoR.

Z punktu widzenia użytkowników informacji pochodzącej z systemu rachunkowości kolejną kluczową funkcją jest funkcja sprawozdawcza. Funkcja ta jest ściśle związana z jednym z podsystemów rachunkowości- sprawozdawczością finansową. Sama sprawozdawczość według definicji zaproponowanej przez W. Gabrusewicza [2007, s. 13] jest zbiorem różnorodnych zestawień i danych liczbowych dotyczących określonego okresu, opracowanych przy wykorzystaniu ustalonych zasad i wzorów. Informacje zawarte w zestawieniach finansowych stanowią podstawę oceny aktywności podmiotu gospodarczego [Remlein 2013, s. 9].

Początków rozwoju sprawozdawczości finansowej należy szukać już w czasach starożytnych. W czasach Imperium Rzymskiego powstawały pierwsze uproszczone formy sprawozdawczości finansowej, jednak to powstawanie spółek *commenda* stanowiło znaczący impuls do szybszego rozwoju funkcji sprawozdawczej rachunkowości [Hendriksen i van Breda 2002, s. 59-60].

Głównym czynnikiem oddziałującym na pojawienie się nowych elementów podsystemu sprawozdawczości finansowej jest rozdzielenie funkcji właścicielskich od funkcji operacyjnych. Właściciele pozostający poza przedsiębiorstwem i niemający wglądu do procesów operacyjnych jednostki poszukują źródeł informacji, które pozwolą im na ocenę kondycji majątkowej i finansowej jednostki.

Jednak nie tylko upowszechnianie się modelu agencyjnego zarządzania przedsiębiorstwem wpływa na rozwój funkcji sprawozdawczej. Drugi czynnik stanowi rozszerzanie zakresu prowadzonej działalności przez jednostkę, a co za tym idzie zwiększenie liczby przeprowadzanych operacji gospodarczych. Kierownicy poszczególnych szczebli potrzebują informacji o sytuacji majątkowej i finansowej jednostki w celu podejmowania racjonalnych decyzji, aczkolwiek duża liczba transakcji uniemożliwia szybkie przedstawienie obrazu przedsiębiorstwa. W związku z tym informacje generowane w ramach systemu rachunkowości podlegają agregacji i prezentacji w formie sprawozdań o charakterze liczbowym i liczbowo-opisowym.

Współcześnie liczba podmiotów zainteresowanych uzyskaniem wiarygodnych informacji dotyczących przedsiębiorstwa znacznie się powiększyła. Obecnie użytkowników sprawozdań finansowych dzieli się na dwie grupy [Gabrusewicz 2007, s. 16]:

- użytkowników zewnętrznych,
- użytkowników wewnętrznych.

Użytkownicy zewnętrzni to podmioty znajdujące się poza przedsiębiorstwem i niemające możliwości bezpośredniego wglądu do ksiąg rachunkowych. Wiedzę na temat

kondycji majątkowej i finansowej jednostki pozyskują ze sprawozdań przygotowywanych przez przedsiębiorstwo. Do grupy tej zalicza się zarówno organy państwowe, jak i dostarczycieli kapitału czy podmioty zawierające transakcje z jednostką [Gabrusewicz 2007, s. 16-17].

Drugą grupę stanowią użytkownicy wewnętrzni, są to jednostki działające wewnątrz przedsiębiorstwa. Mogą one mieć bezpośredni wgląd do ksiąg rachunkowych jednostki gospodarczej. W. Gabrusewicz [2007, s. 16] zalicza do nich między innymi: zarząd przedsiębiorstwa, związki zawodowe, kierownictwo różnych szczebli i pracowników.

Zdaniem Z. Messnera [2003, s. 29], sporządzanie zestawień finansowych w sposób dorywczy lub okresowy jest wyrazem realizacji sprawozdawczej funkcji rachunkowości. Również J. Chluska [2014, s. 24] definiując funkcję sprawozdawczą rachunkowości stwierdziła, że "funkcja sprawozdawcza przejawia się w sporządzaniu zestawień i sprawozdań finansowych, budżetowych i innych dostosowanych do potrzeb odbiorców wewnętrznych i zewnętrznych".

Podsumowując, poprzez realizację funkcji informacyjnej rachunkowości dostarcza się użytkownikom zewnętrznym i wewnętrznym informacji niezbędnych w procesie decyzyjnym. Jednak należy mieć na uwadze, że postęp technologiczny i intensyfikacja procesów globalizacyjnych przyczyniają się do zwiększanie tempa zmian w otoczeniu jednostki gospodarczej. Wzrastająca zmienność wymusza na kierownictwie jednostki optymalizację procesu decyzyjnego, w tym skrócenie czasu potrzebnego na ocenę sytuacji jednostki i podjęcie właściwych decyzji gospodarczych. Dlatego też rachunkowość pełni funkcję sprawozdawczą, polegającą na agregowaniu informacji pochodzących z systemu rachunkowości, przedstawianych w formie sprawozdań finansowych pozwalających na skrócenie procesu decyzyjnego.

Kolejnym z elementów rachunkowości, wspierających działania zarządu w opisanych powyżej warunkach, jest funkcja analityczna pełniona przez rachunkowość. Zdaniem B. Micherdy [2005, s. 16] istota tej funkcji polega na dodatkowej interpretacji danych liczbowych za pomocą czynności rachunkowych i analitycznych. Działania te pozwalają m.in. na:

- ocenę działalności jednostki,
- zbadanie efektywności wykorzystania posiadanych przez jednostkę zasobów,
- ujawnienie nieprawidłowości (w wyniku porównania stanu rzeczywistego z opracowanym planem),

- zidentyfikowanie rezerw,
- podjęcie racjonalnych decyzji.

Z kolei I. Olchowicz [2001, s. 16] utożsamia realizację funkcji analitycznej rachunkowości bezpośrednio z przeprowadzaniem analizy finansowej na podstawie sprawozdań finansowych zawierających dane pochodzące z systemu rachunkowości³⁴.

Innymi słowy istota funkcji analitycznej rachunkowości wynika z niewystarczającej użyteczności w procesach decyzyjnych informacji generowanych przez system rachunkowości. Obecnie zarząd jednostki, dla potrzeb podejmowania szybkich decyzji kierowniczych wymaga informacji już wstępnie przeanalizowanych.

Funkcja analityczna rachunkowości realizowana jest poprzez [Dobija 2005, s. 168-169]:

- wewnętrzną ocenę działalności jednostki, przy wykorzystaniu porównawczej i przyczynowej analizy ex post,
- ocenę działalności przedsiębiorstwa w przekroju jego ośrodków odpowiedzialności,
- wspomaganie decyzji dotyczących realizacji procesów gospodarczych,
- weryfikację ex post opracowanych planów, norm i prognoz,
- zewnętrzną ocenę działalności przedsiębiorstwa,
- określenie kryteriów oceny funkcjonowania systemów przedsiębiorstwa (finansowego, cen),
- zidentyfikowanie obszarów występowania niegospodarności
- określenie występujących rezerw,
- zarysowanie obszarów doskonalenia systemu rachunkowości.

Szczególne znaczenie przy omawianiu analitycznej funkcji rachunkowości ma określenie relacji między tą funkcją a analizą finansową.

Jak przedstawił w swoich rozważaniach B. Micherda [2000, s. 9-11], pomimo iż w literaturze przedmiotu analiza finansowa traktowana jest jako część analizy ekonomicznej przedsiębiorstwa, to ze względu na zachodzące zmiany należy ją traktować jako integralną część rachunkowości w warstwie interpretacyjnej. Integracja analizy finansowej z rachunkowością następuje w wyniku dostosowania rozwiązań systemu rachunkowości do warunków rynkowych.

Według B. Micherdy [2000, s. 13] szczególne znaczenie w procesie łączenia analizy finansowej z systemem rachunkowości, a w konsekwencji z rozwojem funkcji analitycznej

³⁴ Kwestia zależności między funkcją analityczną rachunkowości a analizą finansową zostanie omówiona w dalszej części rozdziału.

ma prawidłowa wycena aktywów i pasywów, która może być zachwiana m. in. przez zjawiska inflacyjne.

W literaturze [Micherda 2000, s. 16; Micherda 2001, s. 127-142] w szczególności podkreśla się wykorzystanie funkcji analitycznej rachunkowości w badaniu sprawozdania finansowego. Chociaż badanie sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta kładzie nacisk na określenie rzetelności sprawozdania, to ocenie podlegają także wyniki oraz sytuacja majątkowa i finansowa przedsiębiorstwa wraz z możliwością kontynuowania działalności [Micherda 2001, s. 127-128].

Dokładne określenie sytuacji majątkowej i finansowej przedsiębiorstwa, poza dostarczeniem informacji o stanie aktywów i pasywów, wymaga także podjęcia dodatkowych działań o charakterze analitycznym [Micherda 2001, s. 131].

Przykładem dodatkowych działań analitycznym może być wykorzystanie wskaźników opierających się na poziomach przepływów pieniężnych. Analiza poziomów poszczególnych mierników pozwala określić, czy przyszłe zasoby pieniężne przedsiębiorstwa będą wystarczające na pokrycie zapotrzebowania jednostki na gotówkę [Micherda 2000, s. 18-19].

Innymi słowy, zastosowanie funkcji analitycznej rachunkowości pozwala na ocenę dotychczasowych wyników działania jednostki oraz na sporządzenie obrazu przedsiębiorstwa na przyszłość.

W powyższych rozważaniach przybliżono charakterystykę pięciu funkcji rachunkowości:

- informacyjnej,
- kontrolnej,
- dowodowej,
- sprawozdawczej,
- analitycznej.

Jak wynika z przeprowadzonych badań literaturowych powyższe funkcje w różny sposób oddziałują na proces decyzyjny użytkowników zewnętrznych i wewnętrznych. Chociaż dalsze badania literaturowe prowadzone w ramach rozdziału 2. będą skupione na funkcjach rzadziej identyfikowanych w opracowaniach z zakresu teorii rachunkowości, to nie należy dokonanego podziału utożsamiać z hierarchią funkcji rachunkowości.

Podsumowanie rozważań na temat podstawowych funkcji rachunkowości zaprezentowano w tabeli 2.6.

Tabela 2.6. Charakterystyka podstawowych funkcji rachunkowości

Nazwa funkcji	Opis funkcji
Informacyjna	Polega na dostarczaniu informacji dla celów decyzyjnych w sposób kompleksowy, zarówno dla użytkowników zewnętrznych, jak i wewnętrznych
Kontrolna	Obejmuje zestaw działań podejmowanych wewnątrz i na zewnątrz jednostki, mających doprowadzić do zabezpieczenia majątku przedsiębiorstwa, poprawy efektywności wykorzystania posiadanych przez jednostkę zasobów i utrzymanie płynności podmiotu gospodarczego.
Dowodowa	Polega na podejmowaniu działań związanych z dowodami księgowymi od momentu wystąpienia operacji gospodarczej, aż po kontrolę i analizę działalności jednostki w oparciu o dowody księgowe
Sprawozdawcza	Obejmuje działania polegające na agregowaniu informacji pochodzących z systemu rachunkowości, przedstawianych w formie sprawozdań finansowych pozwalających na skrócenie procesu decyzyjnego
Analityczna	Zawiera działania pozwalające na ocenę dotychczasowych wyników działania jednostki oraz na sporządzenie obrazu przedsiębiorstwa na przyszłość.

Źródło: Opracowanie własne

2.4. Pozostałe funkcje rachunkowości

Dotychczasowe rozważania zawierają charakterystykę funkcji rachunkowości, które są najczęściej identyfikowane w literaturze. W dalszej części rozdziału zostaną zaprezentowane funkcje, które są opisywane w opracowaniach zdecydowanie rzadziej od poprzednich.

Jedną z funkcji rachunkowości identyfikowanych w literaturze jest funkcja atestacyjna. Według Z. Kołaczyka [1999, s. 26- 27] funkcja atestacyjna polega na podejmowaniu działań zapewniających zgodność ze zbiorami przepisów, norm i ogólnie akceptowanych zasad. Zdaniem autora realizacja funkcji atestacyjnej wyznacza nową cechę rachunkowości-prawidłowość.

Szerszą definicję funkcji atestacyjnej zaprezentowała Komisja ds. Doskonalenia Przepisów i Zasad Rachunkowości przy Stowarzyszeniu Księgowych w Polsce [2013, s. 3], zgodnie z którą jest ona rozumiana jako rodzaj funkcji powierniczej. Jej realizacja służy zapewnieniu należytego wykorzystania przez kierownictwo jednostki powierzonych mu zasobów. Działania te są podejmowane z wykorzystaniem sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia oraz systemu ewidencyjnego. Warunkiem pełnienia funkcji atestacyjnej jest

opracowanie regulacji, które pozwolą na prawidłowe ujęcie, pomiar i prezentację informacji użytecznych dla użytkowników.

Inną funkcją rachunkowości opierającą się tym razem na teorii ekonomii stanowi funkcja homeostatyczna. Zgodnie z podstawowymi twierdzeniami ekonomii prawa popytu i podaży w gospodarce rynkowej, nie zakłócanej czynnikami zewnętrznymi, powodują ciągle dążenie rynku do stanu równowagi. Każda zmiana cen oraz wolumenu produktów i surowców destabilizuje rynek, uruchamiając mechanizmy oparte na prawach popytu i podaży powodujące, że w długim okresie rynek z powrotem osiągnie stan równowagi. Odzwierciedleniem tych mechanizmów w systemie rachunkowości jest realizacja funkcji homeostatycznej. Zgodnie z charakterystyką zaprezentowaną przez M. Dobiję [2005, s. 172-173] funkcja homeostatyczna przejawia się w podejmowaniu działań zmierzających do rozwiązywania problemów poznawczych i decyzyjnych, w taki sposób, aby osiągnąć równowagę ekonomiczną.

Realizacja funkcji homeostatycznej przyczynia się do zachowania właściwych proporcji pomiędzy:

- przychodami i kosztami,
- wartością aktywów obrotowych a zobowiązań bieżących,
- wartością aktywów trwałych i obrotowych,
- wysokością kapitałów własnych i zobowiązań.

Utrata wspomnianej proporcji stanowi sygnał dla kierownictwa jednostki o wystąpieniu symptomów zagrażających działalności przedsiębiorstwa. Innymi słowy realizacja funkcji homeostatycznej stanowi dodatkowe zabezpieczenie przed pogorszeniem się rentowności jednostki i utratą przez nią płynności finansowej.

Następna z omawianych funkcji funkcja klasyfikacyjna rachunkowości wynika z konieczności ujmowania każdej operacji gospodarczej w księgach rachunkowych na odpowiednich kontach księgowych. Ujęcie zdarzenia na odpowiednim koncie powoduje przyporządkowanie jego skutków do przyjętych układów ewidencyjnych [Nowak 2011, s. 18]

M. Dobija [2005, s. 174] w swoich rozważaniach na temat teorii rachunkowości wyszczególnia także funkcję kulturotwórczą. Termin kultura jest pojęciem wieloznacznym, przy czym najczęściej definiowana jest jako zbiór przyjętych przez jakąś zbiorowość wartości, postaw, wierzeń rytuałów i zachowań [Adamek 2011, s. 123].

Kultura w środowisku teoretyków rachunkowości rozpatrywana jest przede wszystkim jako jeden z czynników determinujących rozwój rachunkowości [Adamek 2011, s. 128].

Zdaniem M. Perery [za: Adamek 2011, s. 123] rachunkowość rozpatrywana jako aktywność społeczno-techniczna podlega silnemu kształtowaniu przez kulturę, co więcej kulturę traktuje się jako jeden z najważniejszych czynników środowiskowych wpływających na krajowe systemy rachunkowości.

Jednak zdaniem M. Dobii [2005, s. 174] zależność między rachunkowością a kulturą nie jest jednostronna. Autor w swoich badaniach wyróżnia funkcję kulturotwórczą rachunkowości, a przejawem pełnienia przez rachunkowość tej funkcji jest udział rachunkowości w tworzeniu i rozwoju cywilizacji. Potwierdzenie stanowiska M. Dobii stanowi przeprowadzona w rozdziale pierwszym analiza rozwoju rachunkowości. Przykładowo powstanie pierwszych form zapisów księgowych wyprzedziło powstanie pisma i stymulowało jego rozwój. Co więcej, możliwość zabezpieczenia interesów właścicieli w wyniku stosowania rachunkowości zachęcało do powiększania skali działalności, a tym samym doprowadzało do zwiększenia konkurencji. Z kolei rosnąca konkurencja wymuszała postęp techniczny i społeczny, kształtując tym samym kulturę. Innymi słowy, relacje między rachunkowością a kulturą mają charakter dwustronny.

Inną, rzadziej identyfikowaną w literaturze przedmiotu funkcją rachunkowości jest funkcja motywacyjna, która stanowi realizację działań polegających na dostarczaniu informacji dotyczących przychodów, kosztów i wyników osiąganych przez jednostkę w celu stworzenia przez jej zarząd systemu oceny poszczególnych obszarów funkcjonowania przedsiębiorstwa. Wskaźniki te wykorzystywane są do motywacji pracowników odpowiedzialnych za funkcjonowanie jednostki, w taki sposób, aby osiągnąć jak najlepszy stosunek efektów do nakładów [Nowak 2011, s. 19].

Proces decyzyjny podejmowany w przedsiębiorstwie uwarunkowany jest wieloma czynnikami. W warunkach gospodarki rynkowej zarząd jednostki w swoich działaniach koncentruje się na maksymalizacji zysku przedsiębiorstwa (w krótkim okresie) i maksymalizacji wartości jednostki gospodarczej (w dłuższym okresie). Tak określone cele kierownictwa jednostki powodują, że zarząd przy podejmowaniu decyzji dotyczących kształtowania poziomu majątku i źródeł finansowania kieruje się rachunkiem ekonomicznym. Zastosowanie rachunku ekonomicznego w procesie decyzyjnym sprowadza się do podjęcia działań z uwzględnieniem jednego z dwóch wariantów- zasady najmniejszego nakładu lub największego efektu. Zasada najmniejszego nakładu zakłada, że przy z góry określonym efekcie podejmuje się działania minimalizujące zużycie nakładów. Z kolei zasada największego efektu przyjmuje, że przy określonych nakładach poszukuje się działań pozwalających na uzyskanie najlepszego efektu.

Prawidłowe zastosowanie rachunku ekonomicznego wymaga pozyskania szczegółowych danych o przedsiębiorstwie. Podstawę do podejmowania decyzji stanowią informacje dostarczane przez system rachunkowości. Opracowywanie informacji na potrzeby rachunku ekonomicznego wiąże się realizacją funkcji optymalizacyjnej rachunkowości.

Według S. Sojaka i J. Stankiewicza [2008, s. 22] funkcja optymalizacyjna polega na dostarczaniu przez system rachunkowości dla kierownictwa jednostki informacji finansowych służących do podejmowania decyzji gospodarczych z uwzględnieniem rachunku ekonomicznego.

Kolejną z rzadziej identyfikowanych w literaturze funkcji rachunkowości jest funkcja planistyczna, określana także mianem funkcji prognostycznej [por. Grącki 2008, s. 135; Płóciennik-Napierała 2005, s. 197].

Rachunkowość jest systemem przedsiębiorstwa bezpośrednio wspomagającym działania kierownictwa przedsiębiorstwa. Proces kierowania podejmowany przez zarząd jednostki składa się z szeregu działań (funkcji), do których J. A. F. Stoner i Ch. Wankel [1994, s. 33] zaliczają:

- planowanie,
- organizowanie,
- przewodzenie,
- kontrolowanie.

Efektom podejmowania pierwszego typu aktywności są plany, które wyznaczają nie tylko cele organizacji, ale określają także najlepszy sposób ich osiągnięcia. Szczegółowo pozwalają one na [Stoner i Wankle 1994, s. 33]:

- uzyskanie i zagospodarowanie przez organizację środków potrzebnych do realizacji jej celów,
- zapewnienie aktywności członków organizacji zgodnie z przyjętymi celami,
- kontrolę wykonania przyjętych celów oraz ewentualne uruchomienia działań korygujących.

Innymi słowy, proces planowania polega na określeniu, "co" trzeba zrobić, "kiedy i jak" należy zrobić i "kto" to ma zrobić [Stoner i Wankel 1994, s. 73].

Jednym z etapów procesu planowania w przedsiębiorstwie jest określenie obecnej i przeszłej sytuacji [Stoner i Wankel 1994, s. 75]. Zarząd jednostki uzyskuje informacje o obecnej i przeszłej sytuacji majątkowo-finansowej jednostki w systemie rachunkowości organizacji.

Możliwość wykorzystania informacji pochodzących z systemu rachunkowości przedsiębiorstwa dla potrzeb opracowania planów stanowi przejaw spełniania przez rachunkowość funkcji planistycznej/prognostycznej.

Zdaniem J. Grąckiego [2008, s. 135] funkcja planistyczna/prognostyczna wynika z istoty rachunkowości. Specyficzny układ cech, jaki posiada system rachunkowości, umożliwia sporządzanie prognoz i planów dotyczących działalności przedsiębiorstwa na podstawie informacji pochodzących z rachunkowości.

Według autora [Grącki 2008, s. 135] największe znaczenie w tym względzie ma opracowanie zasad, według których prowadzona jest rachunkowość w jednostce³⁵, w szczególności:

- zasady ciągłości,
- zasady kontynuacji działania.

Równie ważnym czynnikiem pozwalającym na wykorzystanie informacji z systemu rachunkowości dla potrzeb planistycznych jest sporządzanie sprawozdań finansowych z zachowaniem ich określonych cech, w tym porównywalności [Grącki 2008, s. 143].

Połączenie cechy porównywalności sprawozdań finansowych i zasady kontynuacji działania pozwala na opracowywanie prognoz dotyczących kształtowania się sytuacji majątkowej i finansowej przedsiębiorstwa w przyszłości [Grącki 2008, s. 136].

Każde roczne sprawozdanie finansowe³⁶ dostarcza użytkownikom informacji o najbliższej przeszłości (informacje za rok, za który jest sporządzane sprawozdanie finansowe) oraz nieco dalszej przeszłości (dane porównawcze). Przy uwzględnieniu zasady kontynuacji działania, na podstawie tych danych oraz przy wykorzystaniu metod heurystycznych, statystycznych i ekonometrycznych, organy zarządzające jednostką są w stanie ekstrapolować stany majątku i źródeł finansowania jednostki w kolejnych okresach [Grącki 2008, s. 136].

Podsumowując, rachunkowość pełni funkcję planistyczną poprzez dostarczanie porównywalnych informacji w formie wielookresowych zestawień danych sporządzonych przy zachowaniu zasad ciągłości i kontynuacji działania, pozwalając na określenie przeszłej i przyszłej sytuacji jednostki gospodarczej.

Rozwój rachunkowości jako nauki doprowadził do tego, że w teorii wyróżnia się jej trzy dyscypliny poznawcze [Hołda 2004, s. 39]:

- rachunkowość finansową,
- rachunkowość zarządczą,

³⁵ Zasady te wpływają na cechy jakościowe systemu rachunkowości.

³⁶ Wyjątek stanowi sprawozdanie finansowe sporządzone za pierwszy rok.

- rachunkowość podatkową.

Rachunkowość podatkowa, zgodnie z definicją zaproponowaną przez I Olchowicz [2003, s. 11], obejmuje całość ewidencji rachunkowej prowadzonej dla celów podatkowych. Przy czym nie należy jej rozumieć jako ewidencji odrębnej do tej prowadzonej w ramach rachunkowości finansowej, lecz jako dodatkową ewidencję analityczną i pozabilansową pozwalającą na:

- ustalenie różnic w przychodach i kosztach według prawa bilansowego³⁷ i podatkowego,
- ujęcia w księgach rachunkowych aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Szczególny status nadanych przez ustawodawcę kwestiom ewidencji dla celów podatkowych powoduje, że literaturze identyfikuje się podatkową funkcję rachunkowości.

Realizacja funkcji podatkowej rachunkowości sprowadza się do [Dobija 2005, s. 173-174]:

- przygotowywania zeznań i deklaracji podatkowych,
- dostarczania informacji niezbędnych do wyboru optymalnej formy opodatkowania działań podejmowanych w przedsiębiorstwie,
- pomoc w zrozumieniu i stosowaniu przepisów prawa podatkowego,
- opracowania sposobu rozliczeń i ewidencji podatków,
- dostarczania informacji na potrzeby planowania o wysokości obciążeń podatkowych w przyszłości.

Jak podkreśla M. Dobija [2005, s. 174], znaczenie informacji dla potrzeb podatkowych jest na tyle duże, że funkcja podatkowa jest realizowana w każdym przedsiębiorstwie, niezależnie od formy prawnej i wielkości.

Kolejną identyfikowaną w literaturze funkcją jest funkcja rozliczeniowa, obejmująca szereg działań wynikających z obowiązku przedsiębiorstwa do rozliczania rozrachunków z podmiotami, takimi jak [Szymczyk-Madej 2007, s. 158]:

- kredytodawcy,
- skarb państwa,
- kontrahenci,
- pracownicy.

³⁷ Według I. Olchowicz [2003, s. 17] przez prawo bilansowe należy rozumieć ogół norm prawnych regulujących podstawowe zasady kształtowania systemu rachunkowości przez jednostki gospodarcze.

System rachunkowości dostarcza kierownictwu jednostki pełnię informacji o należnościach i zobowiązaniach przedsiębiorstwa. Wiedza na temat rozrachunków pozwala zarządowi jednostki gospodarczej na kształtowanie polityki finansowej w taki sposób, aby optymalizowała ona swój poziom gotówki i zachowywała płynność finansową.

Koncentracja działalności zarządu na poprawie efektywności gospodarowania jest spowodowana szerszym uwzględnieniem w procesie decyzyjnym rachunku ekonomicznego przedsiębiorstwa. Skuteczna optymalizacja działań jednostki wymaga podporządkowania temu procesowi wszystkich systemów przedsiębiorstwa. Zwiększanie udziału współuczestnictwa systemu rachunkowości w procesie zarządzania jest przejawem realizacji stymulacyjnej funkcji rachunkowości [Micherda 1985, s. 86].

Zdaniem autora [Micherda 1985, s. 86] stymulacyjną funkcję rachunkowości można zdefiniować jako oddziaływanie rachunkowości w kierunku pobudzania jednostek gospodarczych do efektywniejszego działania. Jest to wyrazem powiązania systemu rachunkowości z rachunkiem ekonomicznym przedsiębiorstwa.

Realizacja funkcji stymulacyjnej rachunkowości polega na [Micherda 1985, s. 87]:

- identyfikowaniu potrzeb informacyjnych,
- współdziałaniu w zakresie doskonalenia systemu ekonomiczno-finansowego,
- kształtowaniu systemu rachunkowości, tak aby odpowiadał on potrzebom rachunku ekonomicznego,
- motywacyjnym oddziaływaniu właściwie skonstruowanych rozwiązań ewidencyjnych.

Powyższy zakres działań pokazuje, że stymulacyjna funkcja rachunkowości jest ściśle powiązana z innymi funkcjami pełnionymi przez rachunkowość, w tym funkcją kontrolną i motywacyjną.

Analizując istotę funkcji stymulacyjnej, należy zwrócić uwagę na jej zorientowanie na przyszłość. Jak zauważył B. Micherda [1985, s. 87-88], większość z identyfikowanych w literaturze funkcji rachunkowości zorientowana jest na działania przeszłe przedsiębiorstwa. Z kolei realizacja funkcji stymulującej zorientowana jest na wyprzedanie w czasie działalności gospodarczej. Dlatego też podejmowanie działań w ramach funkcji stymulacyjnej (jak i innych funkcji zorientowanych na przyszłość np. planistycznej) powoduje, że rachunkowość obejmuje pełny zakres czasowy funkcjonowania przedsiębiorstwa, od przeszłości do przyszłości.

Realizacja funkcji stymulacyjnej zależna jest od szeregu uwarunkowań, do których można zaliczyć [Micherda 1985, s. 88]:

- rzetelność rachunkowości,
- rozróżnienie ujęcia i uwidocznienia w rachunkowości przejawów działalności gospodarczej,
- rozszerzenia zakresu informacji o charakterze prognostycznym.

Pierwszy warunek sprowadza się do odpowiedniej rzetelności rachunkowości, a w szczególności informacji ekonomicznej przetwarzanej w ramach systemu rachunkowości. Rzetelność informacji określana jest przez cechy jakościowe, jakie ona posiada, przy czym w literaturze uznaje się, że z punktu widzenia realizacji stymulacyjnej funkcji rachunkowości największe znaczenie ma realność informacji generowanych w systemie rachunkowości. Z kolei realność rozumiana jest jako prawidłowa interpretacja treści ekonomicznej operacji gospodarczych zachodzących w przedsiębiorstwie [Micherda 1985, s. 88-89].

Kolejny z wymienionych czynników dotyczy ujęcia i uwidocznienia działalności jednostki w systemie rachunkowości. Realizacja funkcji stymulacyjnej sprowadza się nie tylko do ujęcia operacji gospodarczych, ale także ich uwidocznienia poprzez stworzenie odpowiedniego systemu ewidencyjnego, rozróżniającego poszczególne problemy procesu gospodarowania. Przy czym uwidocznienie działalności jednostki może mieć charakter motywacyjny [Micherda 19885, s. 89].

Ostatni z zidentyfikowanych warunków dotyczy podejmowania działań zmierzających do rozszerzania zakresu informacji o charakterze prognostycznym. Podejmowanie działań o charakterze prognostycznym jest domeną realizacji funkcji planistycznej rachunkowości i otwiera system rachunkowości na przyszłość przedsiębiorstwa. Właściwe prognozowanie przyszłych stanów majątku i źródeł finansowania przedsiębiorstwa pozwala na opracowywanie wiarygodnych planów, co z kolei przyczynia się do poprawy realności informacji generowanych w ramach systemu rachunkowości i poprawy efektywności innych podejmowanych, w tym aktywności związanych z realizacją funkcji kontrolnej.

Z funkcją stymulacyjną jest ściśle powiązana funkcja społeczna rachunkowości, wynikająca z implementacji idei społecznej odpowiedzialności biznesu³⁸.

Etyczne podejście do prowadzenia biznesu jest ideą, która ostatnimi czasy cieszy się coraz większym zainteresowaniem ze strony nauki i praktyki [Kamela-Sowińska 2009, s. 33]. Szczególne znaczenie ma koncepcja społecznej odpowiedzialności biznesu. Choć koncepcja ta zrodziła się już na początku XX wieku (przyczyn jej powstania należy

³⁸ W dalszej części rozprawy określana także skrótem CSR.

upatrywać w rewolucji przemysłowej zapoczątkowanej w XVIII wieku w Anglii), dopiero teraz stała się pojęciem szeroko rozpoznawalnym [Jastrzębowski 2013, s 44-45].

Spółeczna odpowiedzialność biznesu może być rozumiana jako ruch przypisujący przedsiębiorstwom odpowiedzialność z tytułu społecznych skutków podejmowanych przez nie działań [Gabrusewicz 2010, s. 19] . Z kolei M. Belal Uddin, R. Hassan i K. Tarique [2008, s. 201] uważają, że CSR jest zbiorem dobrych praktyk zarządzania i biznesu, zwiększających przejrzystość podejmowanych przez przedsiębiorstwo decyzji. Dodatkowo w swoich rozważaniach wspomniani autorzy [M. Belal Uddin, R. Hassan i K. Tarique 2008, s. 204-208] identyfikują trzy aspekty w jakich przedsiębiorstwo wdrażające ideę społecznej odpowiedzialności biznesu musi prowadzić swoje działania. Ich zdaniem działania gospodarcze i kształtowanie kultury musi być prowadzone w aspekcie:

- ekonomicznym,
- socjalnym,
- ekologicznym.

Charakterystyka działań prowadzonych w poszczególnych obszarach została przedstawiona w poniższej tabeli.

Tabela 2.7. Obszary realizacji koncepcji CSR

Aspekt	Charakterystyka
Ekonomiczny	Aspekt ekonomiczny opiera się na zrozumieniu skutków operacyjnej działalności przedsiębiorstwa. Realizacja CSR nie sprowadza się wyłącznie do zachowania przez jednostkę rentowności, lecz uwzględnia wszystkie bezpośrednie i pośrednie skutki oddziaływania przedsiębiorstwa na otoczenie z zachowaniem zasady ekonomicznej odpowiedzialności.
Socjalny	Aspekt socjalny koncentruje uwagę na skutkach społeczny decyzji podejmowanych przez jednostkę. CSR podkreśla wagę działań podejmowanych przez kierownictwo, dlatego też rozważane są działania związane z obsługą interesariuszy nie tylko na płaszczyźnie sprzedawca-klienta, ale także w szerszym kontekście oddziaływania na społeczność lokalną.
Ekologiczny	Aspekt ekologiczny podejmuje problematykę wpływu działalności przedsiębiorstwa na środowisko naturalne. Zgodnie z koncepcją CSR negatywny wpływ jednostki gospodarczej na otoczenie powinien być dokładnie oszacowany oraz ograniczany.

Źródło. Opracowanie własne na podstawie [Jastrzębowski 2013, s. 47-48].

Jak wynika z powyższej tabeli, realizacja koncepcji społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa dotyczy każdego aspektu funkcjonowania jednostki. Dlatego też prawidłowa realizacja idei CSR wymaga zaangażowania wszystkich systemów przedsiębiorstwa, w tym systemu rachunkowości.

Skutkiem implementacji założeń koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu jest powstanie funkcji społecznej rachunkowości [Burzym 2008, s. 82].

Zdaniem E. Burzym [2008, s. 82] funkcja społeczna rachunkowości jest rodzajem stymulacji dotyczącej społeczno-ekonomicznej racjonalizacji gospodarowania w sferze podejmowania i realizacji decyzji kierowniczych z uwzględnieniem aspektów etycznych. W efekcie realizacji społecznej funkcji rachunkowości dostarcza informacji o działalności jednostki, pozwalając ocenić zarówno ekonomiczne, jak i społeczne skutki decyzji kadry zarządzającej.

Informacje opracowywane w wyniku realizacji społecznej funkcji rachunkowości powinny być publikowane w ramach raportu CSR. Umożliwiłoby to interesariuszom dokonywanie kompleksowych ocen obszarów finansowych i niefinansowych przedsiębiorstwa [Martyniuk i Szawczak 2013, s. 116].

Realizacja społecznej funkcji rachunkowości jest ściśle związana z prawidłowym wykonaniem innych funkcji pełnionych przez rachunkowość. Minimalizacja negatywnych skutków ekonomicznych, społecznych i ekologicznych, będących efektem marnotrawienia posiadanych przez jednostkę zasobów, możliwa jest dzięki realizacji działań podejmowanych w ramach funkcji kontrolnej, informacyjnej czy dowodowej. Informacje dostarczane przez system rachunkowości pozwalają na podejmowanie przez zarząd działań o charakterze naprawczym i optymalizacyjnym, pozwalających na racjonalizację wykorzystania posiadanych zasobów zgodnie z ideą społecznej odpowiedzialności biznesu [Jastrzębowski 2013 ,s. 49-52].

Bezpośrednie podporządkowanie działań realizowanych w ramach funkcji społecznej idei społecznej odpowiedzialności biznesu odróżnią funkcję społeczną od funkcji stymulacyjnej. Pomimo to niektórzy autorzy używają terminów "społeczna" i "stymulacyjna" zamiennie [Burzym 2008, s. 82].

Jednostka gospodarcza poza obowiązkami sprawozdawczymi nałożonymi na nią przez ustawę o rachunkowości posiada także szereg zobowiązań wynikających z innych aktów prawnych. Jednym z wymogów nakładanych na przedsiębiorstwo, prowadzące działalność na terytorium Rzeczypospolitej Polski, jest konieczność składania sprawozdań do Głównego Urzędu Statystycznego³⁹.

Obowiązek przygotowywania dokumentacji dla GUS może wynikać z zapisów ustawy o statystyce publicznej [Ustawa z 29 czerwca 1995] lub decyzji samej instytucji statystycznej.

³⁹ Dalej określane także skrótem GUS.

Badania statystyczne mogą mieć charakter:

- dobrowolny,
- obligatoryjny.

W wypadku badań obowiązkowych jednostka musi udzielić pełnych informacji w zakresie, formie i terminie szczegółowo określonych dla danego badania [Piotrowska 2008].

Badania statystyczne mogą mieć charakter stały lub cykliczny. O tym, czy i jakie obowiązki w zakresie przygotowywania sprawozdań statystycznych mają podmioty gospodarcze, decydują branża i liczba zatrudnionych pracowników, przy czym liczbę pracujących ustala się według stanu na dzień 30 listopada roku poprzedzającego przekazywanie danych statystycznych [Piotrowska 2008].

Należy mieć na uwadze, że część przygotowywanych sprawozdań statystycznych (np. takie jak F-01, DG-1, czy SP) dotyczy sfery majątkowo-finansowej działalności przedsiębiorstwa i sporządzana jest na podstawie informacji pochodzących z systemu rachunkowości. Dlatego też wielu teoretyków rachunkowości wyszczególnia funkcję statystyczną rachunkowości [Micherda 1985, s. 83; Olchowicz 2001, s. 15].

Zdaniem środowiska naukowego funkcja ta powinna być rozumiana jako konieczność przygotowywania przez system rachunkowości informacji służących sporządzaniu sprawozdań statystycznych. Co ważne, w przeciwieństwie do funkcji sprawozdawczej dane te wykorzystywane są przez organy statystyczne do tworzenia obrazów i ocen w skali makro. Innymi słowy nie pozwalają one na ocenienie pojedynczego przedsiębiorstwa, lecz całych branż, regionów i gospodarki w skali krajowej [Olchowicz 2001, s. 16].

Od początku swojego istnienia (także pod postacią pierwotnych zapisów księgowych) rachunkowość dostarczała informacji dla potrzeb zarządzania. Jednak jak podkreślają teoretycy [Gabrusewicz, Kamela-Sowińska i Poetsche 2002, s. 23], tak szerokie ujęcie nie może być użyteczne w złożonych warunkach zarządzania. Efektem takiego podejścia jest wydzielenie części rachunkowości dostarczającej informacji służącym bezpośrednio potrzebom zarządzania, czyli rachunkowości zarządczej.

Według autorów [Gabrusewicz, Kamela-Sowińska i Poetsche 2002, s. 23-24] rachunkowość zarządcza zajmuje się gromadzeniem, agregacją, klasyfikacją, analizą i prezentacją informacji finansowych i niefinansowych wspomagających kierownictwo jednostki w podejmowaniu decyzji i kontroli realizacji.

Silna orientacja systemu rachunkowości na dostarczaniu informacji wynikających z potrzeb decyzyjnych kierownictwa przedsiębiorstwa powoduje, że w literaturze z zakresu teorii rachunkowości wyszczególnia się zarządczą funkcję rachunkowości.

Zdaniem I. Olchowicz [2001, s. 14] funkcja zarządcza polega nie tylko na dostarczaniu informacji dla organów zarządczych jednostki, ale także dla użytkowników zewnętrznych np. kredytodawców, inwestorów czy kontrahentów.

Powyższa charakterystyka funkcji zarządczej uwidacznia silne powiązanie z funkcją optymalizacyjną rachunkowości. Należałoby stwierdzić, że poprawna realizacja funkcji zarządczej, polegającej na dostarczaniu informacji dla potrzeb zarządzania przedsiębiorstwem jest kluczowa dla opracowywania informacji pozwalających na zastosowanie rachunku ekonomicznego (funkcja optymalizacyjna)

Podsumowanie charakterystyki pozostałych funkcji rachunkowości ujęto w tabeli 2. .

Tabela 2.8. Charakterystyka pozostałych funkcji rachunkowości

Nazwa funkcji	Opis funkcji
Atestacyjna	Podejmowanie działań zapewniających zgodność systemu rachunkowości z obowiązującymi przepisami, normami i ogólnie akceptowanymi zasadami.
Homeostatyczna	Realizacja czynności zmierzających do rozwiązywania problemów poznawczych i decyzyjnych, w taki sposób, aby osiągnąć równowagę ekonomiczną.
Klasyfikacyjna	Sprowadza się do Ujęcia zdarzenia gospodarczego na odpowiednim koncie księgowym, czyli przyporządkowania jego skutków do przyjętych układów ewidencyjnych.
Kulturotwórcza	Obejmuje oddziaływanie systemu rachunkowości na kształtowanie kultury.
Motywacyjna	Stanowi realizację działań polegających na dostarczaniu informacji dotyczących przychodów, kosztów i wyników osiągniętych przez jednostkę w celu stworzenia przez jej zarząd systemu oceny poszczególnych obszarów funkcjonowania przedsiębiorstwa.
Optymalizacyjna	Opracowywanie informacji na potrzeby rachunku ekonomicznego.
Planistyczna	Polega na dostarczaniu porównywalnych informacji w formie wielookresowych zestawień danych sporządzonych przy zachowaniu zasad ciągłości i kontynuacji działania, pozwalających na określenie przeszłej i przyszłej sytuacji jednostki gospodarczej.
Podatkowa	Podejmowanie działań pozwalających na realizację obowiązków podatkowych.
Rozliczeniowa	Obejmuje działania związane z rozliczaniem rozrachunków z podmiotami zewnętrznymi.
Stymulacyjna	Oddziaływanie w kierunku pobudzania jednostek gospodarczych do efektywniejszego działania.
Spółeczna	Polega na wspieraniu realizacji koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu.
Statystyczna	Wynikająca z konieczności realizacji obowiązków statystycznych jednostki.
Zarządcza	Dostarczanie informacji wspomagających procesy zarządcze.

Źródło. Opracowanie własne

2.5. Hierarchia funkcji rachunkowości

Analiza zakresu funkcji rachunkowości ukazuje rachunkowość jako jeden z kluczowych systemów przedsiębiorstwa. Zaprezentowany szeroki wachlarz identyfikowanych w literaturze funkcji rachunkowości rodzi pytanie, czy znaczenie wszystkich funkcji jest jednakowe? Czy można określić hierarchię funkcji rachunkowości?

Analiza problemu pozwala zidentyfikować trzy podejścia do kwestii hierarchii funkcji reprezentowane przez teoretyków rachunkowości:

- rozróżnienie funkcji głównych (podstawowych) i funkcji szczegółowych,
- wyszczególnienie jednej (nadrzędnej) funkcji,
- brak wyraźnego określenia hierarchii opisywanych funkcji.

Pierwsze z wymienionych podejść polega na dokonywaniu podziału funkcji rachunkowości na dwie grupy. Autorzy wyszczególniają funkcje główne (podstawowe) i funkcje szczegółowe, stanowiące uzupełnienie funkcji głównych.

Na przykład J. Płóciennik-Napierała [2005, s. 202- 204] jako funkcje podstawowe wyszczególnia funkcje:

- kontrolną,
- informacyjną,
- dowodową.

Z kolei takie funkcje, jak analityczna, optymalizacyjna i planistyczna traktowane są przez autorkę jako funkcje szczegółowe.

Inny przykład stanowi klasyfikacja opracowana przez D. Krzywdę [1989, s. 86], która do grupy funkcji podstawowych zalicza funkcje:

- ewidencyjną,
- informacyjną,
- kontrolną.

Natomiast grupę drugą stanowią funkcje określane mianem autonomiczne, do których badaczka zalicza funkcje:

- dowodową,
- statystyczną,
- poznawczą,
- rozliczeniową,
- planistyczną,

- analityczną,
- stymulacyjną,
- integrującą.

Jak pokazują powyższe przykłady, wybór funkcji zaliczanych do głównej kategorii jest zależny od indywidualnych podglądów poszczególnych autorów, przy czym jako podstawowe zawsze ujmowane są funkcje informacyjna i kontrolna.

Drugie podejście polega na określeniu przez badaczy jednej nadrzędnej funkcji rachunkowości. Pozostałe funkcje zdaniem autorów stanowią jej uszczegółowienie.

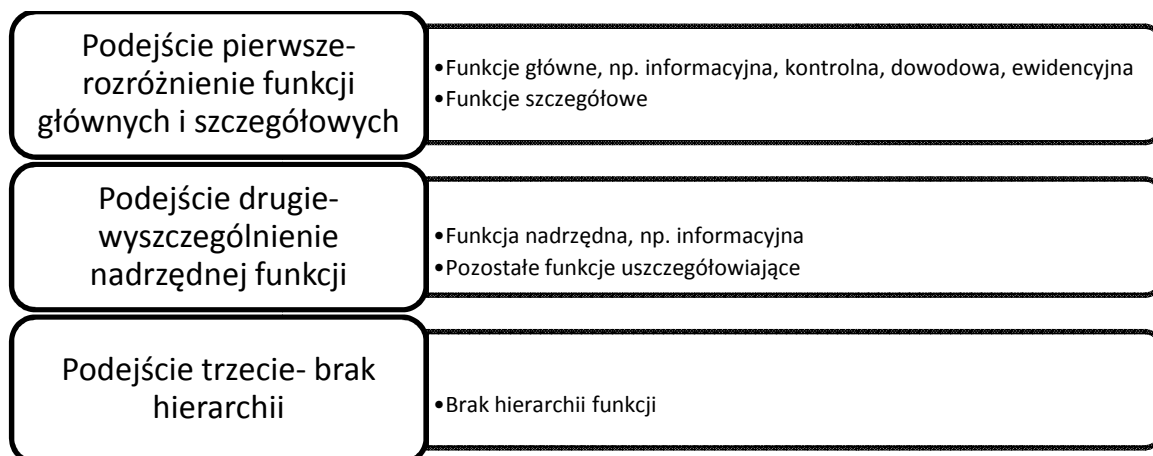
Za najważniejszą funkcję autorzy uznają funkcję informacyjną [Napiecek 2011, s. 96; Poetschke 2011, s. 15; Nowak 2011, s. 17]. Pogląd wiąże się z określaniem rachunkowości mianem systemu, którego celem jest opracowywanie informacji dotyczących działalności podejmowanej przez przedsiębiorstwo [Gos 2008, s. 21].

Zdaniem autorów pozostałe identyfikowane w literaturze funkcje rachunkowości stanowią uszczegółowienie funkcji informacyjnej. Ich wykonanie ma przybliżać jednostkę do realizacji jej funkcji informacyjnej.

Ostanie z wymienionych stanowisk reprezentowanych przez teoretyków rachunkowości podczas opracowywania rozważań o funkcjach rachunkowości polega na nieokreśleniu hierarchii funkcji [Micherda 2005, s. 14]. Należy mieć świadomość, że brak jednoznacznego określenia hierarchii funkcji nie musi oznaczać przyjęcia poglądu, że wszystkie funkcje rachunkowości są sobie równe.

Podsumowanie możliwych do zidentyfikowania podejść w literaturze zaprezentowana na rysunku 2.4.

Rysunek 2.4. Podejścia do określania hierarchii funkcji rachunkowości



Źródło: Opracowanie własne.

Zaprezentowane stanowiska teoretyków dotyczące hierarchii funkcji rachunkowości podkreślają lukę w wiedzy na temat istoty rachunkowości. Skrajność przedstawionych poglądów na obecnym etapie badani uniemożliwia opracowanie jednoznacznych wniosków dotyczących kształtowania się hierarchii funkcji. Określenie znaczenia hierarchii funkcji rachunkowości wymaga dalszych badań, w tym także przedstawienia stanowiska praktyków rachunkowości. Dlatego też, wnioski dotyczące hierarchii funkcji rachunkowości zostały przedstawione w rozdziale 4. rozprawy doktorskiej.

2.6. Wnioski

Celem rozdziału drugiego było zbadanie wyszczególnionych w teorii funkcji rachunkowości.

Rozważania rozpoczęto od przedstawienia problemu definiowania zadań i funkcji rachunkowości w literaturze przedmiotu. Przeprowadzona analiza wykazała brak w środowisku naukowym jednolitego stanowiska dotyczącego brzmienia definicji pojęć "zadania rachunkowości" i "funkcje rachunkowości", poza tym terminy te często uważane są za synonimy i używane zamiennie. Jednak autorzy dokładnie badający to zagadnienie wyraźnie oddzielają zadania od funkcji rachunkowości, określając, że zadania wyznaczają przydatność rachunkowości, a funkcje jej sprawność.

Przeprowadzone rozważania stanowiły wprowadzenie do szczegółowego zbadania funkcji rachunkowości. W dalszej kolejności skoncentrowano się na istocie i podziale funkcji rachunkowości. Pozwoliło to na opracowanie definicji funkcji rachunkowości.

Kolejny etap prezentacji wyników przeprowadzonych badań literaturowych obejmował zaprezentowanie identyfikowanych w opracowaniach naukowych funkcji rachunkowości. Opisane funkcje zostały podzielone na dwie grupy:

- funkcje podstawowe,
- pozostałe funkcje.

Do funkcji podstawowych zaliczono funkcje, które są najczęściej identyfikowane w literaturze przedmiotu, w tym funkcje:

- informacyjną,
- kontrolną,
- dowodową,
- sprawozdawczą,

- analityczną.

Następnie zaprezentowano i scharakteryzowano funkcje, które rzadziej są opisywane w literaturze, tj. funkcje:

- atestacyjna,
- homeostatyczna,
- klasyfikacyjna,
- kulturotwórcza,
- motywacyjna,
- optymalizacyjna,
- planistyczna,
- podatkowa,
- rozliczeniowa,
- stymulacyjna,
- społeczna,
- statystyczna,
- zarządcza.

Omówienie powyższych funkcji pozwala zauważyć silne powiązania między poszczególnymi funkcjami. Świadczy o tym znaczne pokrywanie się zakresu działań realizowanych w ramach poszczególnych funkcji. Niejednokrotnie trudno jest obserwatorowi określić, czy dane działanie jest podejmowane w ramach jednej, czy drugiej funkcji rachunkowości. Dlatego też granice oddziaływania między poszczególnymi funkcjami należy uznać za płynne i trudno jednoznacznie wyznaczyć. Taki stan, pomimo że utrudnia naukową analizę istoty poszczególnych funkcji, to jednak pozytywnie wpływa na zaspokajanie potrzeb użytkowników informacji generowanych w ramach systemu rachunkowości.

Silne powiązania funkcji oddziałują także na ich hierarchię. W ostatnim punkcie rozdziału drugiego omówiono podejścia środowiska naukowego do określania znaczenia, a w konsekwencji także hierarchii funkcji pełnionych przez rachunkowość. Zidentyfikowano trzy stanowiska:

- rozróżnienie funkcji głównych (podstawowych) i funkcji szczegółowych,
- wyszczególnienie jednej (nadrzędnej) funkcji,
- brak wyraźnego określenia hierarchii opisywanych funkcji.

Rozważania zawarte w rozdziale drugim pozwoliły na realizację drugiego szczegółowego celu rozprawy doktorskiej, sprowadzającego się do konieczności zbadania wyszczególnionych teorii funkcji rachunkowości.

Realizacja celu głównego i weryfikacja hipotezy wymagają jeszcze uzupełnienia posiadanej wiedzy o aktualne poglądy teoretyków i praktyków na temat funkcji rachunkowości, co stanowi przedmiot rozważań w rozdziałach trzecim i czwartym.

Rozdział III

WSPÓLCZEŚNIE IDENTYFIKOWANE FUNKCJE RACHUNKOWOŚCI- WYNIKI BADAŃ EMPIRYCZNYCH

Dotychczasowy obraz funkcji rachunkowości opierał się na poglądach środowiska naukowego zajmującego się badaniami nad rachunkowością. Jednak ścisły związek teorii i praktyki rachunkowości powoduje, że rozpatrując funkcje rachunkowości, należy uwzględnić nie tylko poglądy środowiska naukowego, ale także opinię praktyków rachunkowości.

Rozdział trzeci rozprawy jest wyrazem realizacji trzeciego i czwartego celu szczegółowego dysertacji. Pozwala wyszczególnić wspólnie identyfikowane przez środowiska teoretyków i praktyków funkcje rachunkowości. Ponadto, w toku przeprowadzonych badań uzyskano odpowiedzi dotyczące postrzegania przez respondentów hierarchii funkcji rachunkowości.

Rozdział trzeci dysertacji został podzielony na cztery części poprzedzone wstępem i podsumowany wnioskami.

W pierwszym punkcie rozdziału przedstawiono cele szczegółowe badania empirycznego, do których zaliczono:

- wyszczególnienie nowych funkcji rachunkowości rozpoznanych przez poszczególne grupy respondentów,
- zbadanie poglądów respondentów na hierarchię funkcji rachunkowości,
- określenie czy można zidentyfikować wizerunkotwórczą funkcję rachunkowości.

Następnie omówiono kryteria i proces ustalania próby badawczej składającej się z trzech grup respondentów:

- pracowników naukowych i doktorantów zajmujących się tematyką rachunkowości,
- podmiotów uprawnionych do badań sprawozdań finansowych,
- jednostek notowanych na rynku głównym Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie.

W kolejnym punkcie rozdziału została omówiona budowa kwestionariusza ankiety, z uwzględnieniem specyfiki formularzy przygotowanych dla poszczególnych grup podmiotów podlegających badaniu.

Ostatnia część zawiera omówienie wyników przeprowadzonego badania empirycznego. Dokonana analiza ma charakter wstępny i sprowadza się do określenia rozkładu procentowego uzyskanych odpowiedzi. Rozbudowane wnioski na temat identyfikowanych funkcji i ich hierarchii zostaną przedstawione w kolejnym rozdziale opracowania.

3.1. Cele badania empirycznego

Ciągły rozwój rachunkowości powoduje, że zmianie ulegają także pełnione przez nią funkcje. Dlatego też w ramach niniejszego opracowania podjęto próbę ustalenia aktualnych poglądów teoretyków i praktyków rachunkowości na temat funkcji pełnionych przez rachunkowość. Przeprowadzone badanie ma charakter wspierający w stosunku do zrealizowanych i zaprezentowanych w rozdziale drugim rozprawy studiów literaturowych.

Projektując badanie empiryczne, postawiono trzy cele:

- wyszczególnienie nowych funkcji rachunkowości rozpoznanych przez poszczególne grupy respondentów,
- zbadanie poglądów respondentów na hierarchię funkcji rachunkowości,
- określenie czy można zidentyfikować wizerunkotwórczą funkcję rachunkowości.

Realizacja pierwszego celu szczegółowego badania empirycznego ma pozwolić na zidentyfikowanie nowych funkcji rachunkowości, dotychczas nie opisanych w literaturze.

Zachodzące przemiany gospodarcze powodują, że system rachunkowości podlega ciągłej ewolucji. Jednak dokonujące się przemiany nie mogą być tak samo widoczne przez wszystkich użytkowników informacji pochodzących z rachunkowości. Specyfika potrzeb badanych grup powoduje występowanie różnej wrażliwości na poszczególne kierunki rozwoju rachunkowości. Skutkiem powyższego może być koncentracja na innych funkcjach pełnionych przez system rachunkowości przez poszczególnych użytkowników.

Różnorodność potrzeb użytkowników informacji generowanych przez system rachunkowości może determinować postrzeganie hierarchii funkcji pełnionych przez rachunkowość. Dlatego też zasadnym jest przeprowadzenie badania pozwalającego na określanie hierarchii funkcji.

Realizacja drugiego celu szczegółowego badania empirycznego pozwoli na określenie stanowiska dotyczącego hierarchii funkcji. Podjęto próbę odpowiedzi na pytanie, czy brak wspólnego stanowiska dotyczącego zaznaczenia poszczególnych funkcji jest domeną wyłącznie środowiska naukowego zajmującego się badaniami nad rachunkowością, czy występuje także w pozostałych grupach badawczych?

Ostatnim celem badania empirycznego jest pomoc w określeniu, czy można zidentyfikować funkcję wizerunkotwórczą rachunkowości.

Przeprowadzona analiza literatury wskazała, że system rachunkowości jednostki może być wykorzystywany przez zarząd jednostki do wykreowania wizerunku przedsiębiorstwa. Funkcja ta nie została jeszcze zidentyfikowana w opracowaniach naukowych z zakresu teorii rachunkowości, jednak istnieją przesłanki pozwalające na postawienie hipotezy, że taka funkcja jest realizowana przez współczesny system rachunkowości.

Realizacja wyżej wymienionych celów szczegółowych badania empirycznego ma wspomóc osiągnięcie celu głównego pracy, stworzenie katalogu współcześnie zidentyfikowanych funkcji rachunkowości oraz określenie hierarchii funkcji rachunkowości.

3.2. Kryteria ustalania próby badawczej

Realizacja celów badania empirycznego wymaga doboru odpowiednich podmiotów podlegających badaniu. Na etapie projektowania zostały ostatecznie wybrane trzy grupy respondentów:

- pracownicy naukowcy i doktoranci zajmujący się tematyką rachunkowości,
- podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych,
- przedsiębiorstwa notowane na rynku podstawowym Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie⁴⁰.

Pierwszą z wymienionych grup stanowią doktoranci i pracownicy naukowcy zatrudnieni w polskich uczelniach w jednostkach naukowych zajmujących się tematyką rachunkowości. Informacje uzyskane od tej zbiorowości mają stanowić uzupełnienie poglądów środowiska naukowego zidentyfikowanych w wyniku przeprowadzonej analizy literatury przedmiotu.

Populacja badania została ustalona na podstawie list pracowników naukowych i doktorantów zamieszczonych na oficjalnych stronach internetowych poszczególnych katedr, instytutów czy zakładów. Zbiór obejmował pracowników i doktorantów instytucji wyszczególnionych w poniżej tabeli.

Tabela 3.1. Polskie uczelnie jednostki naukowe zajmujące się tematyką rachunkowości uwzględnione w badaniu empirycznym

Katedra, instytut, zakład	Uczelnia
Katedra Ekonomii, Finansów i Zarządzania Środowiskiem	Akademia Górniczo-Hutnicza w Krakowie
Katedry Finansów, Bankowości i Rachunkowości	Politechnika Częstochowska
Katedra Rachunkowości	Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
Katedra Rachunkowości Menedżerskiej	Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
Zakład Rachunkowości Finansowej	Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Zakład Rachunkowości Zarządczej	Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Zakład Sprawozdawczości i Rewizji Finansowej	Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Katedra Rachunkowości	Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie
Katedra Rachunkowości Finansowej	Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie
Katedra Rachunkowości	Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

⁴⁰ Dalej określanej także jako GPW.

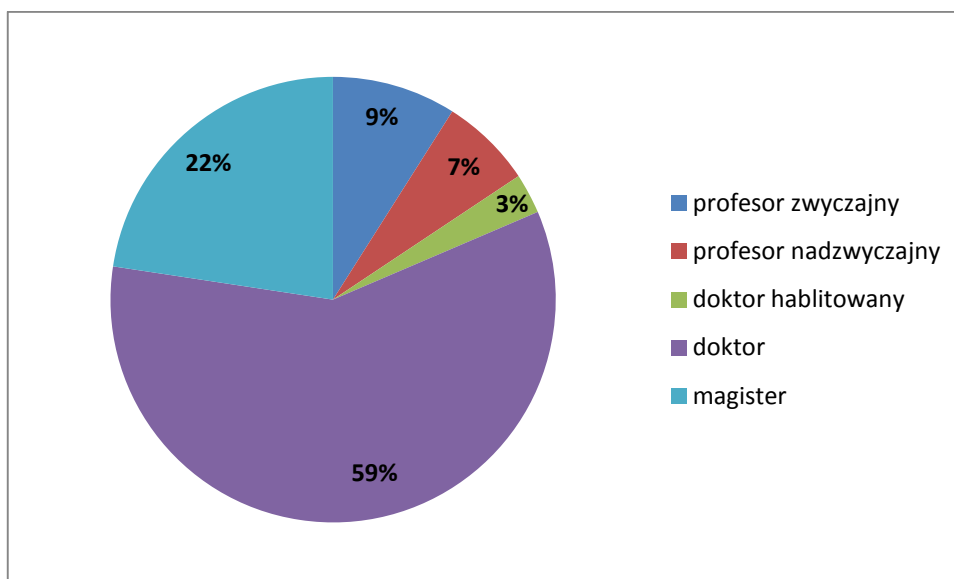
Katedra Controllingu	Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Katedra Finansów i Rachunkowości	Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Katedra Rachunkowości Finansowej i Kontroli	Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Katedra Rachunkowości i Controllingu Przedsiębiorstw	Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Katedra Rachunku Kosztów i Rachunkowości Zarządczej	Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Katedra Teorii Rachunkowości i Analizy Finansowej	Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Katedra Rachunkowości	Uniwersytet Gdański
Katedra Finansów i Rachunkowości MSP	Uniwersytet Łódzki
Zakład Rachunkowości Międzynarodowej	Uniwersytet Łódzki
Zakład Rachunkowości Finansowej	Uniwersytet Łódzki
Zakład rachunkowości zarządczej	Uniwersytet Łódzki
Zakład Teorii Rachunkowości	Uniwersytet Łódzki
Zakład Rachunkowości	Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie
Katedra Rachunkowości	Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu
Katedra Finansów i Rachunkowości	Uniwersytet Opolski
Zakład Rachunkowości, Rynków Finansowych i Towarowych w Gospodarce Żywnościowej	Uniwersytet Przyrodniczy w Poznaniu
Katedra Pomiaru i Kontroli Wyników	Uniwersytet Szczeciński
Katedra Rachunkowości Finansowej	Uniwersytet Szczeciński
Katedra Rachunkowości Zarządczej i Controllingu	Uniwersytet Szczeciński
Katedra Sprawozdawczości Finansowej i Audytu	Uniwersytet Szczeciński
Katedra Teorii Rachunkowości	Uniwersytet Szczeciński
Katedra Finansów, Rachunkowości i Informatyki	Uniwersytet w Białymstoku
Katedra Rachunkowości	Uniwersytet Warmińsko-Mazurski
Katedra Finansów i Rachunkowości	Uniwersytet Warszawski
Zakład Controllingu i Informatyki Ekonomicznej	Uniwersytet Zielonogórski

Źródło: Opracowanie własne.

Stan operatu losowania został ustalony z wykorzystaniem w/w źródeł na dzień 1 lutego 2014 roku i obejmował 345 osoby, w tym 31 osób posiadało tytuł profesora, 23 osoby posiadały tytuł doktora habilitowanego i piastowały stanowisko profesora nadzwyczajnego, 10 osób posiadało wyłącznie tytuł naukowy doktora habilitowanego, 203 osoby posiadały tytuł doktora, a 78 osób posiadało stopień magistra oraz status doktoranta i realizowało studia trzeciego stopnia w w/w jednostkach.

Struktura populacji ustalona z uwzględnieniem kryterium mieszanego obejmującego posiadany tytuł naukowy i zajmowane stanowisko została zaprezentowana na poniższym wykresie.

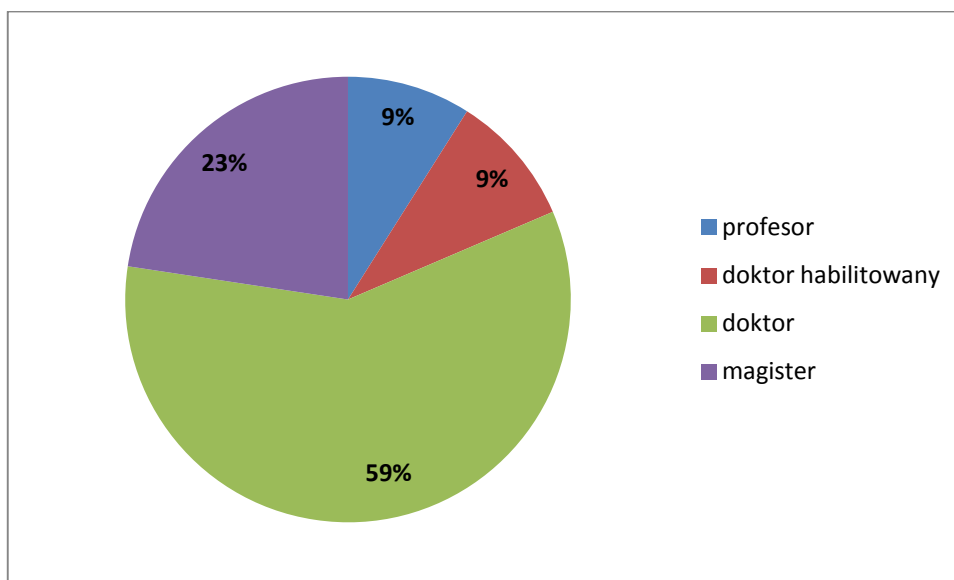
Wykres 3.1. Struktura populacji środowiska naukowego według kryterium mieszanego



Źródło: Opracowanie własne.

W wypadku dokonania podziału wyłącznie z uwzględnieniem posiadanego tytułu naukowego struktura populacji kształtowała się następująco:

Wykres 3.2. Struktura populacji środowiska naukowego według kryterium posiadanego tytułu naukowego



Źródło: Opracowanie własne.

Wielkość próby z operatu losowania została określona z wykorzystaniem następującego wzoru na minimalną liczebność próby do badania:

$$MWP = \frac{OLos(\alpha^2 * F(1 - F))}{Olos * e^2 + \alpha^2 * F(1 - F)}$$

gdzie:

MWP - minimalna wielkość próby,

Olos - operat losowania,

α - poziom ufności dla wyników,

F - wielkość frakcji,

e - założony błąd maksymalny.

Wartości poszczególnych zmiennych zostały ustalone między innymi na podstawie analizy literatury i wyniosły odpowiednio:

- poziom ufności 95%,
- błąd maksymalny 5%,
- wielkość frakcji 0,5,
- operat losowania 345 osób.

Przy tak ustalonych danych wejściowych minimalna wielkość próby została oszacowana na 182 osoby.

Ustalona próba z analizowanej grupy podmiotów podlegających badaniu empirycznemu przyjęła postać próby warstwowej dla której kryterium różnicującym składniki operatu losowania był posiadany tytuł i zajmowane stanowisko.

W ramach wymienionego kryterium rozróżniono pięć kategorii, do których zakwalifikowano elementy populacji:

- profesor zwyczajny,
- profesor nadzwyczajny,
- doktor habilitowany (nieposiadający tytułu profesora nadzwyczajnego),
- doktor,
- magister.

Przy tak określonym podziale grupy ostateczna próba badawcza przyjęła liczebność i strukturę jak w tabeli zaprezentowanej poniżej.

Tabela 3.2. Liczebność i struktura próby badawczej- pracownicy naukowci i doktoranci

Kryterium	Liczebność w operacie losowania	Struktura procentowa	Liczebność w próbie badawczej
profesor zwyczajny	31	8,99%	16
profesor nadzwyczajny	23	6,67%	12
doktor habilitowany	10	2,90%	5
doktor	203	58,84%	107
magister	78	22,61%	41
Razem	345	100,00%	182

Źródło: Opracowanie własne.

Kolejną z wyznaczonych do badania empirycznego grupę tworzą podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych. Wybór tej grupy podmiotów do badań był umotywowany przez dwa czynniki:

- dostęp do systemu rachunkowości wielu zróżnicowanych podmiotów,
- zewnętrzna perspektywa w ocenie działalności badanych podmiotów.

Współpraca z wieloma różnymi podmiotami gospodarczymi determinowana jest nie tylko przez względy ekonomiczne i rozwój podmiotu uprawnionego do badania, ale także przez zapisy ustawy o biegłych rewidentach [Ustawa z 7 maja 2009], które nakładają obowiązek dywersyfikacji źródeł przychodów.

Zachowanie niezależności podmiotu uprawnionego do badania wzmacnia obiektywność w ocenie działań podejmowanych przez zarząd jednostki, dotyczących kształtowania systemu rachunkowości.

Operat losowania został określony na podstawie katalogu zawierającego podmioty uprawnione do badania na dzień 1 lutego 2014r., opublikowanego na stronach Krajowej Izby Biegłych Rewidentów. Zbiorowość ta składała się na dzień ustalania próby z 1676 podmiotów.

Wielkość próby do badania została oszacowana przy następujących zmiennych:

- poziom ufności 95%,
- błąd maksymalny 5%,
- wielkość frakcji 0,5,
- operat losowania 1676 podmiotów.

Ostatecznie wielkość próby została określona na poziomie 313 jednostek. Losowanie jednostek do próby zostało przeprowadzone z wykorzystaniem metody losowania zależnego (losowania bez zwracania).

Liczbę podmiotów wyznaczonych do badania w podziale na województwa zaprezentowano w poniższej tabeli.

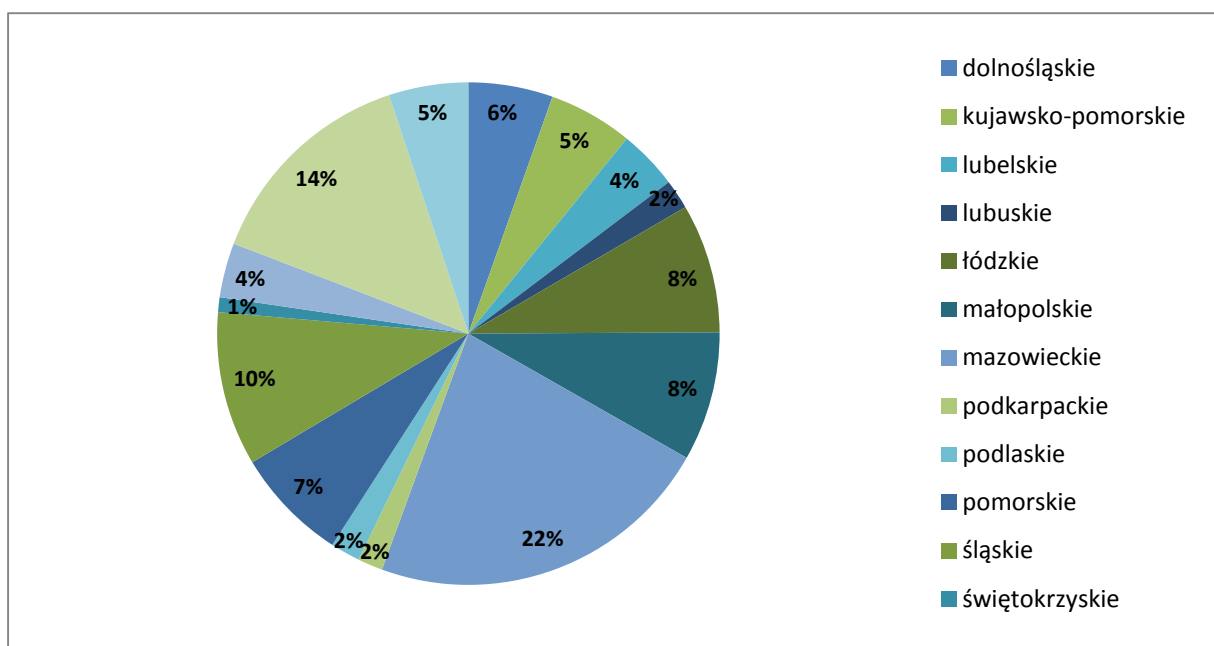
Tabela 3.3. Liczebność i struktura próby badawczej zawierającej podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych

Województwo	Ilość podmiotów wyznaczonych do badania empirycznego
dolnośląskie	17
kujawsko-pomorskie	17
lubelskie	12
lubuskie	6
łódzkie	26
małopolskie	26
mazowieckie	70
opolskie	0
podkarpackie	5
podlaskie	6
pomorskie	23
śląskie	31
świętokrzyskie	3
warmińsko-mazurskie	11
wielkopolskie	44
zachodniopomorskie	16
Razem	313

Źródło: Opracowanie własne.

Strukturę próby przy zastosowaniu wspomnianego kryterium przedstawia wykres nr 3.3.

Wykres 3.3. Struktura procentowa próby do badania zawierającej podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych - wg kryterium miejsca prowadzenia działalności



Źródło: Opracowanie własne.

Warto mieć na uwadze, że poszczególne podmioty mogą działać nie tylko na rynku lokalnym, ale także ogólnopolskim. Dlatego też kryterium geograficzne nie zostało uznane za wystarczające do rozróżnienia warstw populacji i zastosowania doboru warstwowego próby.

Ostatnią z wymienionych grup stanowią przedsiębiorstwa notowane na rynku podstawowym Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie.

Przeprowadzone badanie empiryczne ma wspomagać analizę problemu zrealizowaną na podstawie literatury przedmiotu. Postępujący równolegle do zmian w teorii rachunkowości rozwój praktyki rachunkowości powoduje, że mogą wystąpić różnice między funkcjami rachunkowości identyfikowanymi przez teoretyków i praktyków. Zatem rozszerzenie badania empirycznego o grupę przedsiębiorstw przyczynia się do uzyskania pełniejszego obrazu funkcji pełnionych przez rachunkowość.

Spółki notowane na Giełdzie Papierów Wartościowych w szczególności stanowią cenny materiał badawczy dla potrzeb realizacji trzeciego celu szczegółowego przeprowadzonych badań. To właśnie zarządy spółek notowanych na rynku publicznym, posiadają największą motywację do kształtowania wizerunku jednostki przy wykorzystaniu systemu rachunkowości.

Podmioty wchodzące w skład populacji badania zostały zidentyfikowane na podstawie informacji dostępnych na stronach internetowych należących do Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie. Operat losowania został określony 1 lutego 2014r. i składał się z 413 spółek.

Wielkość próby badawczej została oszacowana przy wykorzystaniu wcześniej zaprezentowanego wzoru na minimalną liczebność próby z uwzględnieniem następujących zmiennych:

- poziom ufności 95%,
- błąd maksymalny 5%,
- wielkość frakcji 0,5,
- operat losowania 413 spółek.

W wyniku przeprowadzonych obliczeń oszacowano wielkość próby na 199 spółek.

Wybór spółek do próby badawczej został przeprowadzony z wykorzystaniem metody losowania zależnego (losowania bez zwracania), w ramach którego każdy element mógł być wylosowany tylko raz.

Struktura próby badawczej z uwzględnieniem kryterium przynależności sektorowej⁴¹ została zaprezentowana w poniższej tabeli.

Tabela 3.4. Struktura spółek objętych badaniem empirycznym wg sektora działalności

Sektor	Liczba przedsiębiorstw objętych badaniem	Udział procentowy
Banki	9	4,52
Budownictwo	19	9,55
Deweloperzy	16	8,04
Energetyka	6	3,02
Finanse inne	16	8,04
Handel detaliczny	11	5,53
Handel hurtowy	13	6,53
Hotele i restauracje	3	1,51
Informatyka	10	5,03
Media	11	5,53
Przemysł chemiczny	2	1,01
Przemysł drzewny	2	1,01
Przemysł elektromaszynowy	16	8,04
Przemysł farmaceutyczny	2	1,01
Przemysł inne	0	0,00
Przemysł lekki	3	1,51
Przemysł materiałów budowlanych	7	3,52
Przemysł metalowy	3	1,51
Przemysł motoryzacyjny	3	1,51
Przemysł paliwowy	1	0,50
Przemysł spożywczy	15	7,54
Przemysł surowcowy	3	1,51
Przemysł tworzyw sztucznych	2	1,01
Rynek kapitałowy	3	1,51
Telekomunikacja	3	1,51
Ubezpieczenia	0	0,00
Usługi inne	20	10,05
Razem	199	100,00

Źródło: Opracowanie własne.

⁴¹ Sektory zostały określone na podstawie klasyfikacji przyjętej przez Giełdę Papierów Wartościowych w Warszawie, w ramach której rozróżnia się 28 sektorów, do których zalicza się: banki, budownictwo, deweloperów, energetykę, finanse inne, handel detaliczny, handel hurtowy, hotele i restauracje, informatyka, konglomeraty, media, przemysł chemiczny, przemysł drzewny, przemysł elektromaszynowy, przemysł farmaceutyczny, przemysł- inne, przemysł lekki, przemysł materiałów budowlanych, przemysł metalowy, przemysł motoryzacyjny, przemysł paliwowy, przemysł spożywczy, przemysł surowcowy, przemysł tworzyw sztucznych, rynek kapitałowy, telekomunikację, ubezpieczenia, usługi- inne.

3.3. Struktura kwestionariusza

Przygotowane badanie empiryczne przyjęło formę badania ankietowego z wykorzystaniem kwestionariusza udostępnionego respondentom w formie papierowej i cyfrowej. Forma papierowa została wysłana za pośrednictwem poczty, natomiast wersja elektroniczna była dostępna pod adresem www.badanie-uep.pl.

Kwestionariusz został przygotowany w trzech różnych wariantach przeznaczonych dla poszczególnych grup objętych badaniem.

Każda z wersji kwestionariusza składa się z dwóch części obejmujących:

- wprowadzenie do kwestionariusza,
- zestaw pytań.

Wprowadzenie do kwestionariusza miało charakter informacyjno-objaśniający i zawierało takie elementy, jak:

- określenie tematu i celu przeprowadzanego badania,
- informację o strukturze kwestionariusza,
- objaśnienia dotyczące sposobu udzielania odpowiedzi,
- informacje o dobrowolności i poufności udziału respondenta w badaniu,
- adres wersji cyfrowej kwestionariusza,
- indywidualny numer zabezpieczający.

Część pierwsza kwestionariusza miała taką samą formę dla wszystkich grup podlegających badaniu.

Drugi moduł kwestionariusza zawierał pytania i składał się z trzech sekcji zatytułowanych:

1. Funkcje rachunkowości i ich znaczenie
2. Kształtowanie polityki rachunkowości
3. Metryczka

Pierwsza sekcja składała się z trzech pytań dotyczących pierwszego i drugiego celu szczegółowego badania empirycznego, czyli określenia, jakie funkcje rachunkowości identyfikują respondenci, oraz jakie są ich poglądy na hierarchię funkcji.

Pierwsze pytanie zostało skonstruowane z zastosowaniem skali Likerta powiększonej o szóstą opcję wyboru "Nie występuje".

W pytaniu tym zostały przedstawione podstawowe funkcje rachunkowości, wyszczególnione zgodnie z kryteriami określonymi w rozdziale drugim niniejszej rozprawy. Zadaniem respondentów było określenie znaczenia poszczególnych funkcji.

Kolejne dwa pytania z tego bloku dotyczą innych funkcji (poza wymienionymi w pytaniu pierwszym) identyfikowanych przez respondentów. Dodatkowo uczestnicy badania są proszeni o podanie znaczenia wypisanych funkcji.

Kolejna sekcja pytań poświęcona jest realizacji trzeciego celu szczegółowego badania empirycznego, polegającego na określeniu, czy można zidentyfikować wizerunkotwórczą funkcję rachunkowości. Sekcja ta zawiera różne pytania w poszczególnych wariantach kwestionariusza. Zmiana ta jest spowodowana wysokim stopniem wrażliwości pytań dotyczących świadomego kształtowania wizerunku przedsiębiorstwa za pomocą systemu rachunkowości.

W części drugiej kwestionariusza przygotowanego do wypełnienia przez pracowników naukowych i doktorantów zajmujących się problematyką rachunkowości zawarto trzy pytania zawierające prośbę o opinię respondenta:

- Czy dane księgowe publikowane przez spółki notowane na GPW mogą mieć wpływ na decyzje podejmowane przez inwestorów?
- Czy dane księgowe udostępniane przez spółkę w ramach sprawozdania finansowego mogą mieć wpływ na decyzje podejmowane przez inne zewnętrzne podmioty, takie jak np. banki, organy administracji publicznej czy kontroli skarbowej?
- Czy jednostki gospodarcze świadomie kształtują politykę rachunkowości w taki sposób, aby móc kreować pożądany wizerunek przed podmiotami zewnętrznymi?

W kwestionariuszu przygotowanym dla podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, w sekcji drugiej również zawarto cztery pytania. Pytania te pozwoliły określić, czy:

- przedsiębiorstwo respondenta, będące podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych bada sprawozdania finansowe jednostek notowanych na GPW,
- zdaniem respondenta dane księgowe publikowane przez jednostki notowane na giełdzie mają wpływ na decyzje podejmowane przez inwestorów,
- dane księgowe jednostki mają wpływ na podejmowanie decyzji przez inne podmioty zewnętrzne, takie jak np. banki, instytucje leasingowe czy organy administracji publicznej i kontroli skarbowej,
- którakolwiek z badanych przez przedsiębiorstwo respondenta spółek dokonywała zmian w polityce rachunkowości celem wykreowania pożądanego wizerunku.

W kwestionariuszu opracowanym dla przedsiębiorców sekcja druga składa się z czterech pytań, w ramach których respondenci pytani są o to, czy:

- kształtowanie polityki rachunkowości wpływa na ukazanie w księgach i sprawozdaniu finansowym wiernego i rzetelnego obrazu jednostki,
- w jednostce respondenta rozważany jest wpływ zmian dokonywanych w polityce rachunkowości na kształtowanie się sumy bilansowej i wyniku finansowego,
- dane księgowe (w tym sprawozdania finansowe) mogą mieć wpływ na podejmowanie decyzji o zakupie/ sprzedaży akcji przedsiębiorstwa respondenta przez inwestorów rynkowych,
- dane księgowe (w tym sprawozdania finansowe) mogą mieć wpływ na podejmowanie decyzji o zakupie/ sprzedaży akcji przedsiębiorstwa respondenta przez podmioty zewnętrzne (banki, organy administracji publicznej i kontroli skarbowej).

Odpowiedzi na powyższe pytania pozwalają uzyskać dane na temat świadomości kierownictwa jednostki na temat możliwości kształtowania wizerunku finansowego jednostki oraz o jego wpływie na działania zewnętrznych podmiotów.

Odpowiedź twierdząca na pierwsze pytanie stanowiła warunek konieczny do przejścia do pytania numer dwa, w przeciwnym razie respondent proszony był o przejście do pytania trzeciego.

Podsumowując, pytania w drugiej sekcji kwestionariusza dotyczą tego samego zagadnienia (możliwości wykorzystywania przez jednostki gospodarcze polityki rachunkowości do kreowania wizerunku przedsiębiorstwa), jednak zostały inaczej zredagowane w procesie projektowania badania ze względu na specyfikę informacji podawanych przez respondentów.

Ostatnią sekcję przygotowanego kwestionariusza stanowi metryczka. Wyróżnienie trzech grup objętych badaniem spowodowało konieczność zróżnicowania tej części kwestionariusza. Zadane pytania pozwolą ocenić doświadczenie respondentów w tematyce stanowiącej przedmiot badania. Pytania stanowiące metryczkę w poszczególnych wariantach zostały przybliżone w poniższej tabeli.

Tabela 3.5. Metryczka kwestionariusza

Numer pytania	Kwestionariusz przeznaczony dla przedsiębiorców	Kwestionariusz przeznaczony dla podmiotów badających sprawozdania finansowe	Kwestionariusz przeznaczony dla środowiska naukowego
1	Okres prowadzenia działalności	Okres prowadzenia działalności	Stopień naukowy lub tytuł zawodowy
2	Obecność na GPW (w latach)	Ilość zbadanych jednostek w 2013r.	Staż pracy (w latach)
3			Określenie związków z praktyką

Źródło: Opracowanie własne.

3.4. Wyniki badania empirycznego

Przeprowadzone badanie empiryczne ma charakter uzupełniający w stosunku do przeprowadzonych rozważań na podstawie analizy literatury przedmiotu.

Opracowane badanie ma charakter jakościowy, zadane pytania mają na celu przedstawienie opinii respondentów na temat:

- możliwych do zidentyfikowania funkcji rachunkowości,
- hierarchii funkcji,
- funkcji wizerunkotwórczej.

W związku z powyższym na etapie projektowania badania nie uznano za konieczne osiągnięcie reprezentatywności wyników. Otrzymane odpowiedzi mają przedstawić indywidualne poglądy respondentów, które wzbogacają dorobek naukowy dotyczący tej tematyki.

Procedura ustalania prób badawczych dla każdej z grup respondentów została szczegółowo omówiona w poprzednim punkcie rozdziału. Ostatecznie oszacowano próby badawcze na poziomie:

- 182 respondentów w wypadku pracowników naukowych i doktorantów,
- 313 respondentów w wypadku podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych,
- 199 respondentów w wypadku przedsiębiorstw notowanych na GPW.

Do każdej z wymienionych grup zostały wysłane kwestionariusze w liczbie odpowiadającej próbie badawczej. Jak wcześniej zaznaczono, respondenci mieli możliwość wypełnienia i zwrotu kwestionariusza w wersji papierowej lub elektronicznej.

Wprowadzenie dodatkowej numeracji formularzy pozwoliło na uniknięcie podwójnego zwrotu kwestionariusza (zarówno w wersji papierowej, jak i elektronicznej) przez respondentów.

Ilość odesłanych kwestionariuszy w formie papierowej i elektronicznej została podsumowana w tabeli 3.6.

Tabela 3.6. Zwrot z badania

Grupa badawcza	Operat	Próba badawcza	Zwrot kwestionariuszy papierowych	Zwrot kwestionariuszy elektronicznych	Łączny zwrot kwestionariuszy	Ilość kwestionariuszy nieodebranych	% zwrotu	% populacji
Katedry	345	182	22	18	40	0	21.98	11.59
Biegli	1676	313	31	9	40	6	12.78	2.39
Przedsiębiorstwa	413	199	21	7	28	9	14.07	6.78

Źródło: Opracowanie własne.

W wypadku poszczególnych grup zwrot formularzy kształtował się następująco:

- 40 kwestionariuszy (21,98 %) od pracowników naukowych i doktorantów zajmujących się tematyką rachunkowości,
- 40 kwestionariuszy (12,78%) od podmiotów uprawnionych do badań sprawozdań finansowych,
- 28 kwestionariuszy (14,07%) od przedsiębiorstw notowanych na GPW.

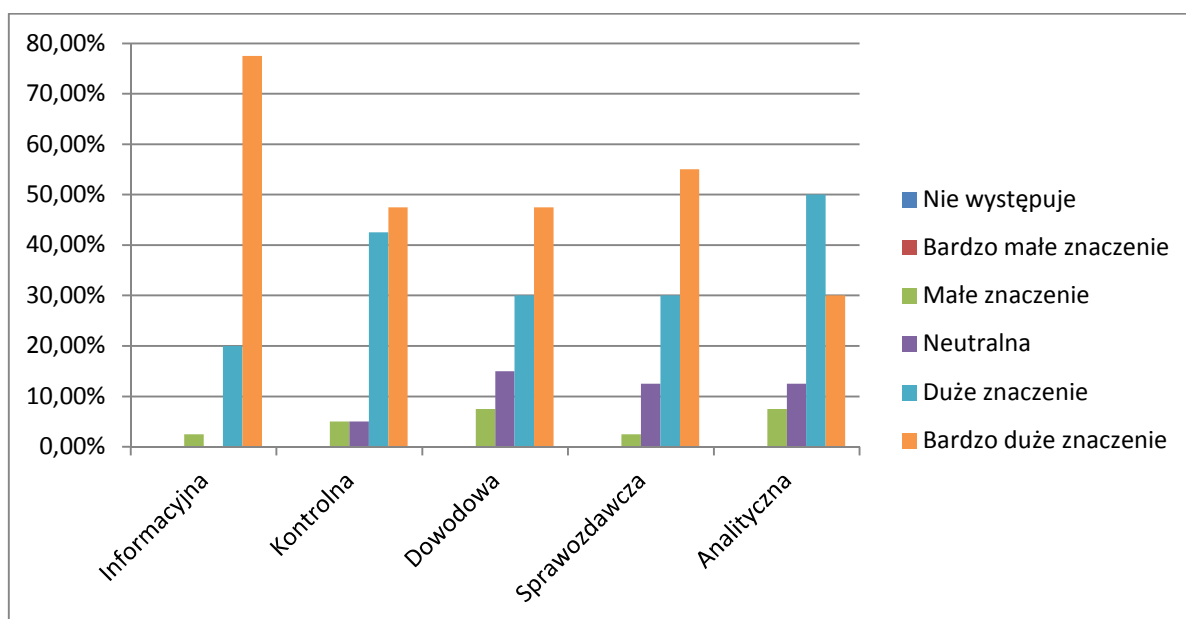
Uzyskany poziom zwrotów nie pozwala na uogólnianie wyników dla całej populacji, nie zmniejsza jednak przydatności badania do realizacji celów szczegółowych i celu głównego niniejszej rozprawy doktorskiej.

Pierwsze pytanie kwestionariusza polegało na określeniu znaczenia funkcji:

- informacyjnej,
- kontrolnej,
- dowodowej,
- sprawozdawczej,
- analitycznej.

W grupie pracowników naukowych i doktorantów zajmujących się tematyką rachunkowości opinie, dotyczące znaczenia poszczególnych funkcji, kształtowały się tak, jak na poniższym wykresie.

Wykres 3.4. Rozkład odpowiedzi pracowników naukowych i doktorantów na pytanie dotyczące hierarchii podstawowych funkcji rachunkowości



Źródło: Opracowanie własne.

Żadna z wymienionych funkcji nie została określona przez badanych jako funkcja o "bardzo małym" znaczeniu. Dodatkowo respondenci byli zgodni, że wszystkie z wymienionych funkcji są pełnione przez rachunkowość.

Najwyższy poziom zgodności dotyczył znaczenia funkcji informacyjnej. 77,50% badanych⁴² uznało, że funkcja informacyjna ma "bardzo duże" znaczenie w systemie rachunkowości.

Z kolei w wypadku funkcji kontrolnej opinie respondentów rozłożyły się podobnie między odpowiedziami "duże znaczenie" (42,50%) a "bardzo duże znaczenie" (47,50%).

Także funkcja dowodowa w większości została określona jako funkcja o "dużym znaczeniu" (30,00%) lub "bardzo dużym znaczeniu" (47,50%). Jednak znacząca grupa respondentów określiła znaczenie funkcji dowodowej jako "neutralne" (15,00%).

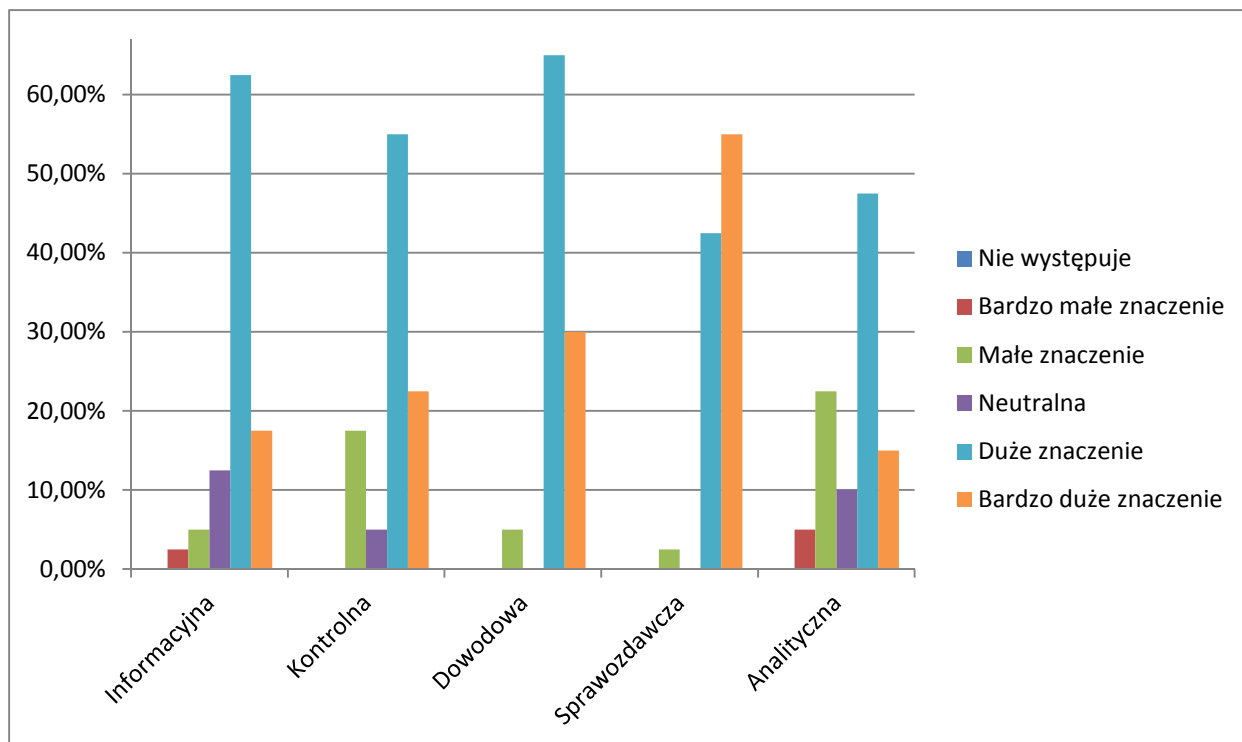
Zbliżona struktura odpowiedzi wystąpiła w wypadku funkcji sprawozdawczej. Badani uznali, że funkcja ta ma "bardzo duże znaczenie" (55,00%), "duże znaczenie" (30,00%) lub jest neutralna (12,50%).

Ostatnią z analizowanych jest funkcja analityczna. W przeciwieństwie do pozostałych funkcji najwięcej respondentów uznało, że funkcja ta ma "duże znaczenie" (50,00%). "Bardzo duże znaczenie" zostało rozpoznane w drugiej, co do kolejności, liczbie przypadków (30,00%). Podobnie, jak w wypadku funkcji sprawozdawczej, 12,50% respondentów uznało, że funkcja analityczna ma "neutralne" znaczenie.

W odniesieniu do respondentów będących przedstawicielami podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych odpowiedzi kształtowały się tak, jak zostało zaprezentowano poniżej.

⁴² W celu zachowania przejrzystości wyводу w dalszej części opracowania określenia "respondenci" i "badani" dotyczą podmiotów które wypełniły i zwróciły kwestionariusz.

Wykres 3.5. Rozkład odpowiedzi podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych na pytanie dotyczące hierarchii podstawowych funkcji rachunkowości



Źródło: Opracowanie własne.

W przeciwieństwie do poprzedniej grupy respondentów przedstawiciele podmiotów uprawnionych do badań sprawozdań finansowych uznali funkcję informacyjną za funkcję o "dużym znaczeniu" (62,50%), jedynie 17,00% badanych określiło jej znaczenie jako "bardzo duże". Zbliżony odsetek odpowiadających uznał ją za funkcję "neutralną" (12,50%).

Również funkcja kontrolna została przez respondentów w większości uznana za funkcję o "dużym znaczeniu" (55,00%). W tym wypadku procent badanych, którzy określili znaczenie na "bardzo duże", był już większy i wyniósł 22,50%. Różnicę stanowi trzecia najpopularniejsza odpowiedź- "małe znaczenie" (17,50%).

Jak widać na powyższym wykresie, także w wypadku funkcji dowodowej wykształciła się podobna struktura odpowiedzi. 65,00% respondentów określiło znaczenie tej funkcji jako "duże". 30,00% uznało, że jest ono "bardzo duże", natomiast 5,00% zidentyfikowało je jako "małe".

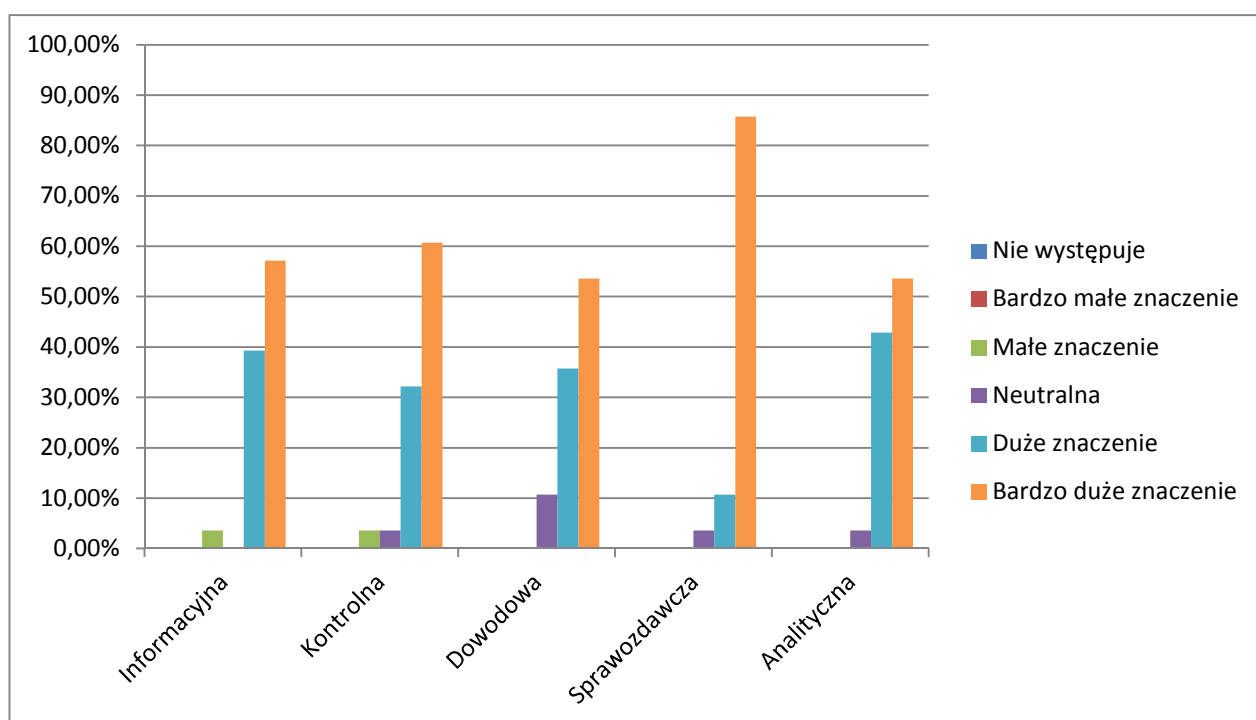
Odmienne podejście respondenci zaprezentowali w wypadku funkcji sprawozdawczej. Odpowiedź "bardzo duże znaczenie" została udzielona przez 55,00% badanych. Drugą co do liczebności grupę stanowili respondenci, którzy określili znaczenie funkcji sprawozdawczej

jako "duże" (42,50%). "Małe" znaczenie funkcji sprawozdawczej rozpoznało 2,50% badanych.

W wypadku funkcji analitycznej poglądy respondentów są bardziej zróżnicowane. Chociaż większość uznała, że funkcja ta ma "duże znaczenie" (47,50%), jednak kolejne opcje wyboru miały już bardziej zbliżone udziały w całości udzielonych odpowiedzi- "małe znaczenie" (22,50%), "bardzo duże znaczenie" (15,00%), "neutralne" (10,00%) oraz "bardzo małe znaczenie" (5,00%).

Kolejną przebadaną grupę stanowiły podmioty notowane na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie.

Wykres 3.6. Rozkład odpowiedzi przedsiębiorstw notowanych na GPW na pytanie dotyczące hierarchii podstawowych funkcji rachunkowości



Źródło: Opracowanie własne.

Funkcja informacyjna została określona jako posiadająca "bardzo duże znaczenie" przez 57,17% badanych. Z kolei 39,29% uznało, że funkcja informacyjna ma "duże znaczenie" w systemie rachunkowości.

Zbliżoną strukturę mają odpowiedzi dotyczące funkcji kontrolnej- "bardzo duże znaczenie" 60,71%, "duże znaczenie" 32,14%. Po 3,57% respondentów udzieliło odpowiedzi, zgodnie z którymi funkcja kontrolna ma "neutralne" i "małe" znaczenie.

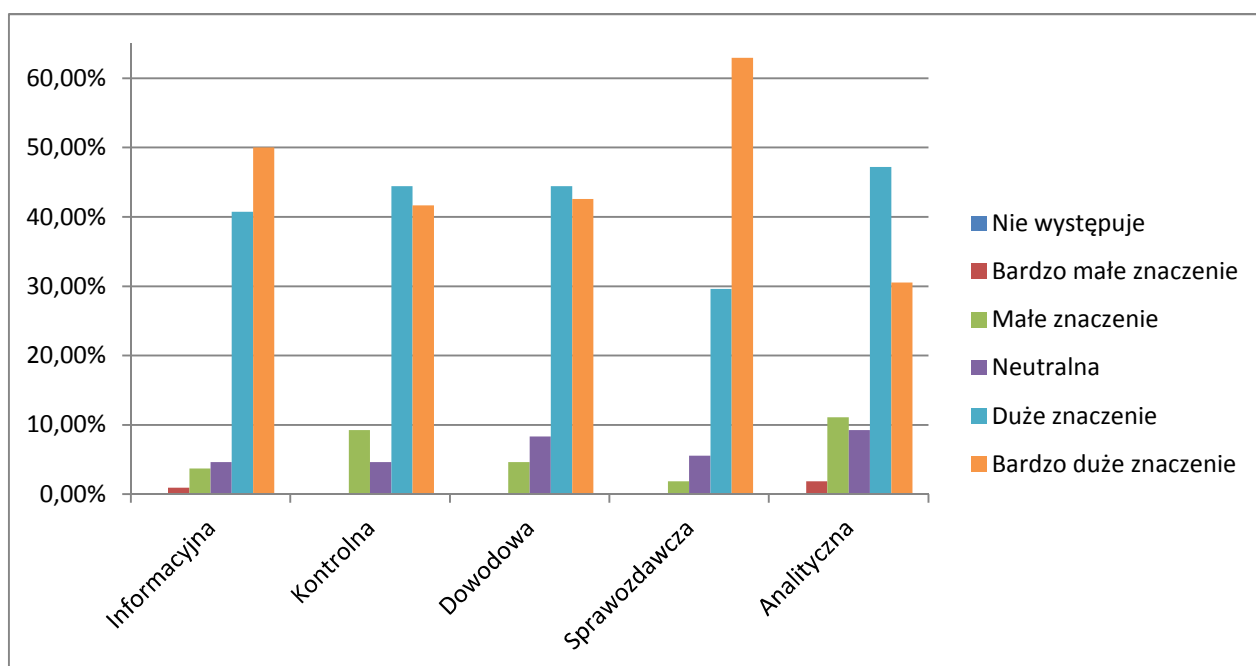
Podobny poziom różnic między odpowiedziami dotyczy także funkcji dowodowej. Zdaniem respondentów ma ona "bardzo duże znaczenie" (53,57%), "duże znaczenie" (35,71%) lub jest "neutralna" (10,71%).

Zdecydowanie inaczej rozłożyły się odpowiedzi badanych dotyczące znaczenia funkcji sprawozdawczej. 85,71% respondentów uznało ją za funkcję o "bardzo dużym znaczeniu", inne opcje wyboru uzyskały odpowiednio 10,71% (duże znaczenie) i 3,57% (neutralne).

Tak jednoznacznych odpowiedzi nie było już w wypadku funkcji analitycznej. Również tutaj większość (53,57%) respondentów uznało ją za funkcję o "bardzo dużym znaczeniu", jednak 42,86% określiło jej znaczenie jako "duże", a 3,57% jako "neutralne".

Jeżeli wyniki uzyskane w poszczególnych grupach zostałyby zsumowane, wówczas rozkład odpowiedzi kształtowałby się w sposób zaprezentowany na poniższym wykresie.

Wykres 3.7. Rozkład odpowiedzi na pytanie dotyczące hierarchii podstawowych funkcji rachunkowości - wyniki zbiorcze



Źródło: Opracowanie własne.

Po zsumowaniu danych funkcja informacyjna jest uważana przez połowę respondentów za funkcję o "bardzo dużym znaczeniu" (50,00%), różnica do kolejnej pozycji (duże znaczenie) wynosi 9,26 punktów procentowych.

Z kolei znaczenie funkcji kontrolnej zostało określone jako "duże" (44,44%), ale 41,67% respondentów określiło je jako "bardzo duże".

Bardzo zbliżoną strukturą odpowiedzi charakteryzuje się funkcja dowodowa- "duże znaczenie" (44,44%), a "bardzo duże znaczenie" (42,59%).

Funkcja sprawozdawcza została określona jako funkcja o "bardzo dużym znaczeniu" przez 62,96% respondentów, zdecydowanie mniej uznało jej znaczenie jako "duże" (29,63%). Pozostałe opinie używały poniżej 5,00% głosów.

W wypadku funkcji analitycznej podobnie, jak funkcji kontrolnej i dowodowej, największy odsetek odpowiedzi określa jej znaczenie jako "duże" (47,22%). "Bardzo duże znaczenie" zostało zidentyfikowane przez 30,56% respondentów. Pozostałe opcje odpowiedzi zostały udzielone przez nie więcej niż 11,11% badanych.

Kolejne pytanie kwestionariusza dotyczyło identyfikacji przez respondentów innych (od wskazanych w pytaniu pierwszym) funkcji rachunkowości. Uzyskane odpowiedzi w ramach poszczególnych grup zostały zaprezentowane w poniższej tabeli.

Tabela 3.7. Struktura odpowiedzi na pytanie 2 "czy Pani/Pana zdaniem system rachunkowości spełnia także inne (poza wymienionymi w pytaniu powyżej) funkcje"

Wariant odpowiedzi	Pracownicy naukowcy i doktoranci	Podmioty uprawnione do badania sprawozdań fin.	Przedsiębiorstwa notowane na GPW
TAK	42,50%	17,50%	21,43%
NIE	32,50%	60,00%	60,71%
NIE WIEM	25,00%	22,50%	17,86%

Źródło: Opracowanie własne.

W grupie pracowników naukowych i doktorantów, 42,50% respondentów (17 badanych) określiło, że system rachunkowości pełni także inne funkcje. W grupie podmiotów uprawnionych do badań twierdząco na pytanie drugie odpowiedziało 17,50% respondentów (7 badanych), jednak aż 60,00% respondentów nie identyfikuje innych funkcji.

Podobny rozkład odpowiedzi kształtuje się w grupie przedsiębiorstw notowanych na GPW. 21,43% respondentów stwierdziło, że rozpoznają inne funkcje pełnione przez rachunkowość (6 badanych), a 60,71% nie rozpoznaje żadnych nowych funkcji.

W każdej z badanych grup około 20,00% respondentów nie było pewnych, czy można zidentyfikować inne niż wymienione w pytaniu pierwszym funkcje rachunkowości.

Po udzieleniu twierdzącej odpowiedzi na pytanie drugie, w kolejnym etapie kwestionariusza respondenci byli proszeni o wymienienie zidentyfikowanych funkcji rachunkowości i określenie ich znaczenia.

Warto jednak podkreślić, że nie wszyscy badani, którzy pozytywnie odpowiedzieli na pytanie drugie, wymieniło inne, niewyszczególnione w pytaniu pierwszym funkcje rachunkowości.

Tabela 3.8. Zwrot odpowiedzi w pytaniu 3 " jeżeli w pytaniu powyżej zaznaczono TAK, proszę o ich wymienienie z jednoczesnym określeniem ich znaczenia przy wykorzystaniu skali z pytania nr 1"

Identyfikacja nowych funkcji	Pracownicy naukowcy i doktoranci	Podmioty uprawnione do badania sprawozdań fin.	Przedsiębiorstwa notowane na GPW
Odpowiedzi twierdzących w pytaniu nr 2	17	7	6
Ile respondentów zidentyfikowało nowe funkcje	13	7	5
% odpowiedzi	76,47%	100,00%	83,33%

Źródło: Opracowanie własne.

Inne funkcje, które zostały zidentyfikowane w ramach badania przez środowisko naukowe zostały przedstawione w poniższej tabeli.

Tabela 3.9. Dodatkowe funkcje zidentyfikowane przez pracowników naukowych i doktorantów

Nazwa funkcji	Znaczenie	Dodatkowe uwagi i objaśnienia
Integrująca	Neutralne	Wspieranie integracji procesów gospodarczych.
Marketingowa (komunikacyjna)	Bardzo duże znaczenie/ małe znaczenie	Istotna dla jednostek notowanych na rynku regulowanym.
Podatkowa	Duże znaczenie	-
Atestacyjna	Bardzo duże znaczenie	-
Rozliczeniowa	Duże znaczenie	-
Kulturotwórcza	Duże znaczenie	-
Statystyczna	Małe znaczenie	Istotna w okresie sporządzania sprawozdań do GUS.
Prorozwojowa	Duże znaczenie	Wspieranie zakładania i rozwoju działalności gospodarczej.
Obrachunkowa	Duże znaczenie	Rozliczanie osób odpowiedzialnych za poszczególne obszary funkcjonowania przedsiębiorstwa.
Planistyczna	Bardzo duże znaczenie	-
Organizacyjna	Bardzo duże znaczenie	-
Zarządcza	Małe znaczenie	-
Stymulacyjna	Duże znaczenie	-

Źródło: Opracowanie własne.

Z kolei respondenci reprezentujący podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych wyszczególnili łącznie cztery dodatkowe funkcje rachunkowości.

Tabela 3.10. Dodatkowe funkcje zidentyfikowane przez podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych

Nazwa funkcji	Znaczenie	Dodatkowe uwagi i objaśnienia
Podatkowa	Bardzo duże znaczenie	-
Fiskalna (Ewidencyjna)	Bardzo duże znaczenie	-
Wizerunkotwórcza ⁴³	Nie określono	Budowanie wiarygodnego wizerunku przedsiębiorstwa.
Zarządcza	Duże znaczenie	Pozwala kształtować kierunki kontynuacji działalności gospodarczej.

Zródło: Opracowanie własne.

Taką samą ilość nowych funkcji zidentyfikowali reprezentanci przedsiębiorstw notowanych na GPW.

Tabela 3.11. Dodatkowe funkcje zidentyfikowane przez jednostki notowane na GPW

Nazwa funkcji	Znaczenie	Dodatkowe uwagi i objaśnienia
Rozliczeniowa	Bardzo duże znaczenie	-
Zarządcza	Nie określono	Wsparcie kierownictwa na wszystkich szczeblach.
Uzgodnieniowa	Duże znaczenie	Weryfikacja danych zarządczych za pośrednictwem danych księgowych.
Planistyczna	Bardzo duże znaczenie	-

Zródło: Opracowanie własne.

Drugi segment kwestionariusza zawiera różne pytania, które zostały indywidualnie opracowane dla poszczególnych grup respondentów.

Do pracowników naukowych i doktorantów zajmujących się tematyką rachunkowości skierowano trzy pytania:

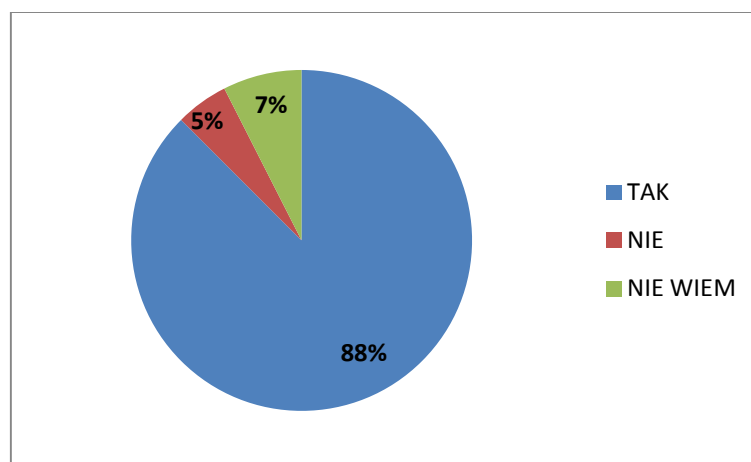
- Czy Pani/Pana zdaniem dane księgowe, w tym publikowane sprawozdania finansowe mogą mieć wpływ na podejmowanie przez inwestorów decyzji o zakupie/sprzedaży akcji podmiotów notowanych na GPW?
- Czy Pani/Pana zdaniem dane księgowe, w tym publikowane sprawozdania finansowe mogą mieć wpływ na podejmowanie decyzji przez podmioty zewnętrzne w stosunku do przedsiębiorstw, takie jak np. banki, instytucje leasingowe czy organy administracji publicznej i kontroli skarbowej?
- Czy Pani/Pana zdaniem niektóre jednostki gospodarcze kształtują politykę rachunkowości świadomie, w taki sposób, aby tworzyć określony wizerunek przed podmiotami

⁴³ Nazwa funkcji nie została przez respondenta określona.

zewnętrznymi, takimi jak np. inwestorzy, banki, instytucje leasingowe czy organy administracji publicznej i kontroli skarbowej?

Rozkład odpowiedzi na pytanie, czy Pani/Pana zdaniem dane księgowe, w tym publikowane sprawozdania finansowe mogą mieć wpływ na podejmowanie przez inwestorów decyzji o zakupie/sprzedaży akcji podmiotów notowanych na GPW (pytanie 4), kształtował się jak na poniższym wykresie.

Wykres 3.8. Rozkład odpowiedzi pracowników naukowych i doktorantów na pytanie dotyczące wpływu sprawozdań finansowych na decyzje inwestorów

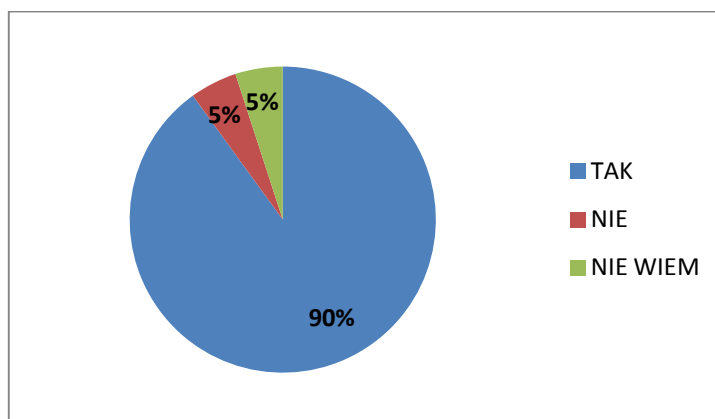


Źródło: Opracowanie własne.

87,50% respondentów stwierdziło, że informacje księgowe publikowane przez spółkę mogą mieć wpływ na decyzje podejmowane przez inwestorów o zakupie akcji tych podmiotów. Przeciwnego zdania było 5,00% badanych, natomiast 7,50% nie potrafiło określić, czy taka zależność występuje.

Zbliżone odpowiedzi uzyskano na pytanie piąte, czy Pani/Pana zdaniem dane księgowe, w tym publikowane sprawozdania finansowe mogą mieć wpływ na podejmowanie decyzji przez podmioty zewnętrzne w stosunku do przedsiębiorstw, takie jak np. banki, instytucje leasingowe czy organy administracji publicznej i kontroli skarbowej?

Wykres 3.9. Rozkład odpowiedzi pracowników naukowych i doktorantów na pytanie dotyczące wpływu sprawozdań finansowych na decyzje podmiotów zewnętrznych



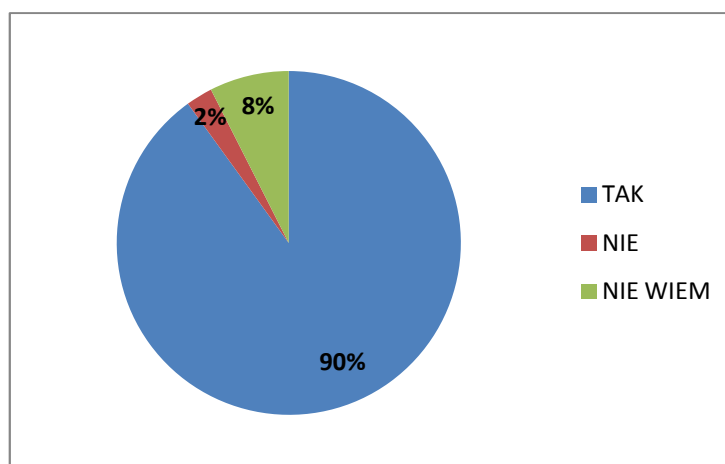
Źródło: Opracowanie własne.

Zadaniem 90,00% respondentów dane księgowe mogą mieć wpływ na decyzje podejmowane przez podmioty zewnętrzne, takie jak banki, instytucje leasingowe, organy administracji państwowej lub kontroli skarbowej. Odpowiedzi "nie" udzieliło 5,00% badanych. Taki sam odsetek respondentów odpowiedział "nie wiem".

Analiza powyższych odpowiedzi pozwala stwierdzić, że zależność między decyzjami pozostałych podmiotów zewnętrznych a opublikowanymi danymi księgowymi jest większa niż między reakcjami inwestorów a informacjami pochodzącymi z systemu rachunkowości.

Ostatnie pytanie (pytanie 6) zadane w tym segmencie dotyczyło opinii respondentów w kwestii świadomego kształtowania przez przedsiębiorstwa polityki rachunkowości celem zbudowania określonego wizerunku jednostki.

Wykres 3.10. Rozkład odpowiedzi pracowników naukowych i doktorantów na pytanie dotyczące kreowania wizerunku jednostki



Źródło: Opracowanie własne.

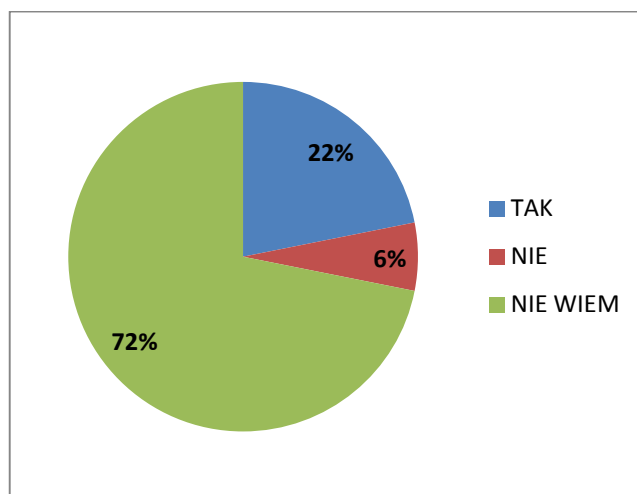
90,00% badanych pozytywnie odpowiedziało na pytanie, czy Pani/Pana zdaniem niektóre jednostki gospodarcze kształtują politykę rachunkowości świadomie, w taki sposób, aby tworzyć określony wizerunek przed podmiotami zewnętrznymi, takimi jak np. inwestorzy, banki, instytucje leasingowe czy organy administracji publicznej i kontroli skarbowej? Z kolei 2,50% respondentów uważa, że jednostki gospodarcze nie wykorzystują świadomie polityki rachunkowości do kreowania określonego wizerunku przedsiębiorstw, natomiast 7,50% nie mogło udzielić odpowiedzi na to pytanie.

Do reprezentantów podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych skierowano cztery pytania:

- Czy badają Państwo podmioty notowane na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie?
- Jeżeli w pytaniu powyżej zaznaczono TAK, proszę o określenie, czy Pani/Pana zdaniem dane księgowe, w tym publikowane sprawozdania finansowe mogą mieć wpływ na podejmowanie przez inwestorów decyzji o zakupie/sprzedaży akcji badanych przez Państwa podmiotów?
- Czy Pani/Pana zdaniem dane księgowe, w tym publikowane sprawozdania finansowe mogą mieć wpływ na podejmowanie decyzji przez podmioty zewnętrzne w stosunku do badanych przez państwa podmiotów, takie jak np. banki, instytucje leasingowe czy organy administracji publicznej i kontroli skarbowej?
- Czy którakolwiek z badanych przez Państwa jednostek dokonywała zmian w polityce rachunkowości celem wykreowania wizerunku prezentowanego przed podmiotem zewnętrznym, np. inwestorami, bankami, organami administracji państwowej lub kontroli skarbowej?

Jak zaznaczono, odpowiedź na drugie z wymienionych pytań jest uzależniona od twierdzącej odpowiedzi na pytanie czwarte kwestionariusza. Strukturę odpowiedzi na pytanie piąte, dotyczące zdania na temat tego, czy dane księgowe, w tym publikowane sprawozdania finansowe mogą mieć wpływ na podejmowanie przez inwestorów decyzji o zakupie/sprzedaży akcji podmiotów badanych przez respondentów, przedstawia wykres 11.

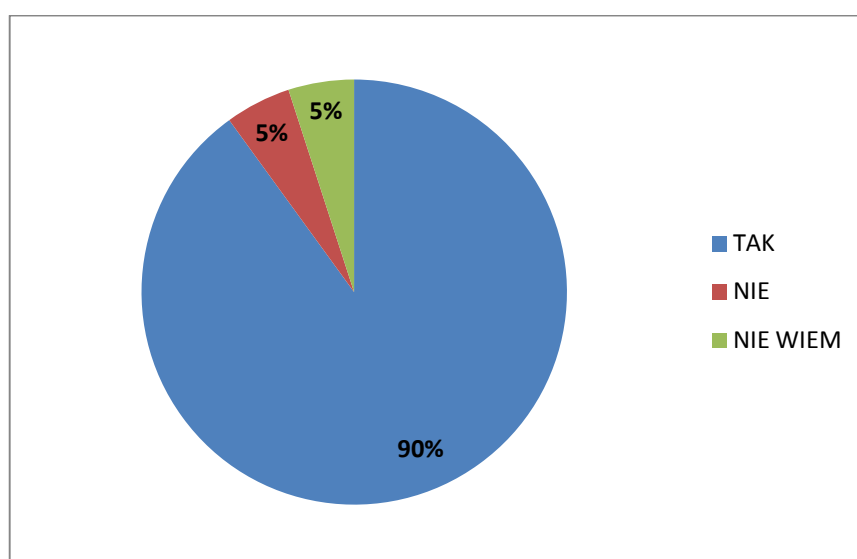
Wykres 3.11. Rozkład odpowiedzi podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych na pytanie o wpływ danych księgowych na decyzje inwestorów



Źródło: Opracowanie własne.

Z ośmiu respondentów, którzy twierdząco odpowiedzieli na pierwsze pytanie 25,00%, stwierdziło, że dane księgowe, w tym publikowane sprawozdania finansowe mogą mieć wpływ na podejmowanie przez inwestorów decyzji o zakupie/sprzedaży akcji badanych przez respondentów jednostek. Przeciwnego zdania było 12,50% badanych. Brak opinii w tej kwestii wyraziło 62,50% respondentów.

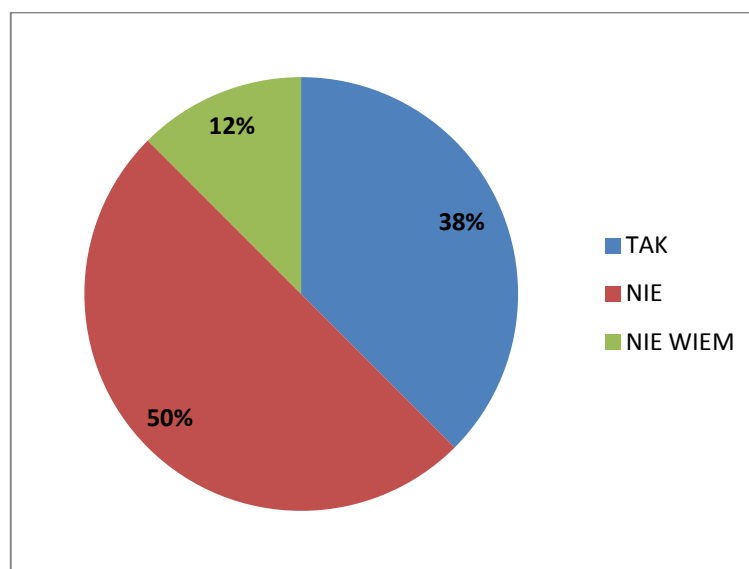
Wykres 3.12. Rozkład odpowiedzi podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych na pytanie dotyczące wpływu sprawozdań finansowych na decyzje podmiotów zewnętrznych



Źródło: Opracowanie własne.

Pytanie szóste, czy Pani/Pana zdaniem dane księgowe, w tym publikowane sprawozdania finansowe mogą mieć wpływ na podejmowanie decyzji przez podmioty zewnętrzne w stosunku do badanych przez państwa podmiotów, takie jak np. banki, instytucje leasingowe czy organy administracji publicznej i kontroli skarbowe, było skierowane do wszystkich respondentów. 90,00% badanych pozytywnie wyraziło się na temat wpływu danych księgowych na podejmowanie decyzji przez podmioty zewnętrzne (inne niż inwestorzy). Pozostałe dwie odpowiedzi uzyskały po 5,00%.

Wykres 3.13. Rozkład odpowiedzi podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych na pytanie dotyczące kreowania wizerunku jednostki



Źródło: Opracowanie własne.

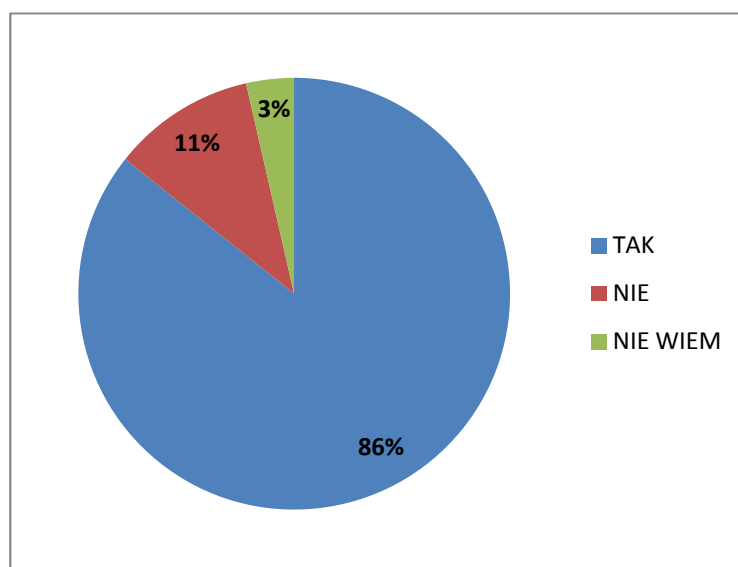
W kwestii zmiany polityki rachunkowości (celem wykreowania odpowiedniego wizerunku przed podmiotami zewnętrznymi) przez jednostki podlegające badaniu sprawozdań finansowych respondenci w większości wypowiedzieli się negatywnie (50,00%). 37,50% respondentów stwierdziło, że przynajmniej jedna z badanych przez nich jednostek dokonywała takich zmian. Pozostały odsetek badanych nie był w stanie odpowiedzieć na zadane pytanie.

Do ostatniej grupy respondentów także skierowano cztery pytania:

- Czy Pani/Pana zdaniem dopuszczalna przepisami prawa swoboda kształtowania polityki rachunkowości przedsiębiorstwa zwiększa możliwość ukazania w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym wiernego i rzetelnego obrazu jednostki?

- Czy w procesie podejmowania decyzji dotyczących kształtowania polityki rachunkowości w Pani/Pana przedsiębiorstwie jest brany pod uwagę aspekt, jak wprowadzane zmiany wpłyną na wysokość sumy bilansowej i/lub wyniku finansowego?
- Czy Pani/Pana zdaniem dane księgowe, w tym publikowane sprawozdania finansowe mogą mieć wpływ na podejmowanie decyzji o zakupie/sprzedaży akcji państwa jednostki przez inwestorów?
- Gdyby nie istniał obowiązek prawny sporządzania sprawozdania finansowego, to czy w Pani/Pana przedsiębiorstwie byłoby sporządzane sprawozdanie finansowe?

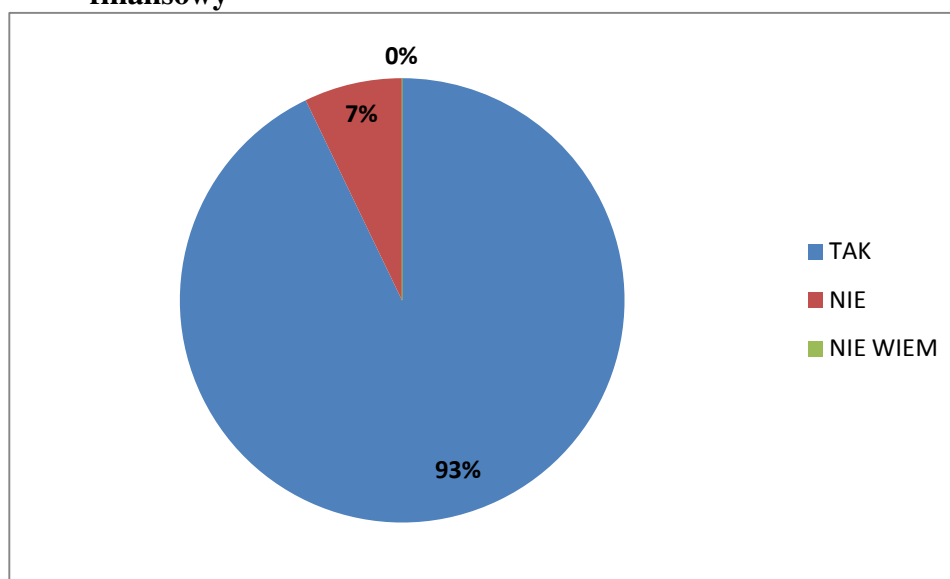
Wykres 3.14. Rozkład odpowiedzi przedsiębiorstw notowanych na GPW na pytanie dotyczące swobody kształtowania polityki rachunkowości



Źródło: Opracowanie własne.

W 85,71% jednostek reprezentowanych przez respondentów uważa, że dopuszczalna przepisami swoboda kształtowania polityki rachunkowości przedsiębiorstwa zwiększa możliwość ukazania w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym wiernego i rzetelnego obrazu jednostki (pytanie 4). Z kolei 10,71% badanych przyznało, że nie ma takiego oddziaływania, 3,57% nie znało odpowiedzi.

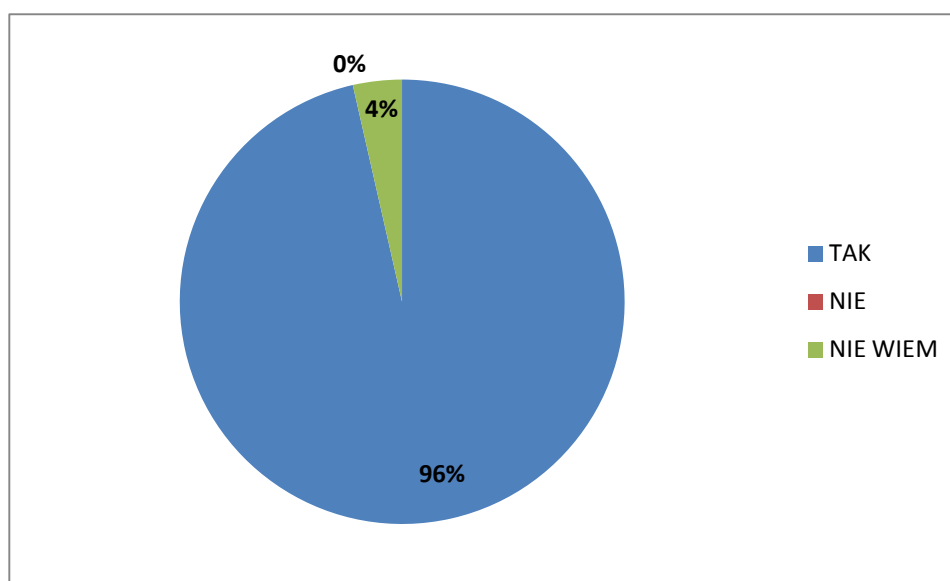
Wykres 3.15. Rozkład odpowiedzi przedsiębiorstw notowanych na GPW na pytanie o wpływ zmian w polityce rachunkowości na sumę bilansową i wynik finansowy



Źródło: Opracowanie własne.

Podobne zdecydowanie respondenci wyrazili także w pytaniu piątym dotyczącym tego, czy w procesie podejmowania decyzji dotyczących kształtowania polityki rachunkowości w przedsiębiorstwie respondentów jest brany pod uwagę aspekt, jak wprowadzane zmiany wpłyną na wysokość sumy bilansowej i/lub wyniku finansowego. 92,86% badanych stwierdziło, że wpływ ten jest rozpatrywany, przeciwnego zdania było 7,14% badanych.

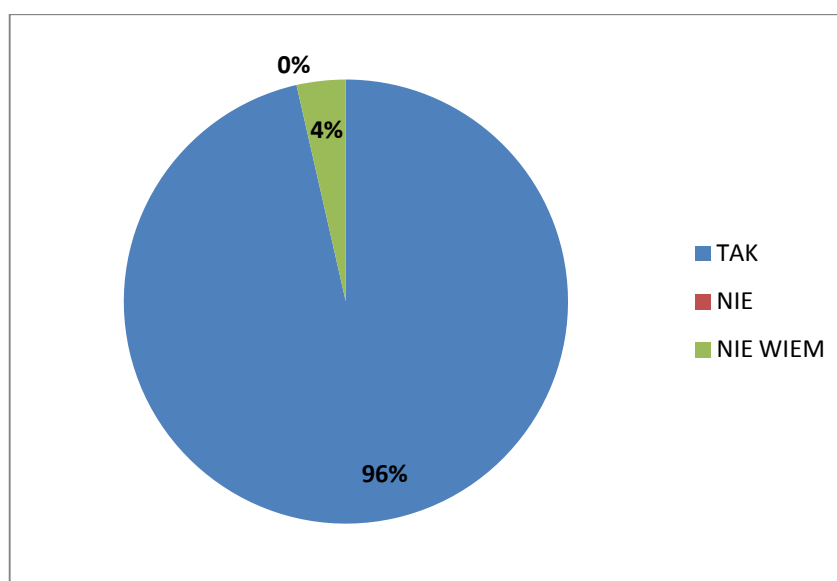
Wykres 3.16. Rozkład odpowiedzi przedsiębiorstw notowanych na GPW na pytanie dotyczące wpływu danych księgowych na decyzje inwestorów



Źródło: Opracowanie własne.

W pytaniu 6. dotyczącym wpływu danych księgowych, w tym także publikowanych sprawozdań finansowych na decyzje inwestorskie odpowiedzi respondentów były prawie jednoznaczne. 96,43% badanych odpowiedziało na pytanie twierdząco, pozostali respondenci nie mieli zdania na ten temat.

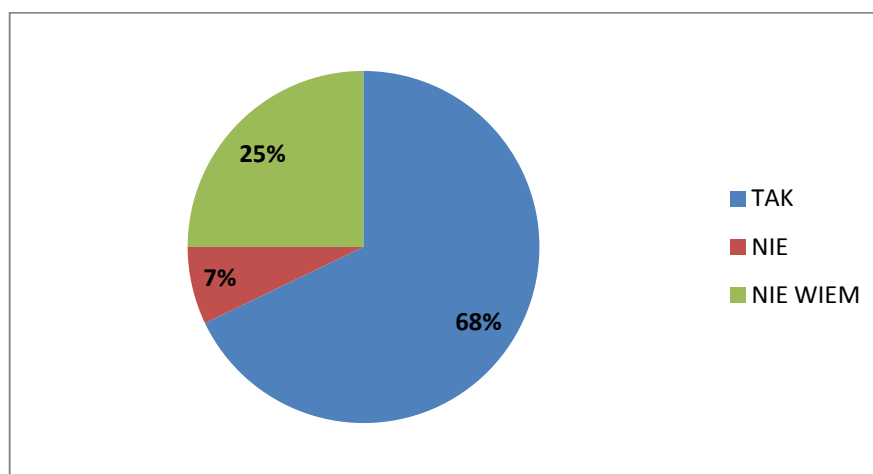
Wykres 3.17. Rozkład odpowiedzi przedsiębiorstw notowanych na GPW na pytanie dotyczące wpływu sprawozdań finansowych na decyzje podmiotów zewnętrznych



Źródło: Opracowanie własne.

Taki sam rozkład odpowiedzi respondentów, jak w pytaniu 6. otrzymano w pytaniu 7. 96,43% badanych na pytanie, czy Pani/Pana zdaniem dane księgowe, w tym publikowane sprawozdania finansowe mogą mieć wpływ na podejmowanie decyzji o zakupie/sprzedaży akcji państwa jednostki przez inwestorów, odpowiedziało twierdząco, pozostali respondenci nie mieli zdania na ten temat.

Wykres 3.18. Rozkład odpowiedzi przedsiębiorstw notowanych na GPW na pytanie dotyczące obowiązku sporządzania sprawozdań finansowych



Źródło: Opracowanie własne.

W ostatnim pytaniu, dotyczącym obowiązku sporządzania sprawozdań finansowych (pytanie 8), odpowiedzi nie były już tak jednoznaczne. Choć 67,86% respondentów odpowiedziało twierdząco na zadane pytanie, to 7,14% było przeciwnego zdania, a 25,00% zaznaczyło wariant "nie wiem".

Respondenci, którzy zaznaczyli odpowiedź "tak", wymienili następujące przyczyny sporządzania sprawozdania finansowego:

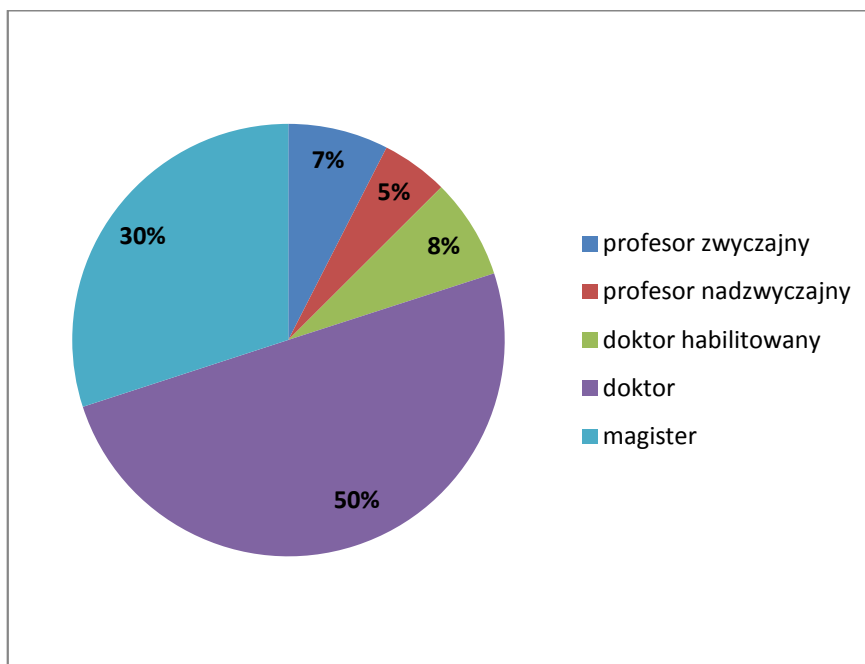
- cele decyzyjne,
- cele kontrolne,
- cele zarządcze,
- wykorzystanie danych do audytu,
- wykorzystanie jako instrumentu w postępowaniu przetargowym,
- wymagane przez podmioty zewnętrzne.

Powyższe wyniki pokazują, że przedstawiciele jednostek notowanych na GPW, w większości świadomie kształtują politykę rachunkowości przedsiębiorstwa. Badani prawie jednoznacznie określili, że wierzą, iż podmioty zewnętrzne podejmują decyzje dotyczące ich jednostki na podstawie publikowanych przez ich przedsiębiorstwa danych księgowych. Ponadto sprawozdania finansowe nie są widziane przez respondentów wyłącznie jako obowiązek narzucony przepisami, lecz jako narzędzie zarządzania jednostką.

Ostatnia sekcja kwestionariusza zawierała pytania wchodzące w skład metryczki. Niezależnie od wariantu kwestionariusza pytania zostały przygotowane w taki sposób, aby określić doświadczenie respondentów.

W wypadku naukowców i doktorantów zajmujących się tematyką rachunkowości poruszono kwestie posiadanego stopnia naukowego lub tytułu zawodowego, stażu pracy oraz związków z praktyką.

Wykres 3.19. Rozkład odpowiedzi pracowników naukowych i doktorantów na pytanie 1. z metryczki

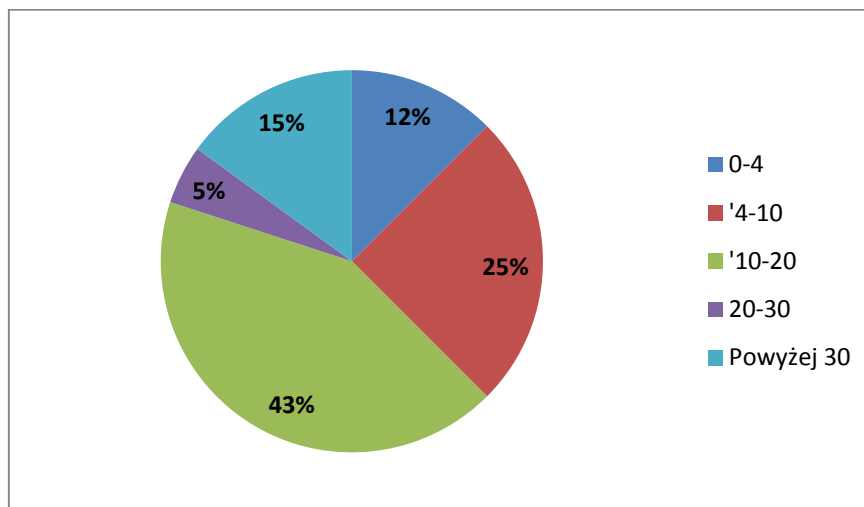


Źródło: Opracowanie własne.

Posiadany stopień naukowy lub tytuł zawodowy stanowią odzwierciedlenie zaangażowania respondenta w rozwój rachunkowości jako nauki. W przeprowadzonym badaniu najliczniejszą grupę stanowiły osoby posiadające tytuł naukowy doktora. 30,00% respondentów to doktoranci. Pozostałe grupy były reprezentowane na podobnym poziomie, nie przekraczającym 8% badanych.

Kolejnym elementem świadczącym o posiadanym przez respondentów doświadczeniu jest staż pracy wyrażony w latach.

Wykres 3.20. Rozkład odpowiedzi pracowników naukowych i doktorantów na pytanie 2. z metryczki

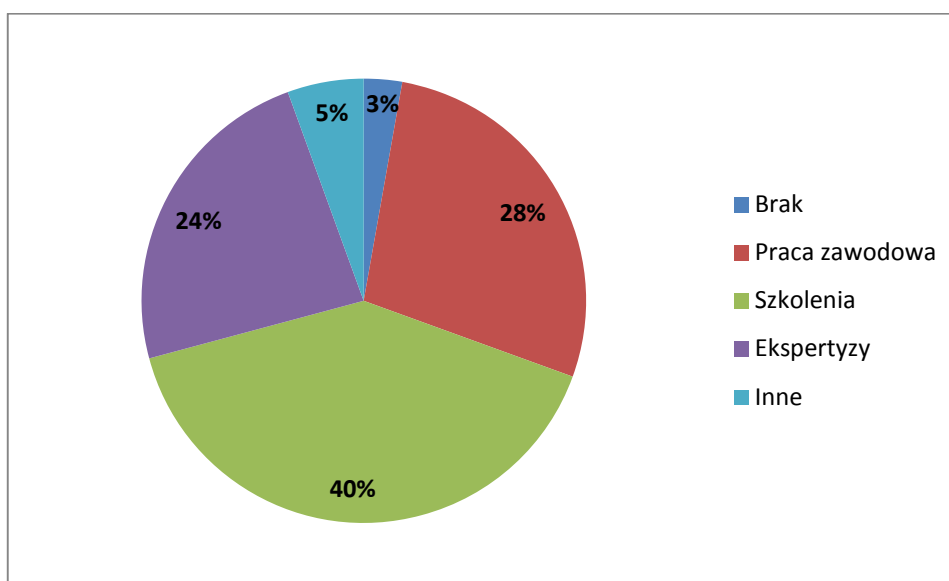


Źródło: Opracowanie własne.

Najliczniejsza grupa respondentów pracuje zawodowo od 10.-20. lat. 69,00% procent badanych posiada staż pracy zawierający się w przedziale między 4. a 20. lat. Pracownicy z większym doświadczeniem stanowili 20,00% respondentów.

Ostatnie pytanie dotyczyło związków respondentów z praktyką gospodarczą. Informacje te są szczególnie istotne w kontekście udzielonych odpowiedzi na pytania zawarte w drugim segmencie kwestionariusza. Posiadanie licznych kontaktów z praktyką rozwija wiedzę z zakresu funkcjonowania jednostek gospodarczych.

Wykres 3.21. Rozkład odpowiedzi pracowników naukowych i doktorantów na pytanie 3. z metryczki



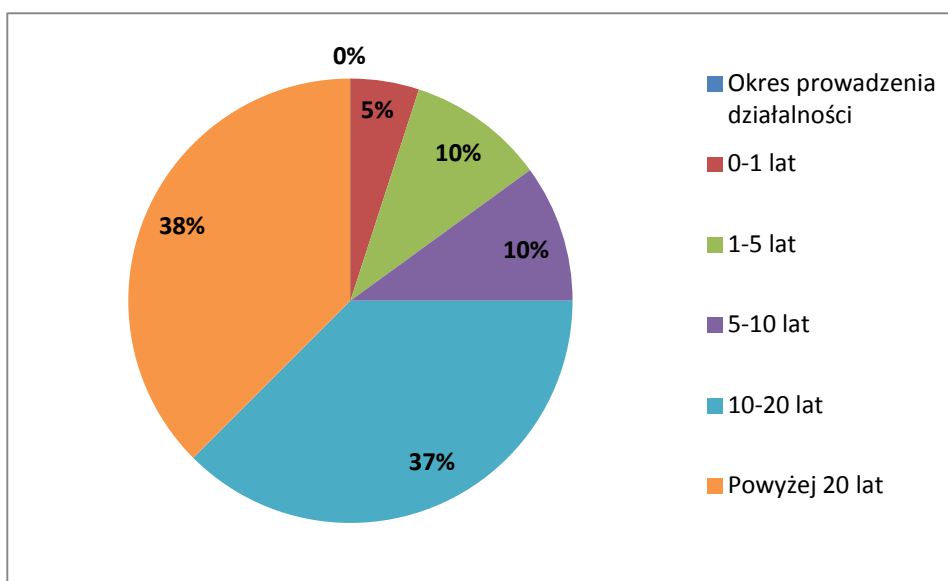
Źródło: Opracowanie własne.

Jedynie 3,00% badanych nie posiada związków z praktyką. Największy odsetek badanych podejmuje działania związane z prowadzeniem szkoleń. Co ważne, aż 28,00% respondentów poza działalnością naukową podjęło także pracę zawodową w praktyce gospodarcej. Ekspertyzami zajmuje się prawie 1/4 badanych, a inne formy współpracy podejmuje 5,00% respondentów. Wśród dodatkowych związków z praktyką wymieniono:

- analizę sprawozdań finansowych,
- przygotowywanie różnego typu recenzji,
- badanie sprawozdań finansowych.

W kwestionariuszach przeznaczonych dla kolejnej grupy, obejmującej jednostki uprawnione do badania sprawozdań finansowych w metryczce zawarto dwa pytania.

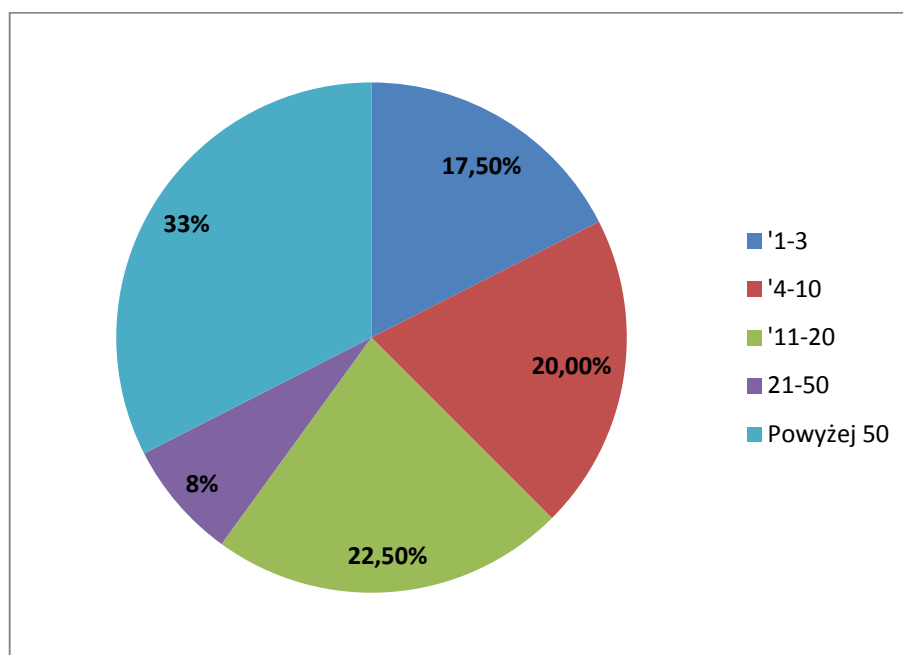
Wykres 3.22. Rozkład odpowiedzi podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych na pytanie 1. z metryczki



Źródło: Opracowanie własne.

Pierwsze dotyczyło okresu prowadzenia działalności wyrażonego w latach. Po 37,50% respondentów reprezentowało jednostki działające na rynku od 10. do 20. lat i podmioty prowadzące działalność powyżej 20. lat. Najmniej liczną grupę stanowili przedstawiciele organizacji dopiero rozpoczynających działalność i mających najmniejsze doświadczenie rynkowe.

Wykres 3.23. Rozkład odpowiedzi podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych na pytanie 2. z metryczki



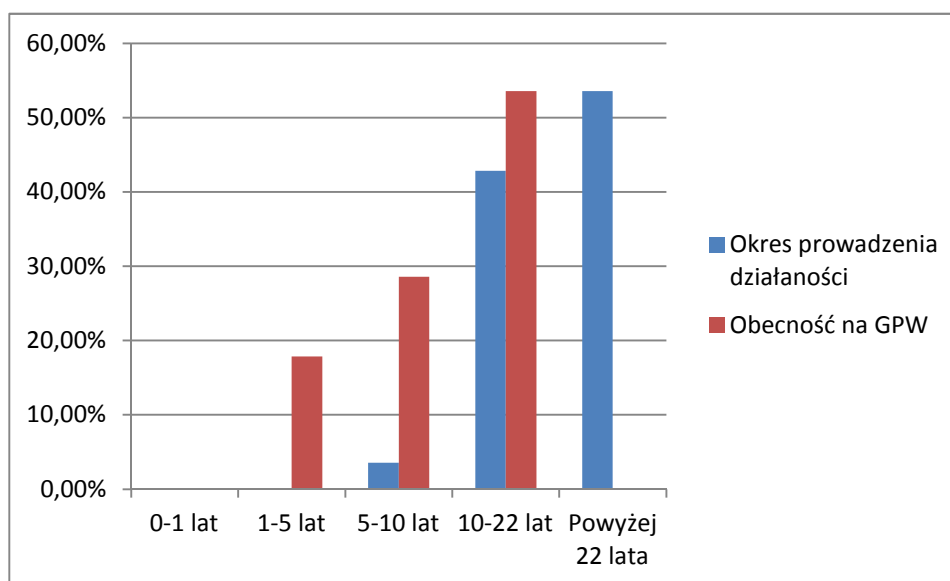
Źródło: Opracowanie własne.

Kolejne pytanie dotyczyło liczby jednostek przebadanych w roku kalendarzowym 2013. Zgodnie z danymi zawartymi na powyższym wykresie w badaniu były reprezentowane jednostki o różnej wielkości operacyjnej. Naliczniejszą grupę stanowili reprezentanci większych podmiotów, które w roku 2013 zbadały więcej niż pięćdziesiąt sprawozdań finansowych.

Ostatniej z omawianych grup respondentów również zadano dwa pytania w segmencie trzecim kwestionariusza.

Doświadczenie respondentów badano za pośrednictwem informacji o okresie prowadzenia działalności i liczbie lat notowania akcji spółki na GPW.

Wykres 3.24. Rozkład odpowiedzi przedsiębiorstw notowanych na GPW na pytanie 1. z metryczki



Źródło: Opracowanie własne.

W większości w badaniu udział podmioty o dużym stażu działalności i obecności na rynku głównym Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie. 96,43% badanych stanowiły jednostki działające na rynku powyżej 10 lat. Oprócz tego ponad połowa respondentów jest notowana na GPW między 10. a 22. rokiem.

Odpowiedzi udzielone na pytania zadane w metryczce pozwalają na przeprowadzenie rozszerzonej analizy pytań zawartych w sekcji pierwszej i drugiej kwestionariusza. Przedstawiona powyżej analiza może zostać wzbogacona o charakterystykę respondentów.

Wyniki pogłębionej analizy pierwszego pytania z uwzględnieniem charakterystyki respondentów przedstawia poniższa tabela.

Tabela 3.12. Rozkład odpowiedzi pracowników naukowych i doktorantów na pytanie 1 kwestionariusza z uwzględnieniem metryczki

Wariant odpowiedzi	Informacyjna	%	Kontrolna	%	Dowodowa	%	Sprawozdawcza	%	Analityczna	%
	magister	Bardzo duże znaczenie	67	Duże znaczenie	50	Bardzo duże znaczenie, Duże znaczenie	33	Bardzo duże znaczenie, Duże znaczenie	33	Duże znaczenie
doktor	Bardzo duże znaczenie	85	Duże znaczenie	50	Bardzo duże znaczenie	50	Bardzo duże znaczenie	65	Duże znaczenie	45
doktor habilitowany	Bardzo duże	100	Duże znaczenie	67	Bardzo duże	33	Bardzo duże znaczenie	67	Duże znaczenie	100

	znaczenie				znaczenie, Duże znaczenie, Neutralna					
profesor nadzwyczajny	Bardzo duże znaczenie	100	Bardzo duże znaczenie	100	Bardzo duże znaczenie, Neutralna	50	Duże znaczenie	100	Bardzo duże znaczenie Duże znaczenie	50
profesor zwyczajny	Bardzo duże znaczenie, Duże znaczenie, Małe znaczenie	33	Bardzo duże znaczenie	100	Bardzo duże znaczenie	100	Bardzo duże znaczenie	100	Bardzo duże znaczenie Duże znaczenie Małe znaczenie	33

Źródło: Opracowanie własne.

Niezależnie od posiadanego tytułu naukowego lub stanowiska funkcja informacyjna została przez większość badanych określona jako posiadająca bardzo duże znaczenie.

W wypadku funkcji kontrolnej respondenci posiadający tytuł naukowy magistra, doktora lub doktora habilitowanego w większości określili jej znaczenie jako duże. Co ważne, badani posiadający tytuł profesora (naukowy lub zawodowy⁴⁴) określili funkcję kontrolną jako posiadającą "bardzo duże" znaczenie.

Poglądy dotyczące funkcji dowodowej nie są już tak jednoznaczne. W większości grup żadna z opcji wyboru nie przeważała, jedynie wśród respondentów posiadających tytuł doktora i profesora zwyczajnego została silnie zaakcentowana opcja określająca funkcję dowodową jako posiadającą "bardzo duże" znaczenie.

W wypadku funkcji sprawozdawczej niezależnie od posiadanego stopnia naukowego lub zawodowego respondenci określili jej znaczenie jako "duże" lub "bardzo duże".

Ostatnią z analizowanych funkcji jest funkcja analityczna. Badani posiadający stopnie naukowe magistra, doktora lub doktora habilitowanego w większości określili jej znaczenie jako "duże". Respondenci z tytułem profesora udzielali bardziej zróżnicowanych odpowiedzi.

Kolejną grupę podmiotów podlegających badaniu stanowiły jednostki uprawnione do badania sprawozdań finansowych.

⁴⁴ Oznacza osoby zatrudnione na stanowisku profesora nadzwyczajnego.

Tabela 3.13. Rozkład odpowiedzi podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych na pytanie 1. kwestionariusza z uwzględnieniem metryczki

Wariant odp.	Informacyjna	%	Kontrolna	%	Dowodowa	%	Sprawozdawcza	%	Analityczna	%
0-1 lat	Duże znaczenie	100	Duże znaczenie, Małe znaczenie	50	Duże znaczenie	100	Bardzo duże znaczenie, Duże znaczenie	50	Duże znaczenie	100
1-5 lat	Duże znaczenie	75	Duże znaczenie	50	Bardzo duże znaczenie, Duże znaczenie	50	Bardzo duże znaczenie	100	Małe znaczenie	50
5-10 lat	Duże znaczenie	50	Bardzo duże znaczenie, Duże znaczenie, Małe znaczenie, Neutralna	25	Duże znaczenie	75	Bardzo duże znaczenie	75	Duże znaczenie	75
10-20 lat	Duże znaczenie	53	Duże znaczenie	53	Duże znaczenie	67	Bardzo duże znaczenie, Duże znaczenie	47	Duże znaczenie	53
Powyżej 20 lat	Duże znaczenie	91	Duże znaczenie	67	Duże znaczenie	60	Duże znaczenie	53	Duże znaczenie	33

Źródło: Opracowanie własne

Niezależnie od posiadanego doświadczenia respondenci określili znaczenie funkcji informacyjnej jako "duże".

Takiej jednoznaczności nie było w wypadku funkcji kontrolnej. Wśród badanych przeważała opinia, że funkcja ta ma "duże" znaczenie, jednak podmioty działające na rynku od 5. do 10. lat w takim samym zakresie wskazały znaczenie "bardzo duże", "duże", "małe" i "neutralne".

Większa zgodność respondentów dotyczyła funkcji dowodowej. Wszystkie grupy poza podmiotami istniejącymi od 10. do 20. określiły jej znaczenie jako "bardzo duże".

Funkcja sprawozdawcza została określona przez poszczególne grupy jako mająca "bardzo duże" lub "duże" znaczenie.

W wypadku funkcji analitycznej wszystkie podmioty (poza działającymi od roku do 5. lat) określiły znaczenie funkcji analitycznej jako "duże".

Tabela 3.14. Rozkład odpowiedzi przedsiębiorstw notowanych na GPW na pytanie 1. kwestionariusza z uwzględnieniem metryczki

Wariant odp.	Informacyjna	%	Kontrolna	%	Dowodowa	%	Sprawozdawcza	%	Analityczna	%
5-10 lat	Duże znaczenie	100	Duże znaczenie	100	Neutralna	100	Duże znaczenie	100	Duże znaczenie	100
10-22 lat	Bardzo duże znaczenie	58	Bardzo duże znaczenie	54	Bardzo duże znaczenie, Duże znaczenie	50	Bardzo duże znaczenie	100	Bardzo duże znaczenie	58
Powyżej 22 lata	Bardzo duże znaczenie	60	Bardzo duże znaczenie	67	Bardzo duże znaczenie	60	Bardzo duże znaczenie	80	Bardzo duże znaczenie	53

Źródło: Opracowanie własne.

Szczegółowa analiza pytania pierwszego, zadanego grupie jednostek notowanych na GPW, pokazuje wyraźną tendencję. Jednostki dłużej obecne na rynku wyżej oceniają znaczenie poszczególnych funkcji (jako "bardzo duże"), niż podmioty działające od 5 do 10 lat (określające znaczenie większości funkcji jako "duże"). Wyjątek stanowiła funkcja dowodowa, która według spółek działających od 5. do 10. lat została określona jako funkcja o "neutralnym" znaczeniu, a wg jednostki o stażu 10-22 lata o "bardzo dużym" lub "dużym" znaczeniu.

Dalsza analiza dotyczy przeważających poglądów na temat istnienia innych niż wymienione w pytaniu pierwszym funkcji rachunkowości.

Tabela 3.15. Rozkład odpowiedzi pracowników naukowych i doktorantów na pytanie 2. kwestionariusza z uwzględnieniem metryczki

Tytuł naukowy lub stanowisko	Najpopularniejsze odpowiedzi	%
magister	TAK, NIE	41,67
doktor	TAK	47,06
doktor habilitowany	TAK, NIE, NIE WIEM	33,33
profesor nadzwyczajny	TAK, NIE	50,00
profesor zwyczajny	TAK	100,00

Źródło: Opracowanie własne

Powyższa tabela zawiera poglądy grupy, do której zalicza się naukowców i doktorantów zajmujących się tematyką rachunkowości. Co ważne, wyłącznie wśród osób posiadających tytuł doktora i profesora (zwyczajnego) przeważała opinia, że istnieją inne funkcje rachunkowości. Poglądy pozostałych grup nie są spójne z literaturą przedmiotu, w której wyróżnia się także inne, niż wymienione w pytaniu pierwszym, funkcje rachunkowości.

Tabela 3.16. Rozkład odpowiedzi podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych na pytanie 2. kwestionariusza z uwzględnieniem metryczki

Tytuł naukowy lub stanowisko	Najpopularniejsze odpowiedzi	%
0-1 lat	TAK, NIE WIEM	50,00
1-5 lat	NIE	75,00
5-10 lat	NIE	50,00
10-20 lat	NIE	66,67
Powyżej 20 lat	NIE	60,00

Źródło: Opracowanie własne

W wypadku podmiotów uprawnionych do badań sprawozdań finansowych w większość przeważała opinia, że nie ma innych funkcji rachunkowości. Przeciwnego zdania była jedynie większość podmiotów działających na rynku od 1. do 5. lat.

Tabela 3.17. Rozkład odpowiedzi przedsiębiorstw notowanych na GPW na pytanie 2. kwestionariusza z uwzględnieniem metryczki

Tytuł naukowy lub stanowisko	Najpopularniejsze odpowiedzi	%
5-10 lat	NIE	100,00
10-22 lat	NIE	66,67
Powyżej 22 lata	NIE	53,33

Źródło: Opracowanie własne

Ostatnia z badanych grup także w większości, niezależnie od posiadanego stażu działalności, określiła, że nie ma innych niż wymienione funkcje rachunkowości.

Analiza segmentu drugiego kwestionariusza opiera się na zbadaniu rozkładu odpowiedzi respondentów z uwzględnieniem ich znajomości problematyki jednostek gospodarczych.

W wypadku pracowników naukowych i doktorantów doświadczenie to wyraża się przez staż pracy oraz związki z praktyką.

Tabela 3.18. Staż pracy a kontakty z praktyką pracowników naukowych i doktorantów

Wariant odpowiedzi	Brak	Praca zawodowa	Szkolenia	Ekspertyzy	Inne
0-4	20,00%	60,00%	60,00%	0,00%	0,00%
'4-10	10,00%	70,00%	50,00%	30,00%	20,00%
'10-20	0,00%	70,00%	88,24%	52,94%	5,88%
20-30	0,00%	50,00%	100,00%	50,00%	0,00%
Powyżej 30	0,00%	33,33%	66,67%	66,67%	0,00%

Źródło: Opracowanie własne

Najbardziej popularnymi formami współpracy z praktyką gospodarczą jest praca zawodowa oraz prowadzenie szkoleń dla praktyków rachunkowości. Wśród pracowników posiadających większy staż pracy, bardzo popularne jest także przygotowywanie różnego typu ekspertyz. Powyższe wyniki pokazują, że respondenci utrzymują stały kontakt z praktyką gospodarczą.

Tabela 3.19. Rozkład odpowiedzi pracowników naukowych i doktorantów w segmencie drugim kwestionariusza z uwzględnieniem doświadczenia respondentów

Wariant odpowiedzi	Pytanie 4	%	Pytanie 5	%	Pytanie 6	%
0-4	TAK	80	TAK	80	TAK	80
'4-10	TAK	70	TAK	80	TAK	80
'10-20	TAK	94	TAK	100	TAK	100
20-30	TAK	100	TAK, NIE	50	TAK, NIE	50
Powyżej 30	TAK	100	TAK	100	TAK	100

Źródło: Opracowanie własne

Biorąc pod uwagę staż pracy respondentów ze środowiska naukowego warto zwrócić uwagę, że zdaniem większości badanych (niezależnie od wieku), dane księgowe jednostek oddziałują na decyzje podejmowane przez podmioty zewnętrzne. Co więcej, zdaniem respondentów przedsiębiorstwa są świadome takiego wpływu i odpowiednio kształtują politykę rachunkowości, w taki sposób, aby stworzyć zakładany wizerunek jednostki.

W wypadku podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych kryterium użytym do szczegółowej analizy segmentu drugiego kwestionariusza jest liczba jednostek przebadanych w 2013 roku.

Tabela 3.20. Rozkład odpowiedzi podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych w segmencie drugim kwestionariusza z uwzględnieniem doświadczenia respondentów

Wariant odpowiedzi	Pytanie 4	%	Pytanie 5	%	Pytanie 6	%	Pytanie 7	%
'1-3	NIE	71	-	-	TAK	71	TAK	57
'4-10	NIE	88	TAK	100	TAK	75	NIE	75
'11-20	NIE	100	-	-	TAK	100	NIE	67
21-50	TAK, NIE, NIE WIEM	33	NIE	100	TAK	100	NIE	67
Powyżej 50	NIE	54	TAK	100	TAK	100	TAK	54

Źródło: Opracowanie własne

Większość respondentów w 2013 roku nie badała jednostek notowanych na GPW. Wśród poszczególnych grup podmiotów, które twierdząco odpowiedziały na pytanie 4., uzyskano jednoznaczne odpowiedzi na pytanie drugie. Zarówno jednostki, które zbadały od 4.-10. podmiotów, jak i te, które zbadały powyżej 50. przedsiębiorstw stwierdziły, że dane publikowane przez klientów respondentów (jednostki notowane na GPW) mogły mieć wpływ na decyzje inwestorów o zakupie lub sprzedaży akcji tych przedsiębiorstw. Przeciwnego zdania byli respondenci, którzy zbadali w 2013r. 21.-50. spółek.

Większość zbadanych jednostek była jednomyślna co do wpływu danych księgowych na decyzje podejmowane przez podmioty zewnętrzne (inne niż inwestorzy giełdowi). Badani prawie jednomyślnie określili, że taka zależność zachodzi.

Tak jednoznacznych odpowiedzi nie uzyskano na pytanie 7., dotyczące dokonywania zmian w polityce rachunkowości celem wykreowania wizerunku prezentowanego przed podmiotem zewnętrznym przez jednostki badane przez respondentów. Poza respondentami, którzy badali od 1-3 jednostek i powyżej 50 podmiotów, pozostałe grupy odpowiedziały negatywnie na pytanie, czy którakolwiek z badanych jednostek zmieniła regulacje w polityce rachunkowości, tak aby wykreować określony wizerunek przed podmiotami zewnętrznymi.

W ostatniej z omawianych grup respondentów kryterium określającym doświadczenie była liczba lat notowania akcji na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie.

Tabela 3.21. Rozkład odpowiedzi przedsiębiorstw notowanych na GPW w segmencie drugim kwestionariusza z uwzględnieniem doświadczenia respondentów

Wariant odp.	Pytanie 4	%	Pytanie 5	%	Pytanie 6	%	Pytanie 7	%	Pytanie 8	%
1-5 lat	TAK	100	TAK	100	TAK	100	TAK	100	TAK, NIE WIEM	40
5-10 lat	TAK	63	TAK	100	TAK	88	TAK	100	TAK	75
10-22 lat	TAK	93	TAK	87	TAK	100	TAK	93	TAK	73

Źródło: Opracowanie własne

Jak wcześniej wspomniano w wypadku przedsiębiorców, ze względu na wrażliwość kwestii zmiany polityki rachunkowości, zadane pytania nie odnosiły się do kreowania wizerunku w sposób bezpośredni. Miały one na celu pokazać, czy jednostki kształtują świadomie politykę rachunkowości oraz czy zauważają związek między danymi księgowymi (opracowanymi przy zastosowanych regulacjach polityki rachunkowości) a decyzjami podmiotów zewnętrznych.

Jak widać w powyższej tabeli, większość respondentów pozytywnie odniosła się do poruszonych kwestii. Niezależnie od posiadanego stażu na GPW badane jednostki określiły, że zmiany w polityce rachunkowości pozwalają ukazać w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym wierny i rzetelny obraz przedsiębiorstwa.

W podmiotach respondentów przy zmianie polityki rachunkowości brany jest pod uwagę wpływ na sumę bilansową i wynik jednostki proponowanych zmian. Dodatkowo badani identyfikują zależność między publikowanymi danymi księgowymi a decyzjami podmiotów zewnętrznych.

Co ważne jak pokazały badania, jednostki sporządzałyby sprawozdania finansowe nawet wtedy, gdyby nie byłyby one wymagane przez regulacje ustawowe. Jak zauważono, wśród wymienionych przyczyn sporządzania sprawozdań finansowych respondenci wyszczególnili między innymi możliwość budowania odpowiedniego wizerunku jednostki.

3.5. Wnioski

Rozważania w rozdziale trzecim pracy doktorskiej były skupione na realizacji trzeciego i czwartego celu szczegółowego, dotyczących możliwych do zidentyfikowania funkcji rachunkowości i określenia ich hierarchii.

Współczesne poglądy na temat funkcji i ich hierarchii zostały pozyskane w wyniku przeprowadzonego badania empirycznego.

W związku z powyższym rozważania w rozdziale trzecim zostały podzielone na pięć punktów, obejmujących analizę:

- celów badania empirycznego,
- kryteriów ustalania próby badawczej,
- struktury kwestionariusza,
- wyników badania empirycznego.

Pierwszy punkt rozdziału przybliży przesłanki przeprowadzenia badania empirycznego. Omówiony w rozdziale pierwszym, nieprzerwany rozwój rachunkowości powoduje, że ciąglej zmianie ulegają poszczególne elementy istoty rachunkowości, w tym pełnione przez nią funkcje.

W związku z tym realizacja celu głównego niniejszej rozprawy doktorskiej, czyli stworzenia katalogu współcześnie identyfikowanych funkcji rachunkowości oraz określenie ich hierarchii, wymaga uaktualnienia informacji uzyskanych w wyniku przeprowadzonej w rozdziale drugim pracy doktorskiej, analizy literatury przedmiotu.

Pozyskanie nowych danych wymagało opracowania i przeprowadzenia badania empirycznego. Projektując badanie, postawiono trzy cele:

- wyszczególnienie nowych funkcji rachunkowości rozpoznanych przez poszczególne grupy respondentów,
- zbadanie poglądów respondentów na hierarchię funkcji rachunkowości,
- określenie, czy można zidentyfikować wizerunkotwórczą funkcję rachunkowości.

Realizacja postawionych celów umożliwiła uzyskanie aktualnych danych dotyczących współcześnie identyfikowanych funkcji rachunkowości i ich hierarchii.

Określenie celów badania empirycznego, pozwoliło na ustalenie kryteriów próby badawczej, szczegółowo omówionych w drugim punkcie rozdziału trzeciego.

Realizacja celów szczegółowych badania empirycznego wymaga doboru odpowiednich podmiotów podlegających badaniu. Na etapie projektowania zostały ostatecznie wybrane trzy grupy respondentów:

- pracownicy naukowcy i doktoranci zajmujący się tematyką rachunkowości,
- podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych,
- przedsiębiorstwa notowane na rynku podstawowym Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie.

Ostatecznie ustalona liczebność próby dla poszczególnych grup respondentów kształtowała się jak w tabeli 3.22.

Tabela 3.22. Liczebność próby poszczególnych grup respondentów

Grupa podlegająca badaniu	Liczebność próby
Pracownicy naukowcy i doktoranci zajmujący się tematyką rachunkowości	182
Podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych	313
Przedsiębiorstwa notowane na rynku podstawowym GPW w Warszawie	199

Źródło: Opracowanie własne

W punkcie trzecim rozdziału trzeciego przedstawiono i szczegółowo omówiono budowę kwestionariusza wykorzystanego w badaniu empirycznym. Kwestionariusz został udostępniony respondentom w formie papierowej i cyfrowej. Forma papierowa została wysłana za pośrednictwem poczty, natomiast wersja elektroniczna była dostępna pod adresem www.badanie-uep.pl. Kwestionariusz został przygotowany w trzech różnych wariantach przeznaczonych dla poszczególnych grup objętych badaniem.

Każda z wersji kwestionariusza składa się z dwóch części obejmujących:

- wprowadzenie do kwestionariusza,
- zestaw pytań.

Wprowadzenie do kwestionariusza miało charakter informacyjno-objaśniający i taką samą formę dla wszystkich grup podlegających badaniu.

Zestaw pytań obejmował trzy segmenty pytań:

1. Funkcje rachunkowości i ich znaczenie
2. Kształtowanie polityki rachunkowości
3. Metryczka

Segmenty 2. i 3. zostały zindywidualizowane dla poszczególnych grup respondentów ze względu na tematykę podejmowaną w pytaniach.

W czwartym punkcie rozdziału zaprezentowano i omówiono wyniki badania empirycznego.

Przeprowadzona w rozdziale trzecim analiza opierała się na przedstawieniu struktury uzyskanych odpowiedzi. Dalsze wnioski z danych uzyskanych w ramach przeprowadzonego badania empirycznego zostały zaprezentowane w rozdziale czwartym rozprawy doktorskiej.

Należy podkreślić, że uzyskany zwrot odpowiedzi nie pozwala uznać wyników badań za reprezentatywne dla całej populacji. Jednak jak wykazano w punkcie czwartym rozdziału trzeciego, stan ten nie wpływa na przydatność uzyskanych wyników dla potrzeb realizacji celów szczegółowych i celu głównego rozprawy doktorskiej.

Otrzymane wyniki pozwoliły na uzupełnienie informacji na temat możliwych do zidentyfikowania funkcji rachunkowości i ich hierarchii uzyskanych w ramach przeprowadzonej w rozdziale drugim analizy literatury.

Pozyskana aktualna wiedza na temat funkcji rachunkowości umożliwia realizację w ramach rozdziału czwartego, celu głównego pracy, czyli stworzenia katalogu wspólnie identyfikowanych funkcji rachunkowości oraz określenie hierarchii funkcji rachunkowości.

Rozdział IV

KLASYFIKACJA WSPÓLCZEŚNIE IDENTYFIKOWANYCH FUNKCJI RACHUNKOWOŚCI

Rozdział czwarty rozprawy doktorskiej stanowi podsumowanie rozważań prowadzonych w poprzednich częściach dysertacji, co pozwala na realizację celu głównego pracy, czyli stworzenie katalogu współcześnie identyfikowanych funkcji rachunkowości oraz określenie ich hierarchii.

Rozdział czwarty został podzielony na trzy części poprzedzone wstępem i zakończone wnioskami. Obejmują one:

- omówienie współcześnie identyfikowane przez teoretyków i praktyków funkcje rachunkowości,
- określenie hierarchii wyszczególnionych funkcji,
- szczegółowe zaprezentowanie istoty i determinantów wizerunkotwórczej funkcji rachunkowości.

Efektom przeprowadzonych rozważań jest przedstawienie otwartego katalogu współcześnie identyfikowanych funkcji rachunkowości, określenie ich hierarchii oraz propozycję definicji funkcji wizerunkotwórczej.

4.1. Katalog współcześnie identyfikowanych funkcji rachunkowości

Jednym z warunków osiągnięcia celu głównego niniejszej pracy doktorskiej jest stworzenie katalogu współcześnie identyfikowanych funkcji rachunkowości.

Z przeprowadzonej analizy literatury wynika, że rachunkowość znajduje się w stanie permanentnego rozwoju. Dlatego też, analizując katalog możliwych do zidentyfikowania w danym momencie funkcji rachunkowości, należy mieć na uwadze, że jego zbiór nie jest zamknięty. Przeanalizowana i opisana wcześniej zmienność konstrukcji systemu rachunkowości powoduje, że zmianie podlega nie tylko kształt, ale także liczba pełnionych przez rachunkowość funkcji.

Powyższe uwarunkowania sprawiły, że aby osiągnąć cel główny niniejszej rozprawy (którego częścią stanowi zbudowanie katalogu współcześnie identyfikowanych funkcji rachunkowości), nie można ograniczać się wyłącznie do analizy (nawet najbardziej aktualnej) literatury przedmiotu, lecz należy uzupełnić rozważania o najnowsze poglądy przedstawicieli świata nauki i praktyki rachunkowości.

W literaturze przedmiotu brak jest jednoznacznego poglądu na rodzaj funkcji pełnionych przez rachunkowość. Wielu autorów tworzy własne klasyfikacje, zawierające często odmienne lub inaczej zdefiniowane funkcje. Do zidentyfikowanych w literaturze, można zaliczyć funkcje:

- informacyjną,

- kontrolną,
- dowodową,
- sprawozdawczą,
- analityczną,
- atestacyjną,
- homeostatyczną,
- klasyfikacyjną,
- kulturotwórczą,
- motywacyjną,
- optymalizacyjną,
- planistyczną,
- podatkową,
- rozliczeniową,
- stymulacyjną
- społeczną,
- statystyczną,
- zarządczą.

Podkreślenia wymaga fakt, że nie wszystkie funkcje są tak samo mocno eksponowane w opracowaniach naukowych z zakresu teorii rachunkowości. Pierwsze pięć z wymienionych funkcji (informacyjna, kontrolna, sprawozdawcza, dowodowa, analityczna) są najczęściej wymieniane przez różnych autorów⁴⁵. Pozostałe z wyszczególnionych funkcji są rzadziej opisywane w literaturze, co może świadczyć o tym, że nie wszystkie funkcje są tak samo łatwo dostrzegalne przez obserwatorów systemu rachunkowości.

Inną przyczyną takiego stanu rzeczy może być indywidualna specyfika poszczególnych przedsiębiorstw. Niektóre uwarunkowania prowadzenia działalności mogą skutkować położeniem większego nacisku na realizację określonych funkcji rachunkowości.

Pomimo tak znaczącej liczby identyfikowanych w literaturze funkcji rachunkowości na potrzeby opracowania niniejszej rozprawy podjęto działania zmierzające do ujawnienia innych obszarów funkcjonowania systemu rachunkowości.

⁴⁵ Na potrzeby tego opracowania zostały one określone mianem funkcji podstawowych, jednak nazewnictwo to nie ma przełożenia na hierarchię funkcji.

Respondenci, którzy wzięli udział w badaniu empirycznym, mieli za zadanie określić, czy można zidentyfikować inne niż informacyjna, kontrolna, dowodowa, sprawozdawcza i analityczna funkcje rachunkowości.

Pracownicy naukowcy i doktoranci rozpoznali dodatkowo funkcje:

- integrującą,
- marketingową (komunikacyjną),
- podatkową,
- atestacyjną,
- rozliczeniową,
- kulturotwórczą,
- statystyczną,
- prorozwojową,
- obrachunkową,
- planistyczną,
- organizacyjną,
- zarządczą,
- stymulacyjną.

Przedstawiciele podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, wymienili funkcje:

- podatkową,
- fiskalną (ewidencyjną),
- wizerunkotwórczą,
- zarządczą.

Najmniej dodatkowych funkcji wymienili respondenci z jednostek notowanych na GPW. Zwrócili oni uwagę na funkcję:

- rozliczeniową,
- zarządczą,
- uzgodnieniową,
- planistyczną.

Dokonując scalenia otrzymanych wyników można stwierdzić, że podmioty biorące udział w badaniu empirycznym poza funkcjami podstawowymi wyróżniają jeszcze szereg dodatkowych funkcji. Część z nich jest także identyfikowana w literaturze przedmiotu, jednak niektóre nie zostały jeszcze opisane.

Do nowych, nieopisanych w przeanalizowanej literaturze funkcji wyróżnionych przez środowisko praktyków można zaliczyć funkcję:

- integrującą,
- marketingową/ wizerunkotwórczą,
- prorozwojową,
- obrachunkową,
- organizacyjną,
- fiskalną (ewidencyjną),
- uzgodnieniową.

Część z wymienionych "nowych" funkcji rachunkowości, po dokładnej analizie może być utożsamiona z innymi wcześniej zidentyfikowanymi w literaturze funkcjami rachunkowości⁴⁶.

Funkcja obrachunkowa, opisana jako polegająca na rozliczaniu osób odpowiedzialnych za poszczególne obszary funkcjonowania przedsiębiorstwa, w dużym stopniu pokrywa się z istotą funkcji motywacyjnej.

Podobnie funkcja uzgodnieniowa, określona jako wspierająca działania zarządu za pośrednictwem informacji pochodzących z systemu rachunkowości, może być bezpośrednio łączona z opisaną w literaturze funkcją zarządczą.

Także funkcja fiskalna (ewidencyjna), jeżeli będzie rozumiana jako polegająca na ewidencjonowaniu operacji gospodarczych, powinna być utożsamiana z funkcją dowodową lub klasyfikacyjną.

W wynikach badania empirycznego pojawiły się także funkcje, których przyporządkowanie do już wcześniej opisanych w literaturze funkcji nie jest jednoznaczne.

Funkcja integrująca, określona jako polegająca na integracji procesów gospodarczych za pośrednictwem systemu rachunkowości i funkcja prorozwojowa sprowadzająca się do wspierania zakładania i rozwoju działalności gospodarczej (poprzez dostarczanie odpowiednich narzędzi zarządczych), stanowią podkreślenie znaczenia systemu rachunkowości w funkcjonowaniu i rozwoju przedsiębiorstwa. System rachunkowości pozwala nie tylko na zapoznanie się z przeszłością jednostki, ale także czynnie wspiera jej funkcjonowanie i pozwala obniżyć ryzyko w przyszłości.

⁴⁶ Warto podkreślić, że nie wszystkie funkcje zostały przez respondentów scharakteryzowane, dlatego ich wnikliwa analiza nie jest możliwa. Przykład stanowi funkcja organizacyjna.

Kolejną, dotychczas nieopisaną w literaturze funkcją jest funkcja wizerunkotwórcza. Jej realizacja sprowadza się do wykorzystania informacji z systemu rachunkowości w celu wykreowania pożądanego wizerunku przed podmiotami zewnętrznymi⁴⁷.

Uwzględnienie wyników studiów literaturowych i przeprowadzonego badania empirycznego pozwala na zbudowanie katalogu współcześnie identyfikowanych funkcji rachunkowości. Klasyfikacja ta została zawarta w poniższej tabeli.

Tabela 4.1. Katalog współcześnie identyfikowanych funkcji

Nazwa funkcji	Skrócony opis funkcji
Informacyjna	Dostarczanie informacji dla potrzeb decyzyjnych podmiotom zewnętrznym i organom zarządzającym.
Kontrolna	Podejmowanie działań zmierzających do zabezpieczenia majątku jednostki, poprawy efektywności gospodarowania zasobami oraz zachowania płynności przedsiębiorstwa.
Dowodowa	Sprowadza się do formalnego i poprawnego ujmowania danych pod postacią różnego typu dokumentów księgowych oraz ich przetwarzania i archiwizowania dla zewnętrznych i wewnętrznych celów dowodowych.
Sprawozdawcza	Polega na agregowaniu informacji generowanych przez system rachunkowości i prezentacji ich użytkownikom w formie sprawozdania finansowego i innych zestawień opisowo-liczbowych.
Analityczna	Obejmuje działania polegające na przetwarzaniu informacji generowanych w ramach systemu rachunkowości w celu przyśpieszenia procesu decyzyjnego.
Atestacyjna	Podejmowanie działań zapewniających zgodność systemu rachunkowości z obowiązującymi przepisami, normami i ogólnie akceptowanymi zasadami.
Homeostatyczna	Obejmuje aktywności wspierające osiągnięcie równowagi ekonomicznej.
Klasyfikacyjna	Sprowadza się do ujmowania operacji gospodarczych na odpowiednich kontach księgowych celem poprawnego przyporządkowania skutków tych zdarzeń.
Kulturotwórcza	Wpływ systemu rachunkowości na kształtowanie kultury.
Motywacyjna	Realizacja działań polegających na dostarczaniu informacji w celu stworzenia systemu oceny poszczególnych obszarów funkcjonowania przedsiębiorstwa.
Optymalizacyjna	Opracowywanie informacji na potrzeby rachunku ekonomicznego.
Planistyczna	Wykorzystanie informacji generowanych przez system rachunkowości do antycypowania przyszłości jednostki.
Podatkowa	Podejmowanie działań pozwalających na realizację obowiązków podatkowych.
Rozliczeniowa	Rozliczanie rozrachunków z podmiotami zewnętrznymi.
Stymulacyjna	Oddziaływanie w kierunku pobudzania jednostek gospodarczych do efektywniejszego działania.
Spółeczna	Polega na wspieraniu realizacji koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu.

⁴⁷ Funkcja wizerunkotwórcza została szerzej omówiona w dalszej części rozdziału.

Statystyczna	Przygotowywanie informacji pozwalających na realizację obowiązków statystycznych.
Zarządcza	Dostarczanie informacji wspomagających procesy zarządcze.
Integrująca	Integracja procesów gospodarczych za pośrednictwem systemu rachunkowości.
Marketingowa / wizerunkotwórcza	Budowanie obrazu przedsiębiorstwa przy wykorzystaniu systemu rachunkowości.
Prorozwojowa	Polega na wspieraniu zakładania i rozwoju działalności gospodarczej.

Źródło: Opracowanie własne

Przedstawiony katalog funkcji ma charakter otwarty, co oznacza będzie on podlegał dalszemu rozszerzeniu o nowe funkcje rachunkowości. Otwartość zbioru funkcji rachunkowości determinowana jest przez różnorodność potrzeb użytkowników informacji pochodzących z rachunkowości i zmienność procesów gospodarczych.

4.2. Hierarchia współcześnie identyfikowanych funkcji rachunkowości

Kolejnym warunkiem osiągnięcia celu głównego niniejszej pracy doktorskiej jest określenie hierarchii współcześnie identyfikowanych funkcji rachunkowości.

Samo poznanie funkcji, jakie pełni współcześnie rachunkowość, może nie być wystarczające do poznania istoty rachunkowości. Równie ważna jest hierarchia funkcji, która może determinować kształt systemu rachunkowości. W zawiązku z powyższym dalsze rozważania zostaną skierowane na rozwiązanie kwestii znaczenia poszczególnych funkcji rachunkowości.

Wstępna analiza opracowań teoretycznych pozwala stwierdzić, że hierarchia funkcji rachunkowości nie jest tak często omawiana, jak zakres poszczególnych funkcji rachunkowości. Jednak przeprowadzone badania literaturowe pokazały, że można wyróżnić trzy podejścia do definiowania hierarchii funkcji pełnionych przez rachunkowość:

- rozróżnienie funkcji głównych (podstawowych) i funkcji szczegółowych,
- wyszczególnienie jednej nadrzędnej funkcji,
- brak wyraźnego określenia hierarchii opisywanych przez autora funkcji.

Powyższe podejścia zostały szczegółowo omówione w rozdziale drugim niniejszego opracowania, gdzie zaznaczono, że przyjęcie określonego podejścia uzależnione jest od indywidualnych poglądów poszczególnych autorów. Można jednak zauważyć zależność pomiędzy tematyką opracowań naukowych a określaniem hierarchii funkcji. W opracowaniach, gdzie autorzy szerzej przypatrują się tematyce funkcji rachunkowości, jest większa tendencja do wyznaczania hierarchii funkcji. Z kolei w pracach niekoncentrujących

się na problematyce funkcji kwestia ta nie jest poruszana lub sprowadzana do wyznaczenia jednej nadrzędnej funkcji.

Podsumowując, należy stwierdzić, że określenie hierarchii funkcji rachunkowości stanowi problem. Brak jest szczegółowych opracowań, które pozwoliłyby na jednoznaczne ustalenie znaczenia poszczególnych funkcji pełnionych przez rachunkowość.

W związku z powyższym zagadnienie to zostało poruszone w pytaniu pierwszym i trzecim kwestionariusza użytego w badaniu empirycznym.

Celem tych pytań było zarówno uaktualnienie informacji na temat poglądów dotyczących hierarchii funkcji, środowiska naukowego zajmującego się tematyką rachunkowości, jak i poznanie opinii praktyków rachunkowości na temat znaczenia poszczególnych funkcji pełnionych przez rachunkowość.

Odpowiedzi na pytanie pozwoliły na poznanie opinii respondentów na temat znaczenia funkcji:

- informacyjnej,
- kontrolnej,
- dowodowej,
- sprawozdawczej,
- analitycznej.

Procentowy rozkład odpowiedzi w poszczególnych grupach respondentów został omówiony w rozdziale trzecim rozprawy doktorskiej. Na podstawie uzyskanych wyników podjęto próbę określenia hierarchii funkcji rachunkowości. W tym celu wariantom odpowiedzi przyporządkowano wagi punktowe, które zostały zaprezentowane w poniższej tabeli.

Tabela 4.2. Wagi punktowe do wariantów odpowiedzi w pytaniu 1 " jakie według Pani/Pana znaczenie mają w systemie rachunkowości wymienione niżej funkcje rachunkowości"

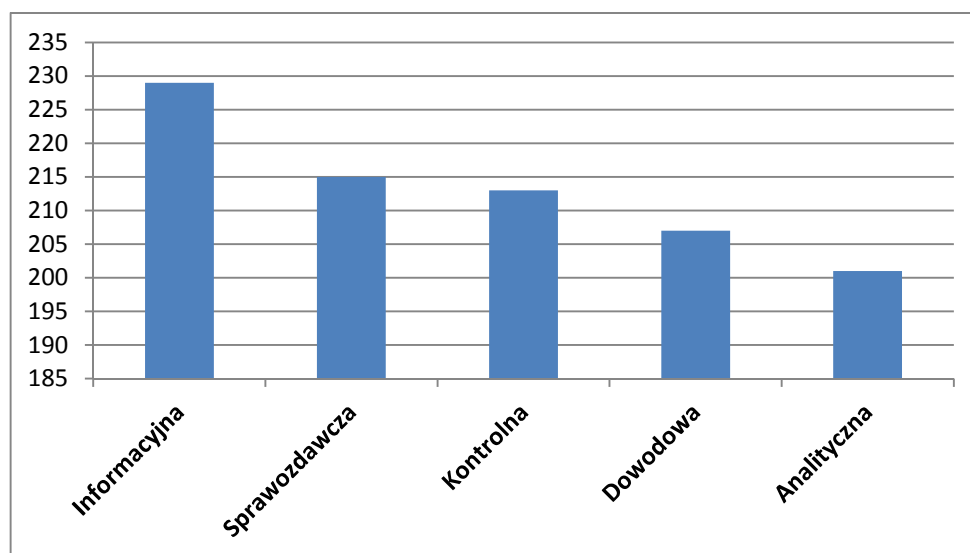
Wariant odpowiedzi	Nadana waga punktowa
Nie występuje	1
Bardzo małe znaczenie	2
Małe znaczenie	3
Neutralna	4
Duże znaczenie	5
Bardzo duże znaczenie	6

Źródło: Opracowanie własne

Na wykresie 4.1. zaprezentowano uzyskane wyniki. Zgodnie z odpowiedziami udzielonymi przez przedstawicieli środowiska naukowego zajmujących się tematyką rachunkowości największe znaczenie ma funkcja informacyjna. Wynik ten odpowiada poglądom wyrażonym przez wielu badaczy w opracowaniach naukowych.

Jednak w przeciwieństwie do poglądów prezentowanych w literaturze przedmiotu na drugim miejscu w hierarchii respondenci usytuowali funkcję sprawozdawczą. Funkcja kontrolna zajmuje dopiero trzecie miejsce w hierarchii. Jako trzecią i czwartą funkcję w hierarchii respondenci zidentyfikowali funkcję dowodową i analityczną.

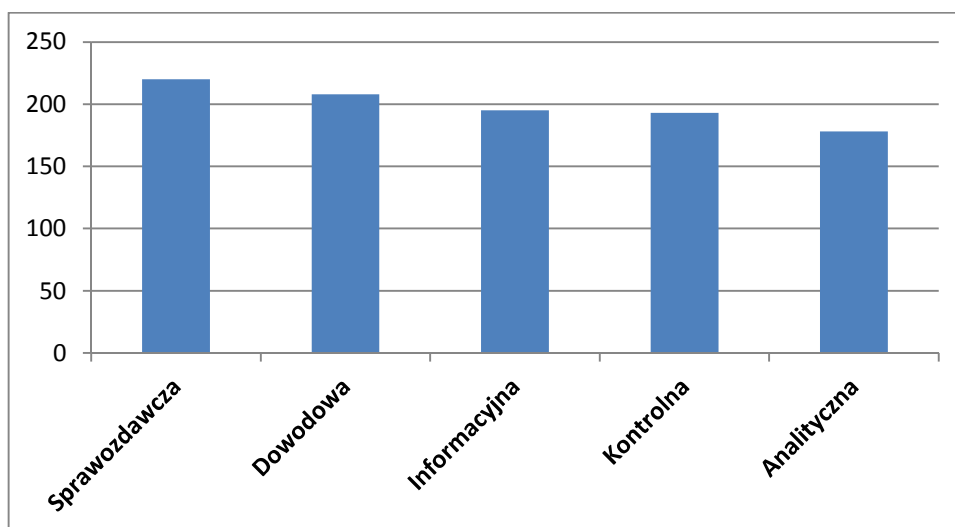
Wykres 4.1. Hierarchia funkcji według pracowników naukowych i doktorantów



Źródło: Opracowanie własne

Mniej zróżnicowaną strukturę hierarchii funkcji rachunkowości otrzymano po przeanalizowaniu odpowiedzi respondentów reprezentujących podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych. Według tej grupy największe znaczenie ma funkcja sprawozdawcza, następne są funkcje: dowodowa, informacyjna, kontrolna i analityczna.

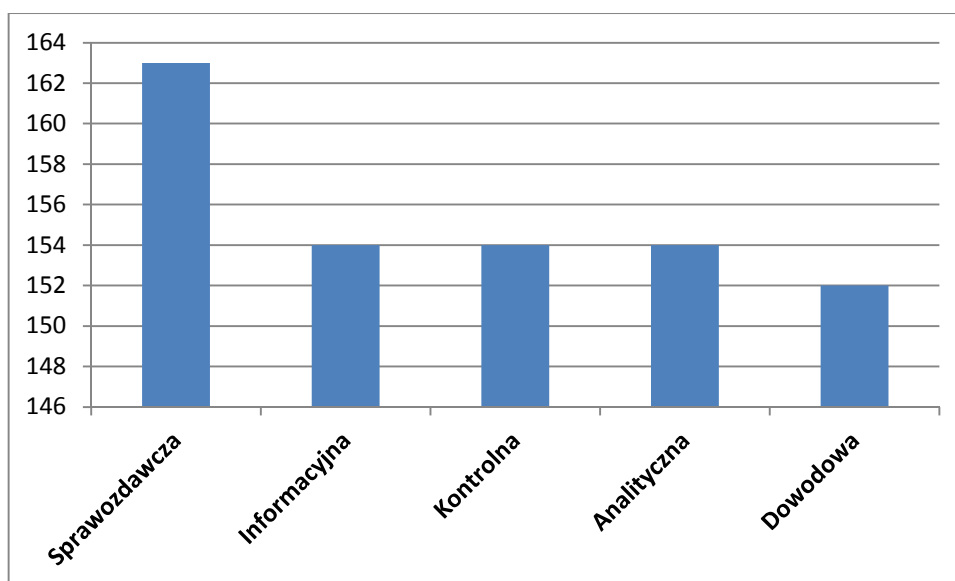
Wykres 4.2. Hierarchia funkcji według podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych



Źródło: Opracowanie własne

W wypadku trzeciej grupy respondentów, która obejmowała jednostki notowane na GPW, najważniejsza okazała się funkcja sprawozdawcza. Znaczenie funkcji informacyjnej, kontrolnej i analitycznej przez badane podmioty zostało określone na tym samym poziomie. Najniżej w hierarchii według podmiotów notowanych na GPW usytuowano funkcję dowodową.

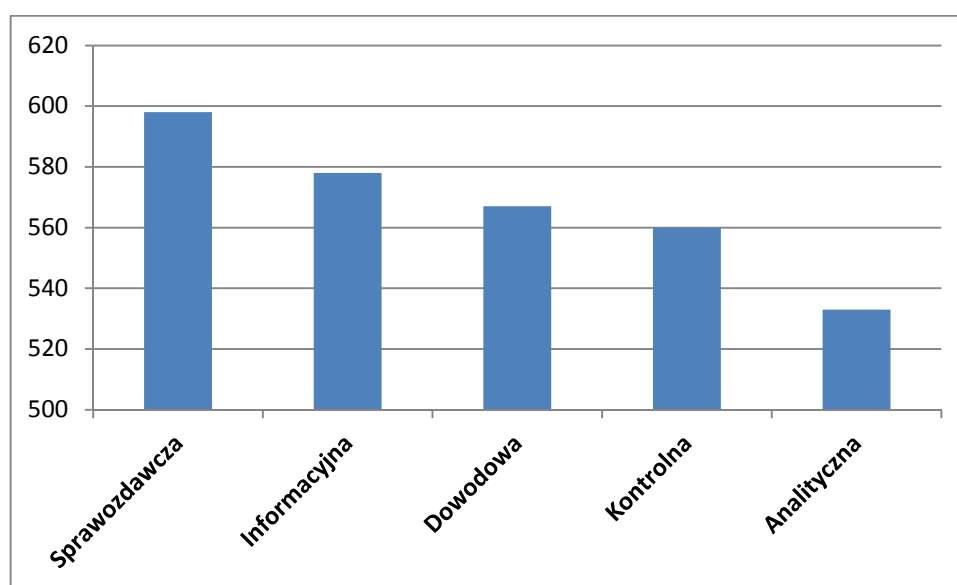
Wykres 4.3. Hierarchia funkcji według jednostek notowane na GPW



Źródło: Opracowanie własne

Scalone odpowiedzi respondentów ze wszystkich przebadanych grup pozwoliło na ustalenie hierarchii, według której najważniejszą funkcją pełnioną przez rachunkowość jest funkcja sprawozdawcza, dalej w kolejności są funkcje: informacyjna, dowodowa kontrolna i analityczna.

Wykres 4.4. Hierarchia funkcji podstawowych według ogółu respondentów



Źródło: Opracowanie własne

Warto zauważyć, że wszystkie trzy grupy bardzo nisko oceniły pozycję funkcji analitycznej. Przeciwnieństwo stanowi funkcja sprawozdawcza, która została uznana za najważniejszą przez dwie z trzech przebadanych grup respondentów (podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych i jednostki notowane na GPW). Funkcja informacyjna, która w literaturze często uznawana jest za funkcję o największym znaczeniu, w hierarchii opracowanej na podstawie wszystkich uzyskanych w badaniu empirycznym odpowiedzi, uplasowała się na drugim miejscu.

Badania na temat hierarchii funkcji były kontynuowane w pytaniu trzecim kwestionariusza, w którym respondenci mieli określić inne (niewymienione w pytaniu pierwszym) funkcje rachunkowości wraz z określeniem ich znaczenia.

Znaczenie wymienionych funkcji zostało zaprezentowane w poniższej tabeli.

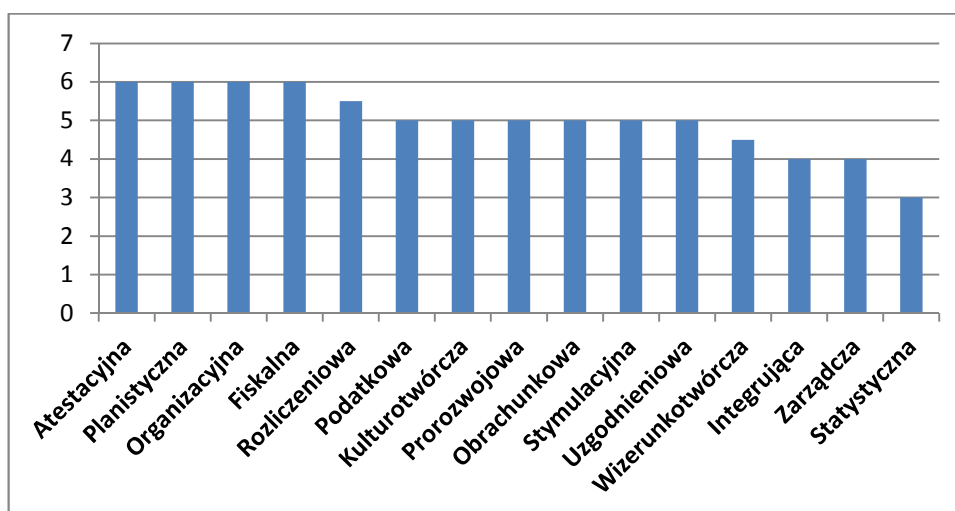
Tabela 4.3. Znaczenie funkcji zidentyfikowanych w badaniu empirycznym

Nazwa funkcji	Znaczenie funkcji
Integrująca	Neutralne
Marketingowa (komunikacyjna) / wizerunkotwórcza	Bardzo duże znaczenie / małe znaczenie
Podatkowa	Duże znaczenie
Atestacyjna	Bardzo duże znaczenie
Rozliczeniowa	Bardzo duże znaczenie / duże znaczenie
Kulturotwórcza	Duże znaczenie
Statystyczna	Małe znaczenie
Prorozwojowa	Duże znaczenie
Obrachunkowa	Duże znaczenie
Planistyczna	Bardzo duże znaczenie
Organizacyjna	Bardzo duże znaczenie
Zarządcza	Duże znaczenie / małe znaczenie
Stymulacyjna	Duże znaczenie
Fiskalna (Ewidencyjna)	Bardzo duże znaczenie
Uzgodnieniowa	Duże znaczenie

Źródło: Opracowanie własne.

Wykres przedstawiający strukturę hierarchii "innych" funkcji został zaprezentowany poniżej⁴⁸.

Wykres 4.5. Hierarchia funkcji szczegółowych według ogółu respondentów



Źródło: Opracowanie własne

⁴⁸ W razie braku zgodności respondentów co do znaczenia danej funkcji ustalono wartość średnią z odpowiedzi.

Podsumowując prowadzone rozważania, można zidentyfikować trzy możliwości w zakresie kształtowania się hierarchii funkcji rachunkowości:

- hierarchia funkcji rachunkowości jest możliwa do zidentyfikowania,
- brak hierarchii funkcji, co oznacza, że wszystkie funkcje są sobie równe lub występuje tylko jedna funkcja,
- hierarchia funkcji występuje, ale można ją określić wyłącznie indywidualnie dla każdego z przedsiębiorstw, ponieważ jest uzależniona od specyfiki danej jednostki.

Pierwszy z zaprezentowanych przykładów zakłada, że istnieje możliwość określenia hierarchii funkcji. Zgodnie z tym podejściem w toku badań naukowych można określić wspólną (niezależnie od specyfiki przedsiębiorstwa) hierarchię wyszczególnionych w poprzednim punkcie rozdziału funkcji rachunkowości⁴⁹.

Kolejnym skrajnym podejściem jest stwierdzenie, że nie istnieje hierarchia funkcji. Hierarchia funkcji nie będzie występować, jeżeli wszystkie zidentyfikowane funkcje będą sobie równe. Podejście to może opierać się na założeniu, że wszystkie funkcje rachunkowości są pochodną funkcji informacyjnej, z której zostały wydzielone w toku rozwoju rachunkowości. W takiej sytuacji prawidłowe działanie systemu rachunkowości możliwe jest wyłącznie przy realizacji wszystkich funkcji rachunkowości.

Drugim przykładem, kiedy można by stwierdzić stan braku hierarchii funkcji, jest sytuacja, kiedy identyfikuje się wyłącznie jedną funkcję (najczęściej informacyjną). Przekonanie o braku innych funkcji automatycznie uniemożliwia ustalenie jakiegokolwiek hierarchii funkcji rachunkowości.

Ostatnia możliwość jest stanem pośrednim pomiędzy jasno określoną hierarchią funkcji rachunkowości a jej brakiem. Trzecie podejście określa, że chociaż hierarchia funkcji występuje, to nie można ustalić jej uniwersalnego stanu, odpowiedniego dla wszystkich przedsiębiorstw. Specyfika działalności poszczególnych jednostek powoduje, że w każdym podmiocie występuje odmienna, indywidualna hierarchia funkcji pełnionych przez system rachunkowości. Zmienność środowiska gospodarczego powoduje, że opisywana możliwość kształtowania się hierarchii funkcji rachunkowości najlepiej odzwierciedla współcześnie zachodzące procesy.

⁴⁹ Dodatkowo można dokonać podziału na funkcje podstawowe i szczegółowe.

4.3. Funkcja wizerunkotwórcza rachunkowości

Jednym z celów szczegółowych niniejszej rozprawy doktorskiej jest określenie, czy na gruncie teorii lub praktyki można zidentyfikować nowe funkcje rachunkowości⁵⁰.

Przeprowadzone badania literaturowe pozwoliły postawić hipotezę, że rachunkowość może być stosowana jako narzędzie zarządu jednostki do kreowania wizerunku przedsiębiorstwa.

Powyższe przypuszczenia zostały poddane weryfikacji za pośrednictwem przeprowadzonego badania empirycznego. W ramach drugiego segmentu kwestionariusza, skierowanego do każdej z badanych grup, zadano pytania mające pomóc określić:

- czy jednostki gospodarcze świadomie kształtują politykę rachunkowości, uwzględniając wpływ wdrażanych zmian na kształtowanie się pozycji bilansu i rachunku zysków i strat jednostki,
- czy zdaniem podmiotów zarządzających jednostkami akcyjnymi dane finansowe publikowane przez te spółki mają wpływ na decyzje dotyczące zakupu lub sprzedaży akcji przez inwestorów,
- czy jednostki gospodarcze świadomie kształtują politykę rachunkowości, w taki sposób aby stworzyć określony wizerunek przedsiębiorstwa przed podmiotami zewnętrznymi.

Twierdzące odpowiedzi na powyższe pytania stanowią potwierdzenie hipotezy, że rachunkowość pełni obecnie także funkcję wizerunkotwórczą.

Niniejszy podpunkt rozdziału został podzielony na trzy części pozwalające na wstępne zbadanie istoty wizerunkotwórczej funkcji rachunkowości. Obejmują one kolejno:

- teoretyczne uwarunkowania systemu rachunkowości przyczyniające się do wykształcenia się wizerunkotwórczej funkcji rachunkowości,
- wyniki i analizę przeprowadzonych badań empirycznych, w części, w której dotyczyły one zbadania funkcji wizerunkotwórczej,
- podsumowanie zawierające propozycję definicji funkcji wizerunkotwórczej rachunkowości.

Rozważania dotyczące funkcji wizerunkotwórczej należy rozpocząć od zbadania głównych uwarunkowań systemu rachunkowości stanowiących determinanty powstania opisywanej funkcji.

⁵⁰ Przez określenie "nowe funkcje" rozumie się w tym miejscu funkcje, które nie były dotychczas identyfikowane przez środowisko praktyków i naukowców zajmujących się tematyką rachunkowości.

Postępujący od czasów starożytnych rozwój rachunkowości powodowany był różnymi potrzebami użytkowników systemu rachunkowości. Zmiany w przeprowadzanych procesach gospodarczych wraz z rosnącą złożonością zachodzących transakcji stymulowały poszukiwanie nowych koncepcji rachunkowych, pozwalających na przekazanie za pomocą zapisów księgowych prawdziwej natury procesów gospodarczych. Zachodzący na przestrzeni wieków proces zmian kształtu systemu rachunkowości spowodował, że obecnie jedną z nadrzędnych koncepcji kształtujących teorię i praktykę rachunkowości jest teoria wiernego i rzetelnego obrazu⁵¹ [Poetschke 2011, s. 23-24].

Jak zauważa D. Garstecki [2012, s. 20] zasada *true and fair view*, pomimo powszechnej świadomości jej bardzo dużego znaczenia, nie jest jednoznacznie zdefiniowana.

Sformułowanie *true and fair view*, w literaturze przedmiotu tłumaczone jest jako zasada wiernego i prawdziwego obrazu [Garstecki 2012, s. 19], koncepcja wiernego i rzetelnego obrazu [Poetschke 2011, s. 22] lub zasada wiernego odzwierciedlenia rzeczywistości [Kończak 1999, s. 23]. Polega ona na wiernym, zgodnym z prawdą odzwierciedleniem rzeczywistości gospodarczej w księgach rachunkowych [Matuszak 2010, s. 144].

Podobnie zasadę *true and fair view* definiuje E. Nowak [1998, s. 18]. Według autora zastosowanie zasady wiernego obrazu powoduje, że rachunkowość powinna odzwierciedlać prawidłowy i wierny obraz działalności przedsiębiorstwa. Koncepcja *true and fair view* zobowiązuje w szczególności do przedstawiania w sprawozdaniu finansowym jednostki rzeczywistej sytuacji majątkowej i finansowej podmiotu.

Na szczególne znaczenie sprawozdania finansowego w realizacji koncepcji wiernego i rzetelnego obrazu zwrócił uwagę także J. Turyna [2003, s. 61-62]. Jego zdaniem rachunkowość powinna przedstawiać prawdziwy wizerunek finansowy przedsiębiorstwa. Sprowadza się to do zgodnego z prawdą odzwierciedlenia rzeczywistości, czyli wiernego odzwierciedlenia operacji gospodarczych przez informacje generowane w ramach systemu rachunkowości. Jednocześnie prawdziwy i rzetelny wizerunek jednostki powinien być zaprezentowany w sprawozdaniu finansowym przedsiębiorstwa.

Powyższe uwarunkowania zostały przyjęte w regulacjach międzynarodowych, zarówno MSR, US GAAP, jak i przepisach Unii Europejskiej.

Jednak jak podkreśla J. Turyna [2003, s. 62], badania prowadzone w ramach teorii rachunkowości nie pozwoliły dotychczas na opracowanie jednolitego podejścia do sposobu

⁵¹ Koncepcja wiernego i rzetelnego obrazu w dalszej części rozprawy określana jest także, jako *true and fair view*. Warto jednak zaznaczyć, że koncepcja *true and fair view* jest uznawana za nadrzędną głównie na obszarze Unii Europejskiej, Wielkiej Brytanii, Singapuru, Australii i Nowej Zelandii [Kirk 2001, s. 4].

prezentacji wiernego i rzetelnego obrazu przedsiębiorstwa. W teorii wyszczególnia się dwa podejścia do definiowania nadrzędnego celu sprawozdania finansowego :

- teoria transakcji,
- teoria wartości.

Pierwsza z wymienionych koncentruje się na pomiarze i prezentacji osiągniętej rentowności w okresie sprawozdawczym, przy czym transakcje uwzględniane są z zastosowaniem zasady współmierności przychodów i kosztów. W tej idei, oszacowanie pozycji aktywów i pasywów ma mniejsze znaczenie [Turyna 2003, s. 62].

Przeciwnieństwem powyżej koncepcji jest teoria wartości kładąca nacisk na prawidłowe ustalenie wartości aktywów netto, stanowiących podstawowe źródło informacji dla inwestorów. Podejście to powoduje, że w przeciwieństwie do teorii transakcji (gdzie najistotniejszym elementem sprawozdania finansowego jest rachunek zysków i strat) w teorii wartości najwyższe znaczenie przypisywane jest dla bilansu. Zestawienie aktywów i pasywów powinno wiernie odzwierciedlać operacje, które w okresie sprawozdawczym powodowały zmiany w majątku i źródłach finansowania jednostki [Turyna 2003, s. 62].

Zaprezentowane podejścia do definiowania zasady true and fair view ukazują, jak istotne z punktu widzenia realizacji tej koncepcji jest odpowiednie kształtowanie systemu rachunkowości (w tym wybór metod wyceny składników aktywów, pasywów, przychodów i kosztów). Nawet w regulacjach międzynarodowych zwrócono uwagę na ryzyko nie dość wiernego przedstawienia obrazu jednostki spowodowane trudnościami w identyfikacji operacji gospodarczych, których wyceny należy dokonać, jak i z wyborem, i zastosowaniem odpowiednich metod wyceny i prezentacji składników majątku przedsiębiorstwa [Turyna 2003, s. 63].

Powstające trudności skłaniają ustawodawców do tworzenia aktów prawnych regulujących system rachunkowości w taki sposób, aby zostawić przedsiębiorcom określoną w przepisach swobodę wyboru stosowania koncepcji opracowanych przez teorię rachunkowości (w szczególności dotyczących metod wyceny składników majątku jednostki). Takie podejście może jednak przynieść skutek odwrotny od zamierzonego, czyli spowodować zmniejszenie stopnia wierności i rzetelności sporządzanych sprawozdań finansowych.

W teorii i praktyce rachunkowości identyfikuje się zjawisko nadmiernego wykorzystywania swobody kreowania systemu rachunkowości w sposób, który ostatecznie powoduje zaciemnienie prawdziwego obrazu przedsiębiorstwa. Aby lepiej zrozumieć to zjawisko, należy rozróżnić dwa pojęcia:

- rachunkowości kreatywnej,

- rachunkowości agresywnej.

Liczne ujawniane na przełomie XX i XXI wieku przypadki fałszowania sprawozdań finansowych spowodowały, że nie tylko teoretycy i praktycy rachunkowości ale także przedstawiciele innych grup zaczęli bardziej wnikliwie przyglądać się zasadom tworzenia informacji w systemie rachunkowości. Szeroko omawiane przypadki oszustw księgowych (np. Enron i WorldCom) spowodowały, że zaczęto dostrzegać stopień wpływu służb finansowo-księgowych przedsiębiorstwa na jakość generowanych przez rachunkowość informacji [Schneider 2008, s. 197-199].

W literaturze przedmiotu wyszczególnia się praktyki określane mianem rachunkowości kreatywnej i agresywnej. Jednak silne nagromadzenie negatywnych emocji związanych ze spektakularnymi upadkami przedsiębiorstw spowodowało błędy w rozumieniu i wytyczaniu granic pomiędzy oboma pojęciami.

Większość autorów zajmujących się tą tematyką określa rachunkowość kreatywną jako zjawisko pozytywne, wynikające z samej jej konstrukcji, a w szczególności z wierności zasadzie wiernego i rzetelnego obrazu [Wiercińska 2008, s. 145].

P. Gut [2006, s. 10] definiuje rachunkowość kreatywną jako "prowadzenie rejestracji, ewidencji, przetwarzanie i prezentacja zdarzeń gospodarczych przy zastosowaniu obowiązujących przepisów i właściwie interpretowanych zasad rachunkowości w sposób, który nie jest bezpośrednio w tych przepisach wskazany, a który jest wynikiem pomysłowego, twórczego i niestandardowego zastosowania tych przepisów i zasad".

Podobnie, zdaniem A. Wiercińskiej [2008, s. 145] rachunkowość kreatywna polega na wykorzystywaniu przewidzianych w regulacjach ustawowych praw wyboru kształtowania elementów polityki rachunkowości. Proces dostosowywania ma na celu przedstawienie wizerunku przedsiębiorstwa zgodnie z założeniami kadry zarządzającej jednostką z uwzględnieniem zasad rachunkowości. Wierność zasadzie true and fair view powoduje, że obraz powinien ukazywać rzeczywistą kondycję majątkową i finansową podmiotu gospodarczego.

Inne znaczenie posiada rachunkowość agresywna. P. Gut [2006, s. 11] określił, że jest to "świadome, zamierzone i celowe prowadzenie rejestracji, ewidencji, przetwarzanie i prezentacja zdarzeń gospodarczych w sposób sprzeczny z przepisami lub przy niewłaściwie i tendencyjnie interpretowanych przepisach oraz zasadach rachunkowości, które może zaszkodzić użytkownikom informacji księgowych poprzez przedstawienie innej (lepszego lub gorszego) niż rzeczywista sytuacji ekonomicznej jednostki".

Podobnie według A. Wiercińskiej [2008, s. 145], istotą rachunkowości agresywnej jest manipulacja danymi finansowymi w celu wprowadzenia określonej grupy odbiorców w błąd. Stosowanie agresywnej rachunkowości ukierunkowane jest na takie elementy, jak:

- sztuczne zawyżanie wyników finansowych,
- wypaczanie innych dokonań przedsiębiorstwa,
- sztuczne zwiększanie wyceny składników majątku oraz przychodów.

Innymi słowy, rachunkowość agresywna stanowi wypaczenie podstaw stosowania kreatywnych rozwiązań w rachunkowości. Jednostka manipuluje metodami ewidencji i wyceny, nie po to, aby intensyfikować realizację zasady wiernego i rzetelnego obrazu, ale aby ten obraz zaciemniać (wypaczać).

Inne podejście do kreatywnej rachunkowości przedstawił K. Schneider [2008, s. 197-2005] Próby definicyjnego ujęcia rachunkowości kreatywnej spowodowały, że autor wyszczególnił dwa podejścia do rozumienia tego zjawiska [Schneider 2008, s. 200].

Z jednej strony rachunkowość kreatywna określana jest jako proces sterowania danymi liczbowymi w systemie rachunkowości. Manipulacja dokonywana jest z wykorzystaniem luk w przepisach prawa bilansowego, w taki sposób aby informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym przedstawiały wizję jednostki wykreowaną przez podmiot opracowujący sprawozdanie finansowe [Schneider 2008, s. 200].

Podejście drugie również podkreśla, że rachunkowość kreatywna opiera się na dostosowywaniu informacji generowanych przez system rachunkowości, jednak zmiany te mają na celu stworzyć jak najbardziej neutralny i wierny obraz przedsiębiorstwa [Schneider 2008, s. 200].

Autor w swojej pracy wyszczególnił szereg cech, jakimi charakteryzuje się rachunkowość kreatywna. Zaliczył do nich [Schneider 2008, s. 200-201]:

- prezentowanie informacji w sprawozdaniu finansowym, w sposób najbardziej korzystny dla jednostki (z pominięciem obiektywizmu),
- sztuczne kreowanie zdarzeń gospodarczych, pozwalających na tworzeniu odpowiedniego obrazu przedsiębiorstwa w sprawozdaniu finansowym,
- osiągnięcie powyższych elementów w sposób legalny z wykorzystaniem przepisów obowiązującego prawa bilansowego.

K. Schneider [Schneider 2008, s. 201] zauważa jednak, że kreacja w rachunkowości nie może być rozpatrywana wyłącznie jako zjawisko negatywne. Zadaniem autora właściwie rozumiana kreatywność, określana także mianem rachunkowości twórczej jest w pełni zgodna

z przepisami prawa bilansowego i pozwala na dostosowywanie sprawozdania finansowego do potrzeb poszczególnych jego użytkowników.

Analizując powyższe poglądy, należy podkreślić, że pomimo braku zgody w środowisku naukowym co do definicji kreatywnej i agresywnej rachunkowości badacze identyfikują działania jednostek sprowadzające się do aktywnego kształtowania obrazu przedsiębiorstwa (poprzez zmiany w polityce rachunkowości) zarówno w celu lepszej realizacji zasady wiernego i rzetelnego obrazu, jak i tworzenia nieprawdziwego obrazu jednostki, podporządkowanego partykularnym celom organów zarządzających przedsiębiorstwem. Granica między rachunkowością kreatywną a agresywną ustalona jest przez cel jaki aktywizuje działania organów jednostki. Gdy zarząd przedsiębiorstwa zmienia politykę rachunkowości w celu przedstawienia zgodnego z rzeczywistością obrazu jednostki w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym, wówczas działania te stanowią domenę rachunkowości kreatywnej, jednak, gdy podejmowane są modyfikacje przedstawiające nieprawdziwy wizerunek przedsiębiorstwa, jest to rachunkowość agresywna.

Zdaniem A. Wiercińskiej [2008, s. 147-148] nie należy bezpośrednio utożsamiać rachunkowości agresywnej z podejmowaniem działań niezgodnych z prawem. Autorka wyraża pogląd, według którego rachunkowość agresywna obejmuje działania mające znamiona oszustwa⁵², lecz nie naruszające przepisów prawa.

Schemat przedstawiający podział rachunkowości ze względu na cel i sposób kreacji wizerunku przedstawiono poniżej.

Rysunek 4.1. Istota rachunkowości kreatywnej, agresywnej i oszukańczej



Źródło: Opracowanie własne na podstawie [Gierusz i Martyniuk 2007, s. 67].

⁵² Dla zrozumienia istoty oszustwa można posłużyć się definicją zaproponowaną przez A. Kamełę-Sowińską [2006, s. 107], według której "oszustwo to umyślne zwodzenie, kłamstwo i krętactwo jako przeciwieństwa prawdy, sprawiedliwości, uczciwości i słuszności. Oszustwo bazuje na zmuszaniu osoby do działania wbrew jej najlepszemu interesowi".

Przedstawione powyżej rozważania teoretyczne ukazują, że jednostki czynnie wpływają na kształtowanie polityki rachunkowości. Dokonywane zmiany mogą mieć zarówno charakter pozytywny (dążenie do realizacji zasady wiernego i rzetelnego obrazu), jak i pejoratywny (dopuszczalne prawem stosowanie rachunkowości agresywnej oraz praktyki oszukańcze, niezgodne z przepisami prawa). Niezależnie od przyjętego celu podejmowane działania są świadome. Jednostki wiedzą, jak poszczególne działania w zakresie modyfikacji polityki rachunkowości przełożą się na budowanie wizerunku przedsiębiorstwa.

Tak zaprezentowana postawa podmiotów kształtujących system rachunkowości powoduje, że można zidentyfikować i wstępnie zdefiniować wizerunkotwórczą funkcję rachunkowości. Jej istotą jest świadome podejmowanie działań polegających na odpowiednim modyfikowaniu polityki rachunkowości przedsiębiorstwa (w tym w szczególności na doborze metod wyceny majątku i źródeł finansowania jednostki oraz ujmowania jej przychodów i kosztów), w taki sposób, aby wykreować obraz jednostki zgodny z partykularnymi interesami organów zarządzających przedsiębiorstwem (zarówno pozytywnymi jak i negatywnymi).

Poglądy teoretyków rachunkowości zaprezentowane na podstawie analizy literatury w dalszej części rozprawy doktorskiej zostały uzupełnione o wypowiedzi praktyków rachunkowości uzyskane w wyniku przeprowadzonych badań empirycznych.

Pytania pogłębiające analizę problemu wizerunkotwórczej funkcji rachunkowości zostały zawarte w drugim segmencie kwestionariusza. Ze względu na możliwe negatywne pojmowanie zjawiska podejmowania działań wizerunkotwórczych za pośrednictwem systemu rachunkowości przez respondentów⁵³, pytania zawarte w badaniu zostały dostosowane indywidualnie do poszczególnych grup respondentów.

Najbardziej bezpośrednie pytania skierowano do pracowników naukowych i doktorantów zajmujących się tematyką rachunkowości. Osoby te pomimo zaangażowania w obszarze naukowym, związanym z teorią rachunkowości posiadają liczne kontakty ze sferą praktyczną. Zgodnie z uzyskanymi wynikami prawie 1/3 respondentów zatrudniona jest na etat w przedsiębiorstwach, podobna liczba osób prowadzi szkolenia i opracowuje ekspertyzy dla praktyki gospodarczej. Tak duże związki środowiska naukowego ze sferą praktyki gospodarczej powodują, że pracownicy naukowci i doktoranci mogą stanowić grupę kompetentnych zewnętrznych obserwatorów procesów zachodzących w przedsiębiorstwach.

⁵³ Powyższa obawa wynika z przedstawionego w literaturze problemu braku jednoznacznego rozróżnienia działań zaliczanych do rachunkowości kreatywnej, agresywnej i oszukańczej.

Korzystając z przedstawionych uwarunkowań, zbadano poglądy respondentów za pomocą pytań:

- Czy dane księgowe publikowane przez spółki notowane na GPW mogą mieć wpływ na decyzje podejmowane przez inwestorów?
- Czy dane księgowe udostępniane przez spółkę w ramach sprawozdania finansowego, mogą mieć wpływ na decyzje podejmowane przez inne zewnętrzne podmioty, takie jak np. banki, organy administracji publicznej czy kontroli skarbowej?
- Czy jednostki gospodarcze świadomie kształtują politykę rachunkowości w taki sposób, aby móc kreować pożądany wizerunek przed podmiotami zewnętrznymi?

Respondenci zdecydowanie pozytywnie odpowiedzieli na trzy podstawione pytania. Uważają oni, że dane księgowe mogą mieć wpływ na decyzje podejmowane nie tylko przez inwestorów giełdowych, ale także inne podmioty zewnętrzne w stosunku do przedsiębiorstwa zainteresowane sytuacją majątkową i finansową jednostki (takie jak np. banki, organy administracji publicznej czy kontroli skarbowej⁵⁴).

Co więcej, respondenci odpowiedzieli także pozytywnie (90,00% badanych) na pytanie dotyczące świadomego kształtowania wizerunku przedsiębiorstwa z wykorzystaniem instrumentów systemu rachunkowości.

Innymi słowy, zdaniem przedstawicieli środowiska naukowego jednostki świadomie kształtują swój wizerunek, korzystając z możliwości, jakie daje im system rachunkowości. Celem tych działań jest stworzenie określonego obrazu jednostki przed podmiotami zewnętrznymi.

Kolejną z badanych grup stanowiły podmioty badające sprawozdania finansowe. Pytania zadane respondentom były zbliżone do pytań zadanych przedstawicielom środowiska naukowego związanego z tematyką rachunkowości.

W związku z tym w segmencie drugim kwestionariusza zadano pytania:

- Czy badają Państwo podmioty notowane na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie?
- Jeżeli w pytaniu powyżej zaznaczono TAK, proszę o określenie czy Pani/Pana zdaniem dane księgowe, w tym publikowane sprawozdania finansowe mogą mieć wpływ na podejmowanie przez inwestorów decyzji o zakupie/sprzedaży akcji badanych przez Państwa podmiotów?

⁵⁴ Warto mieć na uwadze, że grupa ta obejmuje wszystkie podmioty zewnętrzne korzystające z danych finansowych przedsiębiorstwa, w tym także kontrahentów i konkurentów jednostki.

- Czy Pani/Pana zdaniem dane księgowe, w tym publikowane sprawozdania finansowe mogą mieć wpływ na podejmowanie decyzji przez podmioty zewnętrzne w stosunku do badanych przez państwa podmiotów, takich jak np. banki, instytucje leasingowe czy organy administracji publicznej i kontroli skarbowej?
- Czy którakolwiek z badanych przez Państwa jednostek dokonywała zmian w polityce rachunkowości celem wykreowania wizerunku prezentowanego przed podmiotem zewnętrznym, np. inwestorami, bankami, organami administracji państwowej lub kontroli skarbowej?

W wypadku tej grupy, odpowiedzi dotyczące wpływu danych księgowych na decyzje podejmowane przez inwestorów giełdowych, nie były już tak jednoznaczne. Zaledwie 1/4 badanych którzy twierdząco odpowiedzieli na pierwsze pytanie, stwierdziła jednoznacznie, że dane mają wpływ na podejmowane decyzje o zakupie/sprzedaży akcji.

Zdecydowanie większą jednorodność wykazali respondenci w stosunku do zależności między informacjami generowanymi przez system rachunkowości a decyzjami innych (niż inwestorzy) podmiotów zewnętrznych.

W wypadku bezpośredniej deklaracji dotyczącej obserwacji zjawiska kreowania wizerunku przedsiębiorstw badanych przez respondentów z wykorzystaniem systemu rachunkowości większość badanych wypowiedziała się negatywnie. Jednak 37,5% podmiotów biorących udział w badaniu potwierdziło stosowanie takich praktyk przez ich klientów.

Ostatnią grupę podlegającą badaniu empirycznemu stanowiły jednostki notowane na GPW. Ze względu na możliwość rozumienia praktyk kreacji wizerunku za pomocą systemu rachunkowości jako zjawiska negatywnego (lub wręcz oszustwa) pytania zadane tej grupie nie dotyczyły bezpośrednio działań wizerunkotwórczych.

Zadane pytania brzmiały następująco:

- Czy Pani/Pana zdaniem dopuszczalna przepisami prawa swoboda kształtowania polityki rachunkowości przedsiębiorstwa zwiększa możliwość ukazania w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym wiernego i rzetelnego obrazu jednostki?
- Czy w procesie podejmowania decyzji dotyczących kształtowania polityki rachunkowości w Pani/Pana przedsiębiorstwie jest brany pod uwagę aspekt, jak wprowadzane zmiany wpłyną na wysokość sumy bilansowej i/lub wyniku finansowego?

- Czy Pani/Pana zdaniem dane księgowe, w tym publikowane sprawozdania finansowe mogą mieć wpływ na podejmowanie decyzji o zakupie/sprzedaży akcji państwa jednostki przez inwestorów?
- Gdyby nie istniał obowiązek prawny sporządzania sprawozdania finansowego, czy w Pani/Pana przedsiębiorstwie byłoby sporządzane sprawozdanie finansowe?

Na wszystkie z przedstawionych pytań respondenci odpowiedzieli zdecydowanie twierdząco. Podmioty kształtujące system rachunkowości w przedsiębiorstwach mają świadomość możliwości kreowania wizerunku za pośrednictwem zmian w polityce rachunkowości. Dodatkowo uważają, że informacje generowane przez system rachunkowości wpływają na decyzje podejmowane przez podmioty zewnętrzne, takie jak np. inwestorzy giełdowi, kredytodawcy czy organy administracji państwowej.

Uzyskano potwierdzenie, że jednostki mają świadomość użyteczności informacji generowanych przez system rachunkowości nie tylko w celach rozliczeń podatkowych, ale także w szeregu innych sfer funkcjonowania jednostki.

Podsumowując, można stwierdzić, że przeprowadzone badanie empiryczne w sposób jednoznaczny potwierdziło, że przedsiębiorstwa kształtują politykę rachunkowości w sposób świadomy, zauważając związek pomiędzy zmianami w polityce rachunkowości a kształtowaniem się poziomu wartości majątku, źródeł finansowania i wyniku jednostki.

Wszyscy respondenci identyfikują związek między informacjami generowanymi w ramach systemu rachunkowości a decyzjami podejmowanymi przez podmioty zewnętrzne w stosunku do przedsiębiorstw. Co więcej, w środowisku praktyków rachunkowości można spotkać przedsiębiorstwa zmieniające elementy systemu rachunkowości w celu wykreowania odpowiedniego wizerunku.

Powyższe wnioski potwierdzają przeprowadzone badania literaturowe i pozwalają zidentyfikować wizerunkotwórczą funkcję rachunkowości. Umożliwia to rozszerzenie przedstawionej wcześniej definicji. Funkcja wizerunkotwórcza sprowadza się do podejmowania działań polegających na odpowiednim modyfikowaniu polityki rachunkowości przedsiębiorstwa (w tym w szczególności doborze metod wyceny majątku i źródeł finansowania jednostki oraz ujmowania jej przychodów i kosztów) w taki sposób, aby wykreować obraz jednostki zgodny z partykularnymi interesami organów zarządzających jednostką, przed jednostkami zewnętrznymi w stosunku do przedsiębiorstwa.

4.4. Wnioski

Rozdział czwarty niniejszej rozprawy doktorskiej stanowi zarówno podsumowanie rozważań prowadzonych w poprzednich rozdziałach, jak i realizację celu głównego rozprawy doktorskiej, czyli stworzenia katalogu współcześnie identyfikowanych funkcji rachunkowości oraz określenia ich hierarchii.

Treść rozdziału została ujęta w trzech punktach dotyczących:

- katalogu współcześnie identyfikowanych funkcji rachunkowości,
- hierarchii współcześnie identyfikowanych funkcji rachunkowości,
- funkcji wizerunkotwórczej rachunkowości.

Przedstawione wnioski powstały na podstawie przeprowadzonej analizy literatury i badania empirycznego. Podejście to zapewnia wykorzystanie bogatego dorobku teorii rachunkowości wraz z uwzględnieniem najnowszych poglądów środowiska naukowego i praktycznego rachunkowości dotyczących funkcji rachunkowości.

W pierwszym punkcie rozdziału przedstawiono i omówiono katalog współcześnie identyfikowanych funkcji rachunkowości. Dokonana analiza pozwoliła na uzupełnienie zbioru wyszczególnianych w literaturze funkcji rachunkowości o funkcje, które nie zostały jeszcze opisane. Ostatecznie zaproponowany katalog obejmuje funkcje:

- informacyjną
- kontrolną,
- dowodową,
- sprawozdawczą,
- analityczną,
- atestacyjną,
- homeostatyczną,
- klasyfikacyjną
- kulturotwórczą
- motywacyjną
- optymalizacyjną,
- planistyczną
- podatkową,
- rozliczeniową,
- stymulacyjną,

- społeczną
- statystyczną
- zarządczą,
- integrującą,
- marketingową / wizerunkotwórczą,
- prorozwojową.

Jak wcześniej podkreślono, przedstawiony katalog ma charakter otwarty. Rozwój gospodarczy, społeczny i technologiczny powodują, że system rachunkowości ulega ciągłym przemianom. Skutkiem tego procesu jest między innymi powstawanie nowych funkcji pełnionych przez rachunkowość.

Kolejny punkt rozdziału czwartego obejmuje rozważania dotyczące hierarchii wyszczególnionych funkcji rachunkowości.

Przeprowadzone badania literaturowe pokazały, że można wyróżnić trzy podejścia do definiowania hierarchii funkcji pełnionych przez rachunkowość:

- rozróżnienie funkcji głównych (podstawowych) i funkcji szczegółowych,
- wyszczególnienie jednej nadrzędnej funkcji,
- brak wyraźnego określenia hierarchii opisywanych przez autora funkcji.

Należy więc stwierdzić, że określenie hierarchii funkcji rachunkowości stanowi problem. Brak jest szczegółowych opracowań, które pozwoliłyby na jednoznaczne ustalenie znaczenia poszczególnych funkcji pełnionych przez rachunkowość.

Dlatego też zagadnienie hierarchii funkcji stanowiło jeden z problemów rozpatrywanych w ramach przeprowadzonego badania empirycznego.

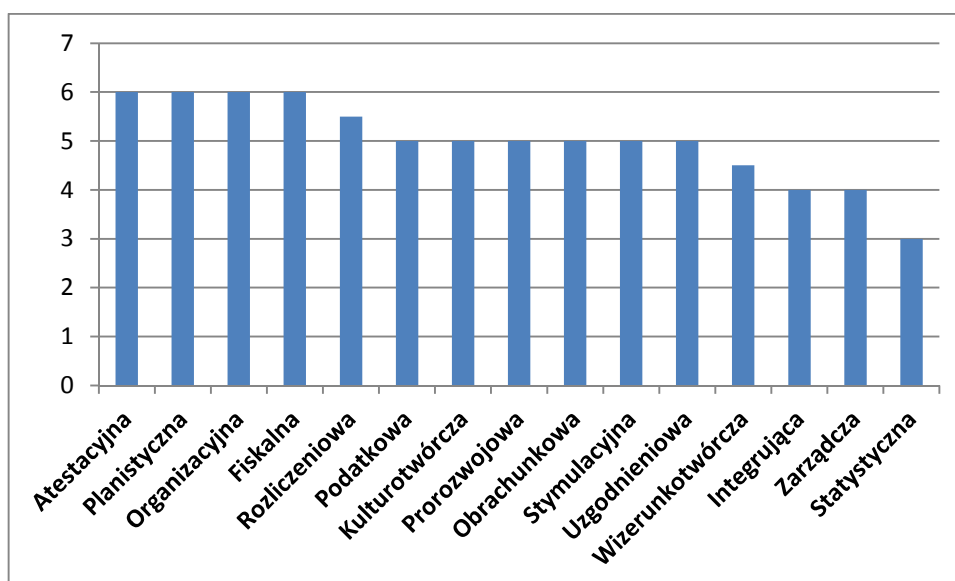
Otrzymane odpowiedzi pozwoliły na określenie poglądów respondentów dotyczących hierarchii funkcji.

Według zsumowanych odpowiedzi respondenci za najważniejszą uznali funkcję sprawozdawczą rachunkowości. Zgodnie z ustaloną hierarchią kolejne były funkcje:

- informacyjna,
- dowodowa,
- kontrolna,
- analityczna.

Hierarchię funkcji rachunkowości, które dodatkowo zidentyfikowali respondenci, zaprezentowano na wykresie 4.6.

Wykres 4.6. Hierarchia funkcji szczegółowych według ogółu respondentów



Źródło: Opracowanie własne

Ostatecznie wyróżniono trzy możliwości w zakresie kształtowania się hierarchii funkcji rachunkowości:

- hierarchia funkcji rachunkowości jest możliwa do zidentyfikowania,
- brak hierarchii funkcji, co oznacza, że wszystkie funkcje są sobie równe lub występuje tylko jedna funkcja,
- hierarchia funkcji występuje, ale można ją określić wyłącznie indywidualnie dla każdego z przedsiębiorstw, ponieważ jest uzależniona od specyfiki danej jednostki.

Wśród wymienionych możliwości za najbardziej odpowiadającą współczesnym uwarunkowaniom kształtowania się hierarchii funkcji rachunkowości uznano możliwość trzecią, zgodnie z którą hierarchię funkcji rachunkowości można określić wyłącznie indywidualnie dla każdego z przedsiębiorstw, ponieważ jest uzależniona od specyfiki danej jednostki.

Ostatni punkt rozdziału czwartego został poświęcony szczegółowemu omówieniu istoty funkcji wizerunkotwórczej rachunkowości, dotychczas nieopisanej szczegółowo w literaturze.

Przeprowadzona w rozdziale czwartym analiza literatury i wyników badań empirycznym pozwoliła na zidentyfikowanie wizerunkotwórczej funkcji rachunkowości. Zgodnie z zaproponowaną definicją funkcja wizerunkotwórcza sprowadza się do podejmowania działań polegających na odpowiednim modyfikowaniu polityki rachunkowości przedsiębiorstwa (w tym w szczególności doborze metod wyceny majątku i źródeł finansowania jednostki oraz ujmowania jej przychodów i kosztów) w taki sposób aby

wykreować obraz jednostki zgodny z partykularnymi interesami organów zarządzających jednostką, przed jednostkami zewnętrznymi w stosunku do przedsiębiorstwa.

Rozważania przeprowadzone w ramach rozdziału czwartego pozwoliły na zrealizowanie celu głównego rozprawy doktorskiej, czyli stworzenie katalogu współcześnie identyfikowanych funkcji rachunkowości oraz określenie ich hierarchii.

ZAKOŃCZENIE

Przeprowadzone w ramach niniejszej dysertacji postępowanie badawcze umożliwiło osiągnięcie przedstawionego celu głównego i celów szczegółowych rozprawy.

Zaprezentowane rozważania pozwoliły także na pozytywne zweryfikowanie hipotezy badawczej, zgodnie z którą permanentny rozwój rachunkowości powoduje, że przedstawiony w literaturze zestaw funkcji rachunkowości nie jest pełny. Zachodzące zmiany sprawiają, że można obecnie zidentyfikować nowe funkcje i określić hierarchię funkcji rachunkowości.

Efektom przeprowadzonych badań literaturowych i empirycznych są liczne wnioski dotyczące istoty rachunkowości, a w szczególności pełnionych przez nią funkcji.

Celem głównym rozprawy doktorskiej było stworzenie katalogu wspólnie identyfikowanych funkcji rachunkowości oraz określenie hierarchii funkcji rachunkowości.

Realizacja celu głównego wymagała osiągnięcia celów szczegółowych, do których zaliczono:

- analizę definicji i celów rachunkowości oraz etapów i czynników determinujących rozwój rachunkowości,
- zbadanie wyszczególnionych w teorii funkcji rachunkowości,
- określenie, czy na gruncie teorii lub praktyki można zidentyfikować nowe funkcje,
- scharakteryzowanie zależności między poszczególnymi funkcjami i określenie ich hierarchii.

Pierwszy cel szczegółowy został osiągnięty w wyniku przeprowadzonych w rozdziale pierwszym badań literaturowych.

Pojęcie rachunkowości jest trudne do zdefiniowania, dlatego też pierwszym etapem rozważań zawartych w rozdziale pierwszym było omówienie definicji rachunkowości. W literaturze rachunkowość rozpatrywana jest jako nauka oraz rodzaj działalności praktycznej.

Rozważania dotyczące rachunkowości jako nauki prowadzone są od XIX wieku. Pomimo pojawiających się wątpliwości i obowiązujących regulacji prawnych [Rozporządzenie MNiSW z 8 sierpnia 2011] obecnie w środowisku naukowym rachunkowość uważana jest za odrębną dyscyplinę naukową [Dobija 1999, s. 10-11; Remlein 2014, s. 126]. Na poparcie tej tezy autorzy przedstawiają liczne argumenty. Na przykład, M. Remlein [2014, s. 126] wyszczególniła trzy czynniki stanowiące o uznaniu rachunkowości za dyscyplinę naukową:

- społeczne zorganizowanie rachunkowości wynikające z badania zdarzeń i relacji o charakterze społecznym,

- zorientowanie rachunkowości na tworzenie i prezentowanie informacji wykorzystywanych w działaniach mających skutki społeczne,
- praktyczne wykorzystanie wyników badań prowadzonych w ramach rachunkowości.

Rozpatrywanie rachunkowości jako działalności praktycznej wynika bezpośrednio z historii jej rozwoju. Złożoność życia gospodarczego powoduje, że w wyniku ewolucji rachunkowości pojawiło się wiele sposobów na definiowanie rachunkowości, uwzględniających pragmatyczny charakter rachunkowości. Do najczęściej przytaczanych w literaturze znaczeń terminu rachunkowość można zaliczyć postrzeganie rachunkowości jako:

- system ewidencji zdarzeń gospodarczych,
- system informacyjny,
- język biznesu,
- system pomiaru,
- rodzaj działalności usługowej,
- odzwierciedlenie rzeczywistych stanów i procesów,
- ideologię.

Badania literaturowe przeprowadzone w ramach pierwszego punktu rozdziału pierwszego pozwoliły na przyjęcie autorskiej definicji rachunkowości, zgodnie z którą rachunkowość jest nauką stosowaną i rodzajem działalności praktycznej. W wymiarze naukowym posiada określoną metodologię i jest zorientowana na cel, w aspekcie praktycznym stanowi kompleksowy system przedsiębiorstwa, realizujący szereg funkcji pozwalających na przedstawienie wiernego i rzetelnego obrazu jednostki oraz wspomagających podejmowanie decyzji przez podmioty wewnętrzne i zewnętrzne w stosunku do jednostki.

Zarówno w wymiarze naukowym, jak i praktycznym rachunkowość podlega ciągłemu i dynamicznemu procesowi zmian, będącemu rezultatem rozwoju gospodarczego, społecznego i technologicznego.

W kolejnym punkcie rozdziału pierwszego skoncentrowano się na problemie celów i ról rachunkowości. W wyniku przeprowadzonej analizy literatury stwierdzono powstanie dwóch głównych problemów w środowisku naukowym:

- nieposługiwania się tym samym znaczeniem pojęcia "celu",
- braku wspólnego stanowiska dotyczącego celu/celów rachunkowości.

Pierwsza kwestia dotyczy warstwy językowej i jest efektem przyjmowania różnych perspektyw w definiowaniu terminu "cel" przez autorów opracowań naukowych.

Drugie zagadnienie wynika z braku zgodności w środowisku naukowym co do liczby i rodzaju celów rachunkowości.

Podobne wątpliwości budzi kolejny element istoty rachunkowości, jej role. Także w tym wypadku brakuje ogólnie przyjętej definicji roli/ról rachunkowości.

Przeprowadzona w rozdziale pierwszym analiza pozwoliła opracować autorskie definicje pojęć "cel rachunkowości" i "rola rachunkowości". Termin "cel" powinien być używany w teorii rachunkowości dla określenia zamierzenia, do którego dąży rachunkowość lub punktu, przedmiotu, stanu, które są obiektem działań, zamierzeń, akcji podejmowanych w ramach systemu rachunkowości. Z kolei "rolę" zdefiniowano jako udział, znaczenie rachunkowości w jakimś zdarzeniu lub jakimś przedsięwzięciu.

W punkcie trzecim rozdziału pierwszego skoncentrowano się na czynnikach wpływających na rozwój rachunkowości. Określono, że chociaż katalog determinantów, które w przeszłości wpływały na rozwój rachunkowości, ma charakter zamknięty, to jednak nie został on jeszcze w pełni zbadany.

Obecnie wyróżnia się wiele czynników, które kształtowały system rachunkowości, jednak jak wskazano w pracy, za kluczową determinantę należy uznać ryzyko gospodarcze. Dlatego też w dalszej części punktu trzeciego szczegółowo omówiono istotę i wpływ ryzyka gospodarczego na rozwój rachunkowości.

Konsekwencją rozważań na temat istoty rachunkowości była konieczność przeanalizowania etapów rozwoju rachunkowości. W procesie analizy historia rachunkowości została podzielona na pięć etapów:

- od prehistorii do średniowiecza,
- powstania zasady podwójnego zapisu,
- epoki wielkich odkryć geograficznych,
- po rewolucji przemysłowej,
- czasów współczesnych.

Omówienie procesu rozwoju rachunkowości uwidoczniało, że zmianie ulegały poszczególne elementy istoty rachunkowości, dlatego też dla jej zrozumienia ważne jest zbadanie każdego z elementów, w tym także przedmiotu niniejszej rozprawy, czyli funkcji rachunkowości.

Rozdział drugi rozprawy doktorskiej został poświęcony omówieniu przedmiotu pracy a tym samym pozwala na realizację drugiego celu szczegółowego.

Przed przystąpieniem do scharakteryzowania wyszczególnianych w literaturze funkcji rachunkowości, przeprowadzono rozważania dotyczące definicji pojęć "zadania" i "funkcje" rachunkowości.

Analiza literatury przedmiotu pozwoliła zidentyfikować trzy różne podejścia do określania relacji między zadaniami a funkcjami rachunkowości, zgodnie z którymi:

- pojęcie zadań i funkcji rachunkowości są sobie tożsame i są stosowane zamiennie,
- funkcje są pochodną zadań rachunkowości,
- zadania i funkcje rachunkowości są oddzielnymi kategoriami i nie powinny być ze sobą utożsamiane.

Dalsze badania literaturowe pozwoliły określić, że autorzy koncentrujący się na badaniu istoty rachunkowości wyraźnie oddzielają zadania od funkcji rachunkowości, określając, że zadania wyznaczają przydatność rachunkowości, a funkcje jej sprawność.

W wyniku przeprowadzonej analizy zaproponowano autorską definicję funkcji rachunkowości, zgodnie z którą funkcje rachunkowości rozumie się jako część składową rachunkowości, rozumianej zarówno jako nauka jak i działalność praktyczna, determinowaną przez potrzeby jej użytkowników poprzez stawiane przed systemem rachunkowości zadania.

W kolejnym punkcie rozdziału drugiego scharakteryzowano identyfikowane w literaturze funkcje rachunkowości.

Wyróżnianie różnych funkcji przez poszczególnych autorów spowodowało, że na potrzeby rozprawy doktorskiej dokonano podziału funkcji rachunkowości na dwie grupy:

- funkcje podstawowe (obejmujące najczęściej identyfikowane funkcje),
- pozostałe funkcje.

Do funkcji podstawowych zaliczono funkcję:

- informacyjną,
- kontrolną,
- dowodową,
- sprawozdawczą,
- analityczną.

Następnie zaprezentowano i scharakteryzowano funkcje, które rzadziej są opisywane w literaturze, takie jak funkcja: atestacyjna, homeostatyczna, klasyfikacyjna, kulturotwórcza, motywacyjna, optymalizacyjna, planistyczna, podatkowa, rozliczeniowa, stymulacyjna, społeczna, statystyczna, zarządcza.

Omówienie powyższych funkcji uwidocznilo silne powiazania między poszczególnymi funkcjami. Świadczy o tym znaczne pokrywanie się zakresu działań realizowanych w ramach poszczególnych funkcji. Dlatego też kolejnym zagadnieniem przeanalizowanym w ramach rozdziału drugiego była hierarchia funkcji rachunkowości.

W ostatnim punkcie rozdziału drugiego omówiono poglądy środowiska naukowego dotyczące określania znaczenia (hierarchii) funkcji pełnionych przez rachunkowość. Zidentyfikowano trzy stanowiska:

- rozróżnienie funkcji głównych (podstawowych) i funkcji szczegółowych,
- wyszczególnienie jednej (nadrzędnej) funkcji,
- brak wyraźnego określenia hierarchii opisywanych funkcji.

Pierwsze z wymienionych stanowisk polega na dokonywaniu podziału funkcji rachunkowości na dwie grupy. Autorzy wyszczególniają funkcje podstawowe (główne) i funkcje szczegółowe, stanowiące uzupełnienie funkcji głównych.

Kolejne podejście zakłada występowanie jednej nadrzędnej funkcji rachunkowości, pozostałe funkcje stanowią jej uszczegółowienie.

Ostatnie stanowisko polega na nieokreślanu hierarchii funkcji, jednak brak jednoznacznego określenia hierarchii funkcji nie musi oznaczać przyjęcia poglądu, że wszystkie funkcje rachunkowości są sobie równe.

Analiza przeprowadzona w ramach rozdziału drugiego stanowi podsumowanie dotychczasowego dorobku środowiska naukowego dotyczącego zakresu i znaczenia funkcji rachunkowości. Skoncentrowanie wiedzy naukowej dotyczącej funkcji rachunkowości, stanowi pierwszy etap opracowania katalogu współcześnie identyfikowanych funkcji rachunkowości.

Trzeci i czwarty cel szczegółowy rozprawy doktorskiej zostały zrealizowane w ramach rozdziału trzeciego pracy, dotyczącego przeprowadzonego badania empirycznego.

Badanie empiryczne stanowiło uzupełnienie badań literaturowych przeprowadzonych w ramach rozdziału pierwszego i drugiego.

W pierwszym punkcie rozdziału trzeciego zaprezentowano cele szczegółowe badania określone na etapie projektowania. Do celów tych zaliczono:

- wyszczególnienie nowych funkcji rachunkowości rozpoznanych przez poszczególne grupy respondentów,
- zbadanie poglądów respondentów na hierarchię funkcji rachunkowości,
- określenie, czy można zidentyfikować wizerunkotwórczą funkcję rachunkowości.

Realizacja pierwszego celu szczegółowego badania empirycznego miała pozwolić na zidentyfikowanie nowych funkcji rachunkowości, dotychczas nieopisanych w literaturze.

Osiągnięcie drugiego celu szczegółowego badania empirycznego miało umożliwić określenie stanowiska respondentów dotyczącego hierarchii funkcji.

Ostatni cel miał pomóc w określeniu, czy można zidentyfikować funkcję wizerunkotwórczą rachunkowości.

Następnie przedstawiono kryteria ustalania próby badawczej. Grupy respondentów zostały określone w taki sposób, aby umożliwić uzupełnienie poglądów środowiska naukowego zidentyfikowanych w wyniku przeprowadzonej analizy literatury przedmiotu (w tym także o poglądy praktyków rachunkowości), zapewnić dostęp do systemu rachunkowości wielu zróżnicowanych podmiotów i uzyskać zewnętrzną perspektywę w ocenie działalności badanych podmiotów.

Ostatecznie wyszczególniono trzy grupy respondentów:

- pracowników naukowych i doktorantów zajmujących się tematyką rachunkowości,
- podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych,
- przedsiębiorstwa notowane na rynku podstawowym Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie.

Kolejnym etapem działań podjętych w ramach rozdziału trzeciego, było omówienie struktury kwestionariusza, który został przygotowany dla potrzeb badania w trzech wariantach (dedykowanych poszczególnym grupom respondentów) w formie papierowej i elektronicznej.

W ostatnim punkcie zaprezentowano uzyskane odpowiedzi. Przeprowadzone badanie empiryczne pozwoliło na zidentyfikowanie nowych funkcji, dotychczas nie wyszczególnionych w literaturze oraz poznanie poglądów respondentów na temat znaczenia poszczególnych funkcji. Odpowiedzi respondentów potwierdziły założenie, według którego rachunkowość realizuje funkcję wizerunkotwórczą.

Ostatni rozdział rozprawy doktorskiej zawiera wnioski opracowane na podstawie badań literaturowych i empirycznych przeprowadzonych w poprzednich rozdziałach. Rozdział czwarty realizuje główny cel pracy.

W pierwszym punkcie przedstawiono autorską wersję katalogu współcześnie zidentyfikowanych funkcji rachunkowości. Zbiór funkcji rozpoznawanych w przeanalizowanych opracowaniach teoretycznych został uzupełniony o funkcje zidentyfikowane przez podmioty biorące udział w badaniu ankietowym.

Zbiór funkcji dotychczas omówionych w literaturze został rozszerzony o funkcję:

- integrującą,
- wizerunkotwórczą,
- prorozwojową.

Ostatecznie opracowany katalog współcześnie identyfikowanych funkcji zawiera funkcję: informacyjną, kontrolną, dowodową, sprawozdawczą, analityczną, atestacyjną, homeostatyczną, klasyfikacyjną, kulturotwórczą, motywacyjną, optymalizacyjną, planistyczną, podatkową, rozliczeniową, stymulacyjną, społeczną, statystyczną, zarządczą, integrującą, marketingową / wizerunkotwórczą, prorozwojową.

Dodatkowo zaznaczono, że przedstawiony katalog funkcji ma charakter otwarty. Rozwój gospodarczy, społeczny i technologiczny powodują, że system rachunkowości ulega ciągłym przemianom. Skutkiem tego procesu jest między innymi powstawanie nowych funkcji pełnionych przez rachunkowość.

Kolejnym elementem omówionym w rozdziale czwartym jest hierarchia funkcji.

W toku prowadzonych rozważań stwierdzono, że samo poznanie funkcji, jakie pełni współcześnie rachunkowość, może być niewystarczające do poznania istoty rachunkowości. Równie ważna jest hierarchia funkcji, która może determinować kształt systemu rachunkowości.

Ostatecznie zidentyfikowano trzy możliwości w zakresie kształtowania się hierarchii funkcji rachunkowości:

- hierarchia funkcji rachunkowości jest możliwa do zidentyfikowania,
- brak hierarchii funkcji, co oznacza, że wszystkie funkcje są sobie równe lub występuje tylko jedna funkcja,
- hierarchia funkcji występuje, ale można ją określić wyłącznie indywidualnie dla każdego z przedsiębiorstw, ponieważ jest uzależniona od specyfiki danej jednostki.

W wypadku identyfikowania hierarchii funkcji synteza wyników badań literaturowych i empirycznych pozwoliła wyróżnić różnice pomiędzy podejściem teoretyków i praktyków rachunkowości do tego zagadnienia.

W opracowaniach naukowych za najważniejszą funkcję rachunkowości uważa się funkcję informacyjną, z kolei wyniki badania empirycznego pokazały, że praktycy rachunkowości najwyżej w hierarchii stawiają funkcję sprawozdawczą.

Ostatnia możliwość jest stanem pośrednim pomiędzy jasno określoną hierarchią funkcji rachunkowości a jej brakiem. Trzecie podejście określa, że chociaż hierarchia funkcji występuje, to nie można ustalić jej uniwersalnego stanu, odpowiedniego dla wszystkich

przedsiębiorstw. Specyfika działalności poszczególnych jednostek powoduje, że w każdym podmiocie występuje odmienna, indywidualna hierarchia funkcji pełnionych przez system rachunkowości. W wyniku przeprowadzonej analizy stwierdzono, że ze względu na zmienność środowiska gospodarczego trzecia możliwość kształtowania się hierarchii funkcji rachunkowości najlepiej odzwierciedla współcześnie zachodzące procesy w systemie rachunkowości.

Analiza literatury dotyczącej obszaru badawczego i przedmiotu pracy spowodowała, że zidentyfikowano działania podejmowane przez jednostki gospodarcze, polegające na kształtowaniu wizerunku przedsiębiorstwa z wykorzystaniem systemu rachunkowości. Dlatego też, na etapie projektowania badania empirycznego uwzględniono potrzebę zweryfikowania możliwości wyróżnienia funkcji wizerunkotwórczej. Otrzymane wyniki potwierdziły podejmowanie przez przedsiębiorstwa działań składających się na realizację funkcji wizerunkotwórczej. W ostatnim punkcie rozdziału czwartego szczegółowo scharakteryzowano wizerunkotwórczą funkcję rachunkowości.

Zgodnie z zaproponowaną definicją funkcja wizerunkotwórcza sprowadza się do podejmowania działań polegających na odpowiednim modyfikowaniu polityki rachunkowości przedsiębiorstwa (w tym, w szczególności, na doborze metod wyceny majątku i źródeł finansowania jednostki oraz ujmowania jej przychodów i kosztów) w taki sposób, aby wykreować obraz jednostki zgodny z partykularnymi interesami organów zarządzających jednostką przed jednostkami zewnętrznymi w stosunku do przedsiębiorstwa.

Jak wspomniano, rozważania przeprowadzone w ramach poszczególnych rozdziałów niniejszej pracy pozwoliły nie tylko na osiągnięcie celu głównego, ale także na pozytywną weryfikację hipotezy badawczej.

Wykazano, że trwający nieprzerwanie od czasu prehistorycznych rozwój rachunkowości wiąże się z ciągłą zmianą istoty rachunkowości oraz jej poszczególnych elementów. Jednym ze skutków zachodzących zmian jest rozwój funkcji pełnionych przez rachunkowość, przy czym modyfikacjom ulega zarówno zakres, jak i znaczenie poszczególnych funkcji. Potwierdzeniem procesu zmian w zakresie pełnionych przez rachunkowość funkcji jest zidentyfikowanie w ramach przeprowadzonego badania empirycznego nowych (dotychczas nieopisanych w literaturze) funkcji rachunkowości.

Podsumowując, zdaniem autora do głównych walorów poznawczych niniejszej pracy należy zaliczyć:

- opracowanie katalogu współcześnie identyfikowanych funkcji rachunkowości,

- wyszczególnienie sposobów na określanie hierarchii funkcji rachunkowości i zidentyfikowanie wariantu najbardziej odpowiadającego złożonym warunkom gospodarczym,
- zdefiniowanie wizerunkotwórczej funkcji rachunkowości,
- zwrócenie uwagi na problem definiowania elementów istoty rachunkowości, takich jak cele, rola, zadania i funkcje,
- zaproponowanie autorskich definicji powyższych pojęć.

Autor wyraża nadzieję, że praca doktorska wzmocni dyskusję prowadzoną w środowisku naukowym na temat istoty rachunkowości i zwróci uwagę na problem definiowania jej poszczególnych elementów, zwłaszcza funkcji rachunkowości.

BIBLIOGRAFIA

- Adamek, J., 2011, *Kultura a rachunkowość*, w: Adamek, J. (red.), *Finanse i rachunkowość-teoria i praktyka*, Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 193, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, s. 122-134.
- Adamek, J., 2012, *Historia księgowości w Chinach - rys*, w: Łukasik, G. (red.), *Finanse w niestabilnym otoczeniu - dylematy i wyzwania*, Studia Ekonomiczne Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, nr 107, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice, s. 59-67.
- Artienwicz, N., 2013, *Rachunkowość behawioralna jako interdyscyplinarny nurt rachunkowości i społecznych nauk o zachowaniu*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości nr 71, SKwP, Warszawa, s. 7-23.
- Ashraf, J., Ghani, W., 2005, *Accounting development in Pakistan*, The International Journal of Accounting, vol. 40, nr 2, s. 175–201.
- Avery, H., 1953, *Accounting as a Language*, The Accounting Review, vol. 28, nr 1, s. 83-87.
- Mashayekhi, B., Mashayekh, S., 2008, *Development of accounting in Iran*, The International Journal of Accounting, nr 43, s. 66–86.
- Babuńska, E., 2013, *Teoria rachunkowości i jej miejsce w dyscyplinarnej strukturze nauk o kierowaniu organizacjami*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości nr 71, SKwP, Warszawa, s. 25-37.
- Baladouni, V., 1983, *Accounting in the early years of the east India company*, The Accounting Historians Journal, vol. 10, nr 2, s. 63-80.
- Baladouni, V., 1986, *Financial reporting in the early years of the east India company*, The Accounting Historians Journal, vol. 13, nr 1, s. 19-30.
- Bańkowski, A., 2000, *Etymologiczny słownik języka polskiego, t. 2*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Belal Uddin, M., Riad Hassan, Md., Md. Tarique, K., 2008, *Three Dimensional Aspects of Corporate Social Responsibility*, Daffodil International University Journal of Business and

- Economics, Vol.3, No. 1, s. 199-212, <http://www.kantakji.com/fiqh/Files/Companies-/z111.pdf> [dostęp 01.07.2013].
- Bielicki, M., 1969, *Zapomniany świat Sumerów*, Państwowy Instytut Wydawniczy, Warszawa.
- Brown, R. (red.), 2006, *A History of Accounting and Accountants*, Cosimo Inc., New York.
- Brzezin, W., 1998, *Ogólna teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.
- Brzezin, W., 2001, *Czy istnieje w Polsce i na świecie ogólna teoria rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 4 (60), SKwP, Warszawa.
- Burzym, E., 1993, *Przestanki i perspektywy standaryzacji i międzynarodowej harmonizacji rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej, nr 23, SKwP, Warszawa, s. 7-22.
- Burzym, E., 2008, *Spółeczna funkcja rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 45 (101), SKwP, Warszawa, s. 71-85.
- Business Historical Society, 1930, *The Oldest Example of Double-Entry Bookkeeping*, Bulletin of the Business Historical Society, vol. 4, nr 4, s. 11-13.
- Carnegie, G., Napier, Ch., 2012, *Accounting's past, present and future: the unifying power of history*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol. 25, nr 2, s. 328 - 369.
- Chatfield, M., Vangermeersch, R., 1996, *History of accounting: An international Encyclopedia*, Garland Publishing Inc., New York.
- Chluska, J., 2014, *Rachunkowość podmiotów leczniczych*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Demski, J. S., 2007, *Is Accounting an Academic Discipline?*, Accounting Horizons, vol. 21, nr 2, s. 153-157.
- De Roover, R., 1955, *New Perspectives on the History of Accounting*, The Accounting Review, vol. 30, nr 3, s. 405-420.
- Dobija M., Jędrzejczyk M., 2011, *Szkice z historii rachunkowości*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Kraków.

- Dobija, M., 1996, *Postępowe idee rachunkowości w cywilizacji sumeryjskiej*, w: Woźniak, M. (red.), *Prace z zakresu rachunkowości*, Zeszyty naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie, nr 467, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków, s. 5-18.
- Dobija, M., 2005, (red.), *Teoria rachunkowości w zarysie*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków.
- Dubisz, S. (red.), 2003, *Uniwersalny słownik języka polskiego, t. 1 A-J*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Dubisz, S. (red.), 2008, *Uniwersalny słownik języka polskiego, t. 3 P-Ś*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Dubisz, S. (red.), 2008b, *Uniwersalny słownik języka polskiego, t. 4 T-Ż*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Fisher, M., 2000, *Luca Pacioli on Business Profits*, *Journal of Business Ethics*, nr 25, s. 299–312.
- Fulmański, P., 2010, *Wstęp do informatyki*, http://fulmanski.pl/zajecia/wdi/zajecia_-20122013/wstep.pdf [dostęp: 30.06.2013].
- Gabrusewicz, T., 2010, *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej w kształtowaniu zasad nadzoru korporacyjnego*, C. H. Beck, Warszawa.
- Gabrusewicz, W., 2007, *Sprawozdanie jednostkowe przedsiębiorstwa*, Gabrusewicz, W., Remlein, M. (red.), w: *Sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa.
- Gabrusewicz, W., Kamela-Sowińska, A., Poetschke, H., 2002, *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.
- Gaik, F., 1989, *Identyfikacja zadań współczesnej rachunkowości w systemach hierarchicznych- niektóre orientacje*, Burzym, E. (red.), w: *Prace z zakresu rachunkowości*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków, s. 61-76.
- Garstecki, D., 2012, *Zasada true and fair view a zjawisko agresywnej księgowości*, w: Samelak, J. (red.), *Funkcje współczesnej rachunkowości*, Zeszyty Naukowe nr 248, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań, s. 16-26.

- Gierusz, B., Martyniuk, T., 2007, *Kreowanie wizerunku przedsiębiorstwa w sprawozdaniu finansowym*, w: Gabrusewicz, W. (red.), *Rachunkowość w teorii i praktyce. T 3. Sprawozdawczość i analiza finansowa*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań, s. 62-72.
- Glautier, M. W. E., Underwood, B., 1988, *Accounting theory and practice*, Pitman, London.
- Gmytrasiewicz, M., Karmańska, A., 2006, *Rachunkowość finansowa*, wyd. 2, Difin, Warszawa.
- Gos, W., 1995, *Ogólne zasady rachunkowości finansowej*, Sawicki, K. (red.), w: *Rachunkowość finansowa przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Expert, Wrocław.
- Gos, W., 2008, *Wybrane uwagi na temat istoty rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości nr 44, SKwP, Warszawa, s. 69-78.
- Gos., W. (red.), 2008, *Vademecum samodzielnego księgowego*, Polska Akademia Rachunkowości, Warszawa.
- Gos. W, Hońko, S., Rublewski, M., 2008, *Granice uproszczeń rachunkowości małych i średnich przedsiębiorstw*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości nr 47, SKwP, Warszawa, s. 49-60.
- Grącki, J., 2008, *Prognostyczna funkcja rachunkowości*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie nr 785, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków, s. 135-145.
- Gut, P., 2006, *Kreatywna księgowość a fałszowanie sprawozdań finansowych*, Wyd. C.H. Beck, Warszawa.
- Hagerman, R., 1980, *Accounting in the Bible*, The Accounting Historians Journal, vol. 7, nr 2, s. 71-76.
- Hendriksen, E.A., Breda, M.F., 2002, *Teoria rachunkowości*, PWE, Warszawa.
- Hoffman, F., Flashner, E., *Accounting Fundamentals*, McGraw-Hill, New York.

- Hołda, A., 2004, *System poznawczy oraz struktura rachunkowości i rewizji finansowej*, Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie nr 619, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków, s. 37-48.
- Hońko, s. 2008, *Istota i funkcje systemu rachunkowości*, Gos, W. (red.), w: *Vademecum samodzielnego księgowego*, Polska Akademia Rachunkowości, Łódź.
- Idzikowska, G., 2002, *Systemy informatyczne rachunkowości wczoraj i dziś*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości nr 10, SKwP, Warszawa, s. 54-66.
- International Accounting Standards Board, 2014, *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej. Według stanu na dzień 1 stycznia 2013r.*, SKwP, Warszawa.
- Jarugowa, A., 1991, *Niektóre wyznaczniki rozwoju rachunkowości*, w: Jarugowa, A. (red.), *Współczesne problemy rachunkowości*, PWE, Warszawa.
- Jastrzębowski, A., 2012, *Wpływ ryzyka gospodarczego na rozwój rachunkowości*, w: Samelak, J. (red.), *Funkcje współczesnej rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań, s. 27-46.
- Jastrzębowski, A., 2013a, *Ryzyko gospodarcze kluczowym czynnikiem ewolucji funkcji rachunkowości*, w: Turyna, J., Rak, J. (red.), w: *Finansowe uwarunkowania rozwoju organizacji gospodarczych. Ryzyko w rachunkowości i zarządzaniu finansami*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa, s. 205-215.
- Jastrzębowski, A., 2013b, *Wpływ funkcji rachunkowości na realizację idei społecznej odpowiedzialności biznesu*, w: Remlein, M. (red.), *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej. Teoria i praktyka*, materiały konferencyjne KIBR, Poznań, s. 43-54.
- Jastrzębowski, A., 2014, *Realizacja funkcji informacyjnej rachunkowości w okresie średniowiecza na przykładzie Malborskiej księgi kasowej*, w: Sojak, S. (red.), *Abacus od źródeł rachunkowości po współczesność*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń, s. 115-124.

- Jezierska, E., 2005, *Znaczenie historii rachunkowości w dydaktyce*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości nr 26, SKwP, Warszawa, s. 130-137.
- Kaczmarek, T.T., 2008, *Ryzyko i zarządzanie ryzykiem. Ujęcie interdyscyplinarne*, Difin, Warszawa.
- Kamela-Sowińska, A., 2006, *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości a korupcja*, w: Sobańska I., Nowak W.A. (red.), *Międzynarodowe i krajowe regulacje rachunkowości i ich implementacja. Wyzwania i bariery*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Kamela-Sowińska, A., 2006, *Psychologiczne i ekonomiczne źródła oszustw księgowych*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości nr 32, SKwP, Warszawa, s. 106-117.
- Kamela-Sowińska, A., 2009, *Rachunkowość w czasach kryzysu*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości nr 51, SKwP, Warszawa, s. 27-34.
- Kamela-Sowińska, A., 2013, *Dylematy integracji rachunkowości w krajach Unii Europejskiej*, Studia Oeconomica Posnaniensia, vol. 1, nr 8, s. 20-31.
- Karmańska, A., 2008, *Ryzyko w rachunkowości*, Difin, Warszawa.
- Keister, O., 1963, *Commercial Record-Keeping in Ancient Mesopotamia*, The Accounting Review, vol. 38, nr 2, s. 371-376.
- Kirk, N., 2001, *True and fair view versus present fairly in conformity with generally accepted accounting principles*, Massey University School of accountancy, Palmerston North, <http://mro.massey.ac.nz/bitstream/handle/10179/2552/208.pdf?sequence=1&isAllowed=y> [dostęp:20.12.2014].
- Kołączyk, Z., 1999, *Rachunkowość finansowa*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań.
- Komisja ds. Doskonalenia Przepisów i Zasad Rachunkowości przy Stowarzyszeniu Księgowych w Polsce, 2013, *Ideowa deklaracja polskiej rachunkowości*, http://www.skwp.pl/files/zg/ankieta/ideowa_deklaracja_polskiej_rachunkowosci.pdf [dostęp: 06.08.2014].

- Kosek-Wojnar, M., Wojnar, J., 2005, *Ryzyko utraty płynności jednostek samorządu terytorialnego - próba kwantyfikacji*, Zeszyty Naukowe nr 3, <http://www.wse.bochnia.pl/zn/3-3.pdf> [dostęp: 24.12.2012].
- Kowalczyk, M., Szczepankiewicz, E., 2011, *Konto księgowe jako podstawa ewidencji operacji gospodarczych w rachunkowości jednostki gospodarczej*, Gabrusewicz W., Samelak, J. (red.), w: *Podstawy Rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań, s. 95-120.
- Krzywda, D., 1989, *Warunki prawidłowej realizacji zadań i funkcji rachunkowości*, w: Burzym, E. (red.), *Prace z zakresu rachunkowości*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków, s. 77-96.
- Kuhn, T. S., 2009, *Struktura rewolucji naukowych*, Wydawnictwo Aletheia, Warszawa.
- Kula W., 1988, *Wokół historii*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.
- Kurek, H., Zielińska, H., 2000, *Informacyjna funkcja rachunkowości*, w: Dresler, Z., *Prace z zakresu rachunkowości*, Zeszyty naukowe nr 553 Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Wydawnictwo AE Kraków, Kraków, s. 139-149.
- Kurek, H., Zielińska, H., 2006, *Kontrolna funkcja rachunkowości*, w: Owsiak, S. (red.), *Prace z zakresu rachunkowości*, Zeszyty naukowe nr 691 Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Wydawnictwo AE Kraków, Kraków, s. 31-42.
- Kurek, H., Zielińska, H., 2007, *Dowodowa funkcja rachunkowości*, w: Owsiak, S., (red.), *Prace z zakresu rachunkowości*, Zeszyty Naukowe nr 735 Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Wydawnictwo AE w Krakowie, Kraków, s. 57-67.
- Kwiecień, M., 2007, *Rachunkowość - na niebezpiecznym zakręcie (prawda czy fałsz?)*, Zeszyty Teoretyczne rachunkowości nr 38, SKwP, Warszawa, s. 155-165.
- Leśniowski, H., Nowakowski, A., 1992, *Sekrety Krzyżaków*, CIA-Books-SVARO, Poznań.
- Llewellyn Smith, C., 1997, *Jakie są korzyści z badań podstawowych?*, http://www.fuw.edu.pl/~ajduk/Public/bs_2.html [dostęp: 30.06.2014].
- Lynch, J., 1997, *Zaginione cywilizacje. Sumer: miasta edenu*, Amber, Warszawa.

- Łazarowicz, E., 2010, *Czynniki rozwoju rachunkowości*, w: Micherda, B. (red.), *Perspektywy rozwoju rachunkowości, analizy i rewizji finansowej w teorii i praktyce*, Studia i Prace Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Kraków, s. 369-376.
- Łazarowicz, E., 2011, *Historia powstania księgowości podwójnej i rachunku kosztów*, SGH, Warszawa.
- Mahmoud, E., 2002, *Accounting and redistribution: The place and mortuary cult in the middle kingdom*, Ancient Egypt, The Accounting Historians Journal, vol. 29, nr 1, s. 61-103.
- Malczok, R., 2011, *Wybrane problemy indeksowania i agregowania strumieni danych w hurtowniach danych*, praca doktorska, Politechnika Śląska, Gliwice, <http://delibra.bg.polsl.pl/dlibra/doccontent?id=1436&from=FBC> [dostęp: 19.09.2014].
- Martyniuk, T., Martyniuk-Kwiatkowska, O., 2006, *Możliwość oceny kondycji finansowej małych przedsiębiorstw na podstawie prowadzonych ksiąg podatkowych*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości nr 31, SKwP, Warszawa, s. 22-35.
- Martyniuk, T., Szawczak, K., 2013, *Raportowanie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw*, w: Luty, Z., Łakomiak, A., Mazur, A. (red.); *Przyszłość rachunkowości i sprawozdawczości - założenia, zasady, definicje: ujawnienia informacji w sprawozdaniu finansowym*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 314, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław, s. 104-118.
- Masztalerz, M., 2007, *Miejsce i rola rachunkowości w zarządzaniu strategicznym*, w: Gabrusewicz, W. (red.), *Aktualne problemy rachunkowości finansowej i zarządczej*, Zeszyty naukowe Akademii Ekonomicznej w Poznaniu nr 83, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań, s. 230-242.
- Masztalerz, M., 2013, *Rachunkowość w świetle językoznawstwa*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 71, SKwP, Warszawa.
- Matuszak, Ł., 2010, *Koncepcja TFV w świetle wybranych teorii prawdy*, w: Gabrusewicz, W. (red.), *Audyt w systemie kontroli*, Materiały konferencyjne KIBR, Poznań, s. 57-73.

- Mazur, M., 2009, *Wpływ informatyki na rozwój rachunkowości*, w: Szewczyk, A. (red.), *Zeszyty Naukowe Studia Informatica*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 91-106.
- Messner, Z., 2003, *Podstawy rachunkowości*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Karola Adamickiego w Katowicach, Katowice.
- Messner, Z., Pfaff, J., 2007, *Rachunkowość finansowa część I (Podstawy rachunkowości)*, SKwP, Warszawa.
- Micherda, B., 1985, *Stymulacyjna funkcja rachunkowości*, *Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków.
- Micherda, B., 2000, *Przesłanki i uwarunkowania realizacji analitycznej funkcji rachunkowości w praktyce gospodarczej*, w: Surdykowska, S., (red.), *Prace z zakresu rachunkowości finansowej*, *Zeszyty naukowe nr 535 Akademii Ekonomicznej w Krakowie*, Wydawnictwo AE w Krakowie, Kraków, s. 5-22.
- Micherda, B., 2001, *Analityczna funkcja rachunkowości*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków.
- Micherda, B., 2005, *Funkcje i struktura współczesnej rachunkowości*, Micherda, B., (red.), *Podstawy rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne*, PWN, Warszawa, s. 153-162.
- Micherda, B., 2011, *Współczesne aspekty realizacji kontrolnej funkcji rachunkowości*, Difin, Warszawa.
- Moscove, S., Simkin, M., 1981, *Accounting Information Systems: Concepts and Practice for Effective Decision Making*, John Wiley & Sons, Inc., Nowy Jork.
- Myszczyszyn, J., 2009, *Wpływ maszyny parowej na rozwój gospodarczy świata w XIX i XX w.*, *Kultura i Historia*, nr 16/2009, <http://www.kulturaihistoria.umcs.lublin.pl/archives/1473> [dostęp: 25.12.2012].
- Napiecek, R., 2011, *Sprawozdawczość podmiotów gospodarczych a rachunkowość*, w: Gabrusewicz W., Samelak, J. (red.), *Dylematy współczesnej rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań, s. 96-108.

- Napier, Ch., 2006, *Accounts of change: 30 years of historical accounting research*, Organizations and Society, vol. 31, nr 4–5, s. 445-507.
- Nelson, E., *Science and Accounting*, The Accounting Review, vol. 24, nr 4, s. 354-359.
- Nobes, Ch., 1982, *The Gallerani Account Book of 1305-1308*, The Accounting Review, vol. 57, nr 2, s. 303-310.
- Nowak, E. (red.), 1996, *Leksykon rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Nowak, E., 1994, *Rachunkowość jako system informacyjny przedsiębiorstwa*, w: Nowak, E. (red.), *Systemy informacyjno-decyzyjne rachunkowości : materiały na seminarium naukowe zorganizowane przez Instytut Rachunkowości AE Wrocław*, Prace Naukowe AE Wrocław nr 690, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław, s. 79-82.
- Nowak, E., 1998, *Rachunkowość. Kurs podstawowy*, PWE, Warszawa.
- Nowak, E., 2010, *Rachunkowość w zarządzaniu ryzykiem w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa.
- Nowak, E., 2011, *Rachunkowość. Kurs podstawowy*, PWE, Warszawa.
- Olchowicz, I., 2001, *Podstawy rachunkowości*, Difin, Warszawa.
- Olchowicz, I., 2003, *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa.
- Ożarek, G., 2002, *O danej i informacji*, w: Sysło, M. (red.), *XVIII konferencja Informatyka w Szkole, Toruń, 18-21 września*, MENiS, UMK, Instytut Informatyki Uniwersytetu Wrocławskiego, s. 106-110.
- Paszula, M., 2010, *Rachunkowość jest jedna - problem do dyskusji*, w: Micherda, B. (red.), *Perspektywy rozwoju rachunkowości, analizy i rewizji finansowej w teorii i praktyce, t. 2*, Studia i Prace Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie nr 14, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków, s. 109-117.
- Peche, T. (red.), 1988, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.

- Piotrowska, M., 2008, *Jakie obowiązki sprawozdawcze wobec GUS ciąży na spółkach*, Biuletyn Rachunkowości 5/2008, 1 marca, s. 9.
- Płóciennik-Napierała, J., 2003a, *Istota kontrolnej funkcji rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 12, SKwP, Warszawa, s. 37-53.
- Płóciennik-Napierała, J., 2003b, *Znaczenie dowodowej funkcji rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 16, SKwP, Warszawa, s. 40-50.
- Płóciennik-Napierała, J., 2004, *Historia w nauczaniu rachunkowości*, w: Kizukiewicz, T. (red.), *Rachunkowość we współczesnej gospodarce*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Prace Katedry Rachunkowości nr 24, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 149-164.
- Płóciennik-Napierała, J., 2005, *Funkcje rachunkowości w standardach edukacyjnych*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 26, SKwP, Warszawa, s. 196-206.
- Poetschke, H., 2011, *Istota systemu rachunkowości*, Gabrusewicz W., Samelak, J. (red.), w: *Podstawy Rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań, s. 11-31.
- Pogodzińska-Mizdrak, E., 2005, *Rachunkowość w historycznej perspektywie*, w: Micherda, B. (red.), *Podstawy rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, s. 34-76.
- Pogodzińska-Mizdrak, E., 2009, *Informacyjna rola bilansu w historycznej perspektywie*, Zeszyty Teoretyczne rachunkowości nr 51, SKwP, 2009, Warszawa, s. 129-139.
- Remlein, M., 2013, *Rachunkowość grup kapitałowych*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Remlein, M., 2014, *Teoria a nauka rachunkowości*, Studia Oeconomica Posnaniensia, vol. 2, nr 4, s. 120-134.
- Rówińska, M., 2013, *Cechy jakościowe sprawozdania finansowego jednostek gospodarczych*, w: Kizukiewicz, T. (red.), *Rachunkowość w teorii i praktyce*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego Nr 757, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 375-382.

- Samelak, J., 2012, *Rola rachunkowości w społecznie odpowiedzialnym przedsiębiorstwie*, w: Gabrusewicz, W., Samelak, J. (red.), *Obszary badawcze współczesnej rachunkowości*, Zeszyty naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu nr 233, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań, s. 100-109.
- Sawicki, K., 1996, *Informacyjno-sprawozdawcza funkcja rachunkowości jednostek gospodarczych*, Zeszyty Teoretyczne Rady naukowej, nr 35, SKwP, Warszawa, s.137-141.
- Schneider, K., 2008, *Kreatywne i agresywne aspekty rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 44, SKwP, Warszawa.
- Sienkiewicz, P., Nowak, J., 2009, *Sześćdziesiąt lat cybernetyki i polskiej informatyki*, http://zeszyty-naukowe.wysi.edu.pl/zeszyty/zeszyt3/Szescdziesiat_Lat_Cybernetyki-_i_Polskiej_Informatyki.pdf [dostęp: 5.07.2014].
- Skrzywan, S. (red.), 1961, *Mała encyklopedia rachunkowości*, PWE, Warszawa.
- Skrzywan, S., 1968, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa.
- Słownik języka polskiego PWN, *Funkcja*, <http://sjp.pwn.pl/slowniki/funkcja.html> [dostęp: 16.01.2014].
- Smejda, M., 2011, *Teoretyczne aspekty informacyjnego systemu rachunkowości*, w: Kostur, A. (red.), *Problemy harmonizacji rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice, s. 103-119.
- Sojak, S., Stankiewicz, J., 2004, *Podstawy rachunkowości*, TNOiK Toruń, Toruń.
- Sterling, R., 1975, *Toward a Science of Accounting*, Financial Analysts Journal, vol. 31, nr 5, s. 28-36.
- Stępień, M., 2005, *Rola rachunkowości w ochronie środowiska w opinii praktyków – wyniki badań ankietowych*, w: Owsiak, S. (red.), *Prace z zakresu rachunkowości finansowej*, Zeszyty naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie, nr 674, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków, s. 45-60.
- Stępień, M., Wydmus, Z., 2007, *Rola rachunkowości w kształtowaniu społecznej odpowiedzialności jednostki gospodarczej*, w: Owsiak, S. (red.), *Prace z zakresu*

rachunkowości finansowej, Zeszyty naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie, nr 750, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków, s. 79-99.

Stoner, J. A. F., Wankel, Ch., 1994, *Kierowanie*, PWE, Warszawa.

Sudrykowska, S., 2010, *Perspektywy rozwoju rachunkowości międzynarodowej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości nr 56, SKwP, Warszawa, s. 223-243.

Szychta, A., 1996, *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości. Studium metodologiczne*, FRR w Polsce, Warszawa.

Szychta, A., 2003, *Cele rachunkowości jednostek gospodarczych a główne tendencje rozwoju praktyki i teorii rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 17, SKwP, Warszawa.

Szychta, A., 2010, *Współczesne kierunki zainteresowania teorii rachunkowości finansowej w świetle zarysu jej rozwoju*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości nr 56, SKwP, Warszawa, s. 245-265.

Szychta, A., 2013, *Podejścia do badań naukowych w rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości nr 71, SKwP, Warszawa, s. 243-259.

Szymczak, M., (red.), 2002, *Słownik języka polskiego PWN A-K*, Wydawnictwo naukowe PWN, Warszawa.

Szymczyk-Madej, K., 2007, *Informacyjny charakter systemu rachunkowości*, w: Surówka-Marszałek, D. (red.), *Prace z zakresu rachunkowości*, Zeszyty naukowe nr 752 Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków, s. 147-162.

Szymczyk-Madej, K., 2012, *Cechy systemu informatycznego rachunkowości*, w: Nowak, E., Niepłowicz, M. (red.), *Rachunkowość a controlling*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław, s. 476-487.

Szymczyk-Madej, K., Madej, J., 2012, *Cechy systemu informatycznego rachunkowości*, w: Nowak, E., Niepłowicz, M. (red.), *Rachunkowość a controlling*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław, s. 476-487.

- Śliwińska-Grzegorzczak, M., 2010, *Rola rachunkowości w procesie integracji europejskiej - wybrane zagadnienia systemowe*, w: Micherda, B. (red.), *Perspektywy rozwoju rachunkowości, analizy i rewizji finansowej w teorii i praktyce*, Studia i Prace Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie nr 14, t. 2, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków, s. 239-248.
- Śnieżek, E., 2008, *Sprawozdawczość przepływów pieniężnych. Krytyczna ocena i propozycja modelu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Tokarski, A., 2009, *Rola rachunkowości w postępowaniu upadłościowym*, w: Kiziukiewicz, T. (red.), *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, Zeszyty naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 542, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 497-507.
- Turyńska J., 2003, *Standardy rachunkowości. MSR-US GAAP- Polskie ustawodawstwo*, Difin, Warszawa.
- Ustawa z 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej, Dz.U. 1995 nr 88 poz. 439.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz. U. z 2013 r. poz. 330.
- Ustawa z 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym, Dz.U. 2009 nr 77 poz. 649.
- Wielgórska-Leszczyńska, J., 2014, *Teoria a nauka rachunkowości*, Studia Oeconomica Posnaniensia, vol. 2, nr 4, s. 135-149.
- Wiercińska, A., 2008, *Granice między kreatywną, agresywną i oszukańczą rachunkowością*, w: *Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego*. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Gdańskiego. Zagadnienia Ekonomiki Przemysłu, Fundacja Rozwoju Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk, s. 141-150.
- Wnuk-Pel, T., 2011, *Historia rozwoju rachunkowości zarządczej według Johnsona i Kaplana na tle poglądów tradycyjnych i alternatywnych*, w: Szychta, A. (red.), *Teoria i praktyka współczesnej rachunkowości. Zagadnienia wybrane*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 65-100.

Wolk, H., Francis, J., Tearney, M., 1984, *Accounting Theory A Conceptual and Institutional Approach*, Kent Publishing Company, Belmont.

Zgółkowa, H. (red.), 1995, *Praktyczny słownik współczesnej polszczyzny, t. 6*, Kurpisz, Poznań.

Zgółkowa, H. (red.), 2002, *Praktyczny słownik współczesnej polszczyzny, t. 36*, Kurpisz, Poznań.

Zimniewicz, N., 2012, *Klasyfikacja rachunkowości w systematyce nauk*, w: Gabrusewicz, W., Samelak, J. (red.), *Rozpoznawanie i ujawnianie obszarów ryzyka gospodarczego w sprawozdaniach finansowych*, Materiały konferencyjne, Listopad 30, KIBR, Poznań, s. 168-175.

SPIS RYSUNKÓW

Rysunek 1.1. Pozyskiwanie informacji z danych	21
Rysunek 1.2. Transakcje występujące w przedsiębiorstwie	22
Rysunek 1.3. Koncepcje ujęcia ryzyka i warunków prowadzenia działalności gospodarczej	38
Rysunek 1.4. Rodzaje ryzyka	39
Rysunek 1.5. Populacja ludności i średnia rzeczywista płaca w gospodarstwach rolniczych w Anglii w latach 1275-1800.....	53
Rysunek 1.6. Najważniejsze etapy harmonizacji i standaryzacji rachunkowości	58
Rysunek 1.7. Ewolucja wykorzystania komputerów w rachunkowości.....	60
Rysunek 2.1. Źródła informacji dla celu realizacji funkcji informacyjnej	77
Rysunek 2.2. Działania podejmowane w ramach realizacji funkcji kontrolnej	80
Rysunek 2.3. Zadania realizowane w ramach funkcji dowodowej rachunkowości	82
Rysunek 2.4. Podejścia do określania hierarchii funkcji rachunkowości.....	101
Rysunek 4.1. Istota rachunkowości kreatywnej, agresywnej i oszukańczej.....	167

SPIS TABEL

Tabela 1.1. Definicje terminu "rachunkowość"	27
Tabela 1.2. Role rachunkowości.....	32
Tabela 2.1. Powiązanie zadań i funkcji rachunkowości	68
Tabela 2.2. Zadania rachunkowości	69
Tabela 2.3. Cechy informacji w podsystemach rachunkowości finansowej i zarządczej	74
Tabela 2.4. Źródła działań kontrolnych.....	80
Tabela 2.5. Obszary implementacji funkcji dowodowej	83
Tabela 2.6. Charakterystyka podstawowych funkcji rachunkowości.....	88
Tabela 2.7. Obszary realizacji koncepcji CSR	96
Tabela 2.8. Charakterystyka pozostałych funkcji rachunkowości.....	99
Tabela 3.1. Polskie uczelniane jednostki naukowe zajmujące się tematyką rachunkowości uwzględnione w badaniu empirycznym.....	107
Tabela 3.2. Liczebność i struktura próby badawczej- pracownicy naukowci i doktoranci.....	111
Tabela 3.3. Liczebność i struktura próby badawczej zawierającej podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych.....	112
Tabela 3.4. Struktura spółek objętych badaniem empirycznym wg sektora działalności	114
Tabela 3.5. Metryczka kwestionariusza.....	117
Tabela 3.6. Zwrot z badania	118
Tabela 3.7. Struktura odpowiedzi na pytanie 2 "czy Pani/Pana zdaniem system rachunkowości spełnia także inne (poza wymienionymi w pytaniu powyżej) funkcje"	124
Tabela 3.8. Zwrot odpowiedzi w pytaniu 3 " jeżeli w pytaniu powyżej zaznaczono TAK, proszę o ich wymienienie z jednoczesnym określeniem ich znaczenia przy wykorzystaniu skali z pytania nr 1"	125
Tabela 3.9. Dodatkowe funkcje zidentyfikowane przez pracowników naukowych i doktorantów.....	125
Tabela 3.10. Dodatkowe funkcje zidentyfikowane przez podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych	126
Tabela 3.11. Dodatkowe funkcje zidentyfikowane przez jednostki notowane na GPW.....	126
Tabela 3.12. Rozkład odpowiedzi pracowników naukowych i doktorantów na pytanie 1 kwestionariusza z uwzględnieniem metryczki.....	140

Tabela 3.13. Rozkład odpowiedzi podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych na pytanie 1. kwestionariusza z uwzględnieniem metryczki	142
Tabela 3.14. Rozkład odpowiedzi przedsiębiorstw notowanych na GPW na pytanie 1. kwestionariusza z uwzględnieniem metryczki	143
Tabela 3.15. Rozkład odpowiedzi pracowników naukowych i doktorantów na pytanie 2. kwestionariusza z uwzględnieniem metryczki	143
Tabela 3.16. Rozkład odpowiedzi podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych na pytanie 2. kwestionariusza z uwzględnieniem metryczki	144
Tabela 3.17. Rozkład odpowiedzi przedsiębiorstw notowanych na GPW na pytanie 2. kwestionariusza z uwzględnieniem metryczki	144
Tabela 3.18. Staż pracy a kontakty z praktyką pracowników naukowych i doktorantów	144
Tabela 3.19. Rozkład odpowiedzi pracowników naukowych i doktorantów w segmencie drugim kwestionariusza z uwzględnieniem doświadczenia respondentów	145
Tabela 3.20. Rozkład odpowiedzi podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych w segmencie drugim kwestionariusza z uwzględnieniem doświadczenia respondentów	145
Tabela 3.21. Rozkład odpowiedzi przedsiębiorstw notowanych na GPW w segmencie drugim kwestionariusza z uwzględnieniem doświadczenia respondentów	146
Tabela 3.22. Liczebność próby poszczególnych grup respondentów	148
Tabela 4.1. Katalog współcześnie identyfikowanych funkcji	154
Tabela 4.2. Wagi punktowe do wariantów odpowiedzi w pytaniu 1 " jakie według Pani/Pana znaczenie mają w systemie rachunkowości wymienione niżej funkcje rachunkowości"	156
Tabela 4.3. Znaczenie funkcji zidentyfikowanych w badaniu empirycznym	160

SPIS WYKRESÓW

Wykres 3.1. Struktura populacji środowiska naukowego według kryterium mieszanego	109
Wykres 3.2. Struktura populacji środowiska naukowego według kryterium posiadanego tytułu naukowego.....	109
Wykres 3.3. Struktura procentowa próby do badania zawierającej podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych - wg kryterium miejsca prowadzenia działalności	112
Wykres 3.4. Rozkład odpowiedzi pracowników naukowych i doktorantów na pytanie dotyczące hierarchii podstawowych funkcji rachunkowości.....	119
Wykres 3.5. Rozkład odpowiedzi podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych na pytanie dotyczące hierarchii podstawowych funkcji rachunkowości	121
Wykres 3.6. Rozkład odpowiedzi przedsiębiorstw notowanych na GPW na pytanie dotyczące hierarchii podstawowych funkcji rachunkowości.....	122
Wykres 3.7. Rozkład odpowiedzi na pytanie dotyczące hierarchii podstawowych funkcji rachunkowości - wyniki zbiorcze	123
Wykres 3.8. Rozkład odpowiedzi pracowników naukowych i doktorantów na pytanie dotyczące wpływu sprawozdań finansowych na decyzje inwestorów	127
Wykres 3.9. Rozkład odpowiedzi pracowników naukowych i doktorantów na pytanie dotyczące wpływu sprawozdań finansowych na decyzje podmiotów zewnętrznych	128
Wykres 3.10. Rozkład odpowiedzi pracowników naukowych i doktorantów na pytanie dotyczące kreowania wizerunku jednostki	128
Wykres 3.11. Rozkład odpowiedzi podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych na pytanie o wpływ danych księgowych na decyzje inwestorów	130
Wykres 3.12. Rozkład odpowiedzi podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych na pytanie dotyczące wpływu sprawozdań finansowych na decyzje podmiotów zewnętrznych.....	130
Wykres 3.13. Rozkład odpowiedzi podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych na pytanie dotyczące kreowania wizerunku jednostki	131
Wykres 3.14. Rozkład odpowiedzi przedsiębiorstw notowanych na GPW na pytanie dotyczące swobody kształtowania polityki rachunkowości	132

Wykres 3.15. Rozkład odpowiedzi przedsiębiorstw notowanych na GPW na pytanie o wpływ zmian w polityce rachunkowości na sumę bilansową i wynik finansowy	133
Wykres 3.16. Rozkład odpowiedzi przedsiębiorstw notowanych na GPW na pytanie dotyczące wpływu danych księgowych na decyzje inwestorów	133
Wykres 3.17. Rozkład odpowiedzi przedsiębiorstw notowanych na GPW na pytanie dotyczące wpływu sprawozdań finansowych na decyzje podmiotów zewnętrznych	134
Wykres 3.18. Rozkład odpowiedzi przedsiębiorstw notowanych na GPW na pytanie dotyczące obowiązku sporządzania sprawozdań finansowych.....	135
Wykres 3.19. Rozkład odpowiedzi pracowników naukowych i doktorantów na pytanie 1. z metryczki.....	136
Wykres 3.20. Rozkład odpowiedzi pracowników naukowych i doktorantów na pytanie 2. z metryczki.....	137
Wykres 3.21. Rozkład odpowiedzi pracowników naukowych i doktorantów na pytanie 3. z metryczki.....	137
Wykres 3.22. Rozkład odpowiedzi podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych na pytanie 1. z metryczki.....	138
Wykres 3.23. Rozkład odpowiedzi podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych na pytanie 2. z metryczki.....	139
Wykres 3.24. Rozkład odpowiedzi przedsiębiorstw notowanych na GPW na pytanie 1. z metryczki.....	140
Wykres 4.1. Hierarchia funkcji według pracowników naukowych i doktorantów	157
Wykres 4.2. Hierarchia funkcji według podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych	158
Wykres 4.3. Hierarchia funkcji według jednostek notowane na GPW	158
Wykres 4.4. Hierarchia funkcji podstawowych według ogółu respondentów	159
Wykres 4.5. Hierarchia funkcji szczegółowych według ogółu respondentów.....	160
Wykres 4.6. Hierarchia funkcji szczegółowych według ogółu respondentów.....	174

ZAŁĄCZNIK I

Katedra Rachunkowości
Wydział Zarządzania



UNIWERSYTET EKONOMICZNY
W POZNANIU

Poznań, grudzień 2013r.

Szanowna Pani/Szanowny Panie!

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu jest placówką naukowo-dydaktyczną o bogatej tradycji kształcenia i silnym zapleczu naukowym, posiada również renomę prężnego ośrodka analiz gospodarczych. Jako uczelnia o profilu ekonomicznym rozwija wszystkie formy kształcenia akademickiego oraz prowadzi liczne badania naukowe. Jednym z kluczowych obszarów badawczych jest rachunkowość.

Postępujący rozwój gospodarczy stawia nowe problemy przed teorią i praktyką rachunkowości. Zachodzące zmiany powodują, że należy zastanowić się nad istotą rachunkowości i zrewidować pełnione przez nią funkcje. W tym celu została opracowana ankieta "**Zakres i znaczenie funkcji rachunkowości**", którą mamy przyjemność przedstawić i o której rzetelne wypełnienie bardzo prosimy. Ankieta ta jest jednym z elementów badań prowadzonych przez doktoranta Katedry Rachunkowości mgr Artura Jastrzębowskiemu, dla potrzeb rozprawy doktorskiej pt. "Zakres i znaczenie współcześnie identyfikowanych funkcji rachunkowości".

Wierzmy, że dzięki Państwa pomocy zdobędziemy cenną wiedzę na temat roli jaką pełni rachunkowość we współczesnym przedsiębiorstwie. Udział w badaniu jest dobrowolny, a ankieta poufna. Żadne dane osób, które zechcą poświęcić swój czas na wypełnienie kwestionariusza nie będą nikomu ujawniane. Ankieta może zostać wypełniona odesłana w formie papierowej lub elektronicznej poprzez formularz umieszczony na stronie WWW, której adres został podany we wstępie do kwestionariusza papierowego.

Z wyrazami szacunku,
dr hab. Marzena Remlein, prof. nadzw. UEP
(opiekun naukowy doktoranta)

ZAŁĄCZNIK II
BADANIE ANKIETOWE
ZAKRES I ZNACZENIE FUNKCJI RACHUNKOWOŚCI

Szanowna Pani/Szanowny Panie,

Zwracam się z uprzejmą prośbą o rzetelne wypełnienie poniżej ankiety będącej jednym z elementów badań prowadzonych w ramach Katedry Rachunkowości Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu dla potrzeb rozprawy doktorskiej pt.: „Zakres i znaczenie współcześnie identyfikowanych funkcji rachunkowości”. Celem niniejszego badania jest określenie zakresu i znaczenia współcześnie realizowanych przez rachunkowość funkcji.

Kwestionariusz składa się łącznie z ... pytań zamkniętych i otwartych podzielonych na trzy grupy, których wypełnienie powinno zająć od **2 do 5 minut**. Jeżeli w pytaniu nie zaznaczono inaczej, to udzielenie odpowiedzi powinno następować poprzez zakreślenie symbolem „X” kratki znajdującej się przy odpowiednim wariantcie odpowiedzi lub w inny sposób umożliwiający jednoznaczne określenie dokonanego wyboru.

Udział w badaniu jest dobrowolny, a ankieta poufna. Żadne dane osób, które zechcą poświęcić swój czas na wypełnienie kwestionariusza nie będą nikomu ujawniane. Ankieta może zostać wypełniona i odesłana w formie papierowej lub elektronicznej. Wersja elektroniczna kwestionariusza znajduje się pod adresem:

www.badanie-uep.pl

W celu zabezpieczenia przed otrzymaniem tej samej ankiety w wersji papierowej i elektronicznej, proszę o wpisanie w formularzu elektronicznym podanego poniżej numeru kontrolnego.

Nr kontrolny:	
---------------	--

Wierzę, że dzięki Państwa pomocy zdobędziemy cenną wiedzę na temat roli jaką pełni rachunkowość we współczesnym przedsiębiorstwie.

Z poważaniem,

mgr Artur Jastrzębowski

doktorant- Katedra Rachunkowości UEP

ZAŁĄCZNIK III

Ankieta dla pracowników naukowych i doktorantów zajmujących się problematyką rachunkowości

I. Funkcje rachunkowości i ich znaczenie

1. Proszę o zaznaczenie symbolem "X", jakie według Pani/Pana znaczenie mają w systemie rachunkowości wymienione niżej funkcje rachunkowości.

Nazwa funkcji rachunkowości	Nie występuje	Bardzo małe znaczenie	Małe znaczenie	Neutralna	Duże znaczenie	Bardzo duże znaczenie
Informacyjna (dostarczanie informacji dla celów decyzyjnych)						
Kontrolna (ochrona majątku i płynności jednostki)						
Dowodowa (ewidencjonowanie i przechowywanie dokumentów księgowych)						
Sprawozdawcza (tworzenie sprawozdań finansowych)						
Analityczna (opracowywanie analiz na podstawie danych księgowych)						

2. Czy Pani/Pana zdaniem system rachunkowości spełnia także inne (poza wymienionymi w pytaniu powyżej) funkcje?

- TAK
 NIE
 NIE WIEM

3. Jeżeli w pytaniu powyżej zaznaczono TAK, proszę o ich wymienienie z jednoczesnym określeniem ich znaczenia przy wykorzystaniu skali z pytania nr 1.

Przykład: nazwa funkcji – małe znaczenie,

II. Kształtowanie polityki rachunkowości

4. Czy Pani/Pana zdaniem dane księgowe, w tym publikowane sprawozdania finansowe mogą mieć wpływ na podejmowanie przez inwestorów decyzji o zakupie/sprzedaży akcji podmiotów notowanych na GPW?

- TAK
 NIE
 NIE WIEM

5. Czy Pani/Pana zdaniem dane księgowe, w tym publikowane sprawozdania finansowe mogą mieć wpływ na podejmowanie decyzji przez podmioty zewnętrzne w stosunku do przedsiębiorstw, takie jak np. banki, instytucje leasingowe czy organy administracji publicznej i kontroli skarbowej?

- TAK
 NIE
 NIE WIEM

6. Czy Pani/Pana zdaniem niektóre jednostki gospodarcze kształtują politykę rachunkowości świadomie, w taki sposób aby tworzyć określony wizerunek przed podmiotami zewnętrznymi, takimi jak np. inwestorzy, banki, instytucje leasingowe czy organy administracji publicznej i kontroli skarbowej?

- TAK
 NIE
 NIE WIEM

III. Metryczka

7. Proszę o zaznaczenie posiadanego przez Panią/Pana stopnia naukowego lub tytułu zawodowego:

- | | | | | |
|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| profesor
zwyczajny | profesor
nadzwyczajny | doktor
habilitowany | doktor | magister |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

8. Proszę o zaznaczenie posiadanego przez Panią/Pana stażu pracy (w latach):

- | | | | | |
|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| 0 - 4 | 4 - 10 | 10 - 20 | 20 - 30 | powyżej 30 |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

9. Proszę o określenie swoich związków z praktyką (można zaznaczyć więcej niż 1 pozycję):

- | | | | | |
|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| brak | praca zawodowa | szkolenia | ekspertyzy | inne |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

Inne, jakie:

.....

ZAŁĄCZNIK IV

Ankieta dla podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych

I. Funkcje rachunkowości i ich znaczenie

1. Proszę o zaznaczenie symbolem "X", jakie według Pani/Pana znaczenie mają w badanych przez państwa podmiotach wymienione niżej funkcje rachunkowości.

Nazwa funkcji rachunkowości	Nie występuje	Bardzo małe znaczenie	Małe znaczenie	Neutralna	Duże znaczenie	Bardzo duże znaczenie
Informacyjna (dostarczanie informacji dla celów decyzyjnych)						
Kontrolna (ochrona majątku i płynności jednostki)						
Dowodowa (ewidencjonowanie i przechowywanie dokumentów księgowych)						
Sprawozdawcza (tworzenie sprawozdań finansowych)						
Analityczna (opracowywanie analiz na podstawie danych księgowych)						

2. Czy Pani/Pana zdaniem w badanych przez państwa podmiotach system rachunkowości spełnia inne (poza wymienionymi w pytaniu powyżej) funkcje?

- TAK
 NIE
 NIE WIEM

3. Jeżeli w pytaniu powyżej zaznaczono TAK, proszę o ich wymienienie z jednoczesnym określeniem ich znaczenia przy wykorzystaniu skali z pytania nr 1.

Przykład: *nazwa funkcji – małe znaczenie,*

II. Kształtowanie polityki rachunkowości

4. Czy badają Państwo podmioty notowane na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie?

- TAK
 NIE
 NIE WIEM

5. Jeżeli w pytaniu powyżej zaznaczono TAK, proszę o określenie czy Pani/Pana zdaniem dane księgowe, w tym publikowane sprawozdania finansowe mogą mieć wpływ na podejmowanie przez inwestorów decyzji o zakupie/sprzedaży akcji badanych przez Państwa podmiotów?

- TAK
 NIE
 NIE WIEM

6. Czy Pani/Pana zdaniem dane księgowe, w tym publikowane sprawozdania finansowe mogą mieć wpływ na podejmowanie decyzji przez podmioty zewnętrzne w stosunku do badanych przez państwa podmiotów, takie jak np. banki, instytucje leasingowe czy organy administracji publicznej i kontroli skarbowej?

- TAK
 NIE
 NIE WIEM

7. Czy którakolwiek z badanych przez Państwa jednostek dokonywała zmian w polityce rachunkowości celem wykreowania wizerunku prezentowanego przed podmiotem zewnętrznym np. inwestorami, bankami, organami administracji państwowej lub kontroli skarbowej?

- TAK
 NIE
 NIE WIEM

III. Metryczka

8. Proszę o zaznaczenie symbolem "X" odpowiedniego przedziału dotyczącego Pani/Pana przedsiębiorstwa.

	0 - 1 lat	1 - 5 lat	5 - 10 lat	10 - 20 lat	Powyżej 20 lat
Okres prowadzenia działalności					

	1 - 3	4 - 10	11 - 20	21 - 50	Powyżej 50
Ilość zbadanych jednostek w 2013r.					

ZAŁĄCZNIK V

Ankieta dla przedsiębiorstw notowanych na rynku głównym Giełdy Papierów Wartościowych w Poznaniu

I. Funkcje rachunkowości i ich znaczenie

1. Proszę o zaznaczenie symbolem "X", jakie znaczenie mają wymienione niżej funkcje rachunkowości z punktu widzenia Pani/Pana przedsiębiorstwa.

Nazwa funkcji rachunkowości	Nie występuje	Bardzo małe znaczenie	Małe znaczenie	Neutralna	Duże znaczenie	Bardzo duże znaczenie
Informacyjna (dostarczanie informacji dla celów decyzyjnych)						
Kontrolna (ochrona majątku i płynności jednostki)						
Dowodowa (ewidencjonowanie i przechowywanie dokumentów księgowych)						
Sprawozdawcza (tworzenie sprawozdań finansowych)						
Analityczna (opracowywanie analiz na podstawie danych księgowych)						

2. Czy w Pani/Pana przedsiębiorstwie system rachunkowości spełnia inne (poza wymienionymi w pytaniu powyżej) funkcje?

- TAK
 NIE
 NIE WIEM

3. Jeżeli w pytaniu powyżej zaznaczono TAK, proszę o ich wymienienie z jednoczesnym określeniem ich znaczenia przy wykorzystaniu skali z pytania nr 1.

Przykład: nazwa funkcji – małe znaczenie,

II. Kształtowanie polityki rachunkowości

4. Czy Pani/Pana zdaniem dopuszczalna przepisami prawa swoboda kształtowania polityki rachunkowości przedsiębiorstwa zwiększa możliwość ukazania w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym wiernego i rzetelnego obrazu jednostki?

- TAK
 NIE
 NIE WIEM

5. Czy w procesie podejmowania decyzji dotyczących kształtowania polityki rachunkowości w Pani/Pana przedsiębiorstwie jest brany pod uwagę aspekt, jak wprowadzane zmiany wpłyną na wysokość sumy bilansowej i/lub wyniku finansowego?

- TAK
 NIE
 NIE WIEM

6. Czy Pani/Pana zdaniem dane księgowe, w tym publikowane sprawozdania finansowe mogą mieć wpływ na podejmowanie decyzji o zakupie/sprzedaży akcji państwa jednostki przez inwestorów?

- TAK
 NIE
 NIE WIEM

7. Czy Pani/Pana zdaniem dane księgowe, w tym publikowane sprawozdania finansowe mogą mieć wpływ na podejmowanie decyzji przez podmioty zewnętrzne w stosunku do Pani/Pana jednostki, takie jak np. banki, instytucje leasingowe czy organy administracji publicznej i kontroli skarbowej?

- TAK
 NIE
 NIE WIEM

8. Gdyby nie istniał obowiązek prawny sporządzania sprawozdania finansowego, to czy w Pani/Pana przedsiębiorstwie byłoby sporządzane sprawozdanie finansowe?

- TAK, dlaczego?
- NIE
 NIE WIEM

III. Metryczka

9. Proszę o zaznaczenie symbolem "X" odpowiedniego przedziału czasowego dotyczącego Pani/Pana przedsiębiorstwa.

	0 – 1 lat	1 – 5 lat	5 – 10 lat	10 – 22 lat	Powyżej 22 lata
Prowadzenie działalności					
Obecność na GPW					