

Maria Smejda

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

Łukasz Makowski

Wyższa Szkoła Bankowa w Poznaniu

Wydział Zamiejscowy w Chorzowie

SYSTEMOWY CHARAKTER RACHUNKOWOŚCI A POLITYKA BILANSOWA

Wprowadzenie

Celem artykułu jest zwrócenie uwagi na dużą rolę kosztu historycznego w budowie systemu pomiarowego rachunkowości. W aktualnym systemie zasada kosztu historycznego jest stopniowo ograniczana. Koszt historyczny przez wiele wieków stanowił podstawową zasadę rachunkowości. Obecnie w literaturze przedmiotowej zasada kosztu historycznego jest mocno krytykowana. Krytyka pochodzi nie tylko ze strony rachunkowości akademickiej, ale przede wszystkim ze sfery biznesu. Koszt historyczny, niezbędny warunek wyrażenia struktury tworzonej wartości, nie powinien być eliminowany lub ograniczany do pewnego obszaru. Przeciwnie, powinien być udoskonalany, co wymaga niejednokrotnie trudnego rozstrzygnięcia przez rachunkowość kluczowej kwestii: jaka część aktualnie tworzonej wartości reprezentuje wartość przeniesioną, a jaka część aktualnie tworzonej wartości stanowi wartość nowo wytworzoną. Taki, jak sądzimy, powinien być kierunek ulepszania systemu pomiarowego rachunkowości, kierunek związany z odkrywaniem nowych treści samej kategorii wartości. Zastępowanie kosztu historycznego przez wartość bieżącą nie jest kierunkiem pożądanym ze względu na poszerzanie dużego obszaru subiektywizmu w systemie pomiarowym rachunkowości.

W opracowaniu starano się zwrócić uwagę na korzyści wynikające ze stosowania kosztu historycznego, a zarazem na sprzeczności, jakie pojawiły się w systemie pomiarowym rachunkowości na gruncie wykorzystania wartości bieżącej. Opracowanie sygnalizuje tylko niektóre sprzeczności. Ujawnienie wszystkich

wraz z odpowiednią logiką dowodzenia naukowego wymaga całkiem nowego opracowania. Chodzi jedynie o wskazanie roli kosztu historycznego w systemie pomiarowym rachunkowości, aktualnej z racji istnienia samej kategorii wartości. System pomiarowy rachunkowości, ukazujący strukturalne ujęcie procesu tworzenia i podziału wartości jako bytu materii społecznej, dostarcza informacji wszystkim użytkownikom, w tym także właściwej informacji inwestorom.

1. Przedmiotowe zainteresowanie rachunkowości

Analiza dotychczasowego dorobku w obszarze tzw. teoretycznej rachunkowości wskazuje wyraźnie na ukierunkowanie rachunkowości na procesy decyzyjne. Statyczna koncepcja rachunkowości o charakterze retrospektywnym wypierana jest systematycznie przez rachunkowość prospektywną, obejmującą coraz większy obszar wielkości przewidywanych. W nowym spojrzeniu nie chodzi o pokazanie przeszłych przepływów kapitałowych, ale o przepływy, co do których sądzi się, że mogą wystąpić w przyszłości.

Zacytowane poniżej definicje w sposób wyrazisty wskazują na dwa odmiennie podejścia do rozumienia przedmiotowego zainteresowania rachunkowości. „Rachunkowość jest to system informacyjny, który identyfikuje, zapisuje i informuje o ekonomicznych zdarzeniach jakiejś organizacji dla zainteresowanych użytkowników”¹. W literaturze angloamerykańskiej szeroko rozpowszechniona jest definicja rachunkowości sformułowana przez Amerykańskie Stowarzyszenie Rachunkowości (American Accounting Association) w 1996 roku. Brzmi ona następująco: „Rachunkowość to proces identyfikacji, pomiaru i komunikowania informacji ekonomicznej w celu uzyskania ocen i podejmowania decyzji przez użytkowników tych informacji”². Jednak, jak podkreśla się w MSR, głównym użytkownikiem informacji rachunkowości są inwestorzy, przy milczącym założeniu, że interes innych użytkowników jest tożsamy z interesem inwestorów. Mimo że sprawozdanie finansowe nie może spełnić wszystkich potrzeb informacyjnych użytkowników, są takie potrzeby, które są wspólne dla wszystkich użytkowników. Ze względu na to, że inwestorzy inwestują w jednostkę kapitał obciążony ryzykiem, sporządzanie takich sprawozdań finansowych, które zaspokajają potrzeby inwestorów, będzie także odpowiadało większości potrzeb innych użytkowników sprawozdań³. Tego rodzaju rozumowania nie można uznać za prawidłowe z dwóch powodów. Po pierwsze, różni

¹ J. Weygandt, D.E. Kieso, P.D. Kimmel, *Accounting Principles*, John Wiley and Sons, Inc., USA 2002.

² D. Alexander, Ch. Nobes, *Financial Accounting*, Prentice Hall 2011, s. 4.

³ Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF). Założenia koncepcyjne, SKwP, Warszawa 2013, s. 58.

użytkownicy mają różne interesy ekonomiczne wynikające z różnych relacji ekonomicznych, w których uczestniczą w procesie tworzenia bogactwa narodowego. Po drugie, celem rachunkowości nie jest dostarczenie informacji konkretnym użytkownikom. Rachunkowość winna wyrazić w sposób wymierny system relacji ekonomicznych gospodarującego społeczeństwa. Interesy różnych użytkowników są odzwierciedlane w relacjach ekonomicznych. Z systemowego ujęcia tych relacji przez rachunkowość mogą korzystać różni użytkownicy, wybierając te, które z punktu widzenia ich celów ich interesują. Zatem rachunkowość jest pewnym systemem informacyjnym, a jego szatkowanie przez pryzmat celów, które ten system spełnia, utrudnia zrozumienie i wyjaśnienie istoty rachunkowości.

Zamiana systemowego podejścia w rachunkowości na podejście procesowe generujące informacje dla głównych użytkowników – inwestorów spowodowana była wieloma przesłankami. Wobec trudności, jakie napotkał kapitał produkcyjny w swych zastosowaniach, zaktywizował się kapitał finansowy. Ten kapitał poprzez wiele form, czasem bardzo wyrafinowanych, znalazł obszary dla bezpośredniej maksymalizacji zysków. Z drugiej strony, za przyczyną łatwej przenoszalności i podzielności maksymalizował zyski w sposób pośredni, poprzez wcielenie w kapitał produkcyjny w przestrzeni globalnej. Ryzyko skumulowanego kapitału finansowego jest duże w przypadku nietrafionych alokacji kapitałowych. Rachunkowość tworząca informacje gospodarcze na poziomie mikroekonomicznym poddana została szczególnej presji. Zakwestionowano istotę zysku księgowego i podjęto próbę jego ekonomizacji. Tu potrzebne są przewidywania o wielkości kosztu alternatywnego, co z natury rzeczy zmusza do wykorzystania wielkości przewidywanych. Wartość godziwa uzyskała przyzwolenie na zastosowanie do wyceny składników majątkowych. Pytanie, czy dany składnik utrzymywać czy sprzedać, stało się aktualne. Możliwość wyceny składników majątkowych według wartości godziwej (mającej często charakter subiektywny) spowodowała pojawienie się zjawiska zarządzania zyskami. Zarządzanie zyskami polega często na stosowaniu rachunkowości kreatywnej do maksymalizacji aktywów netto, a wcześniej jeszcze wyniku finansowego. Rachunkowość straciła na znaczeniu jako dziedzina wiedzy obiektywnej.

2. Znaczenie kosztu historycznego dla wyrażenia strukturalnego procesu tworzenia i podziału wartości

Koszt historyczny przez wiele wieków stanowił kluczową zasadę rachunkowości. Stosowanie tej zasady wynikało z rozpoznawania istoty wartości jako centralnej kategorii gospodarki rynkowej. Koszt historyczny reprezentuje war-

tość przeniesioną w procesie tworzenia wartości. Jednostka gospodarcza posiada swój plan pomnożenia wniesionego kapitału w określonym horyzoncie czasowym. Kontynuacja działalności zakłada dokonanie pełnego ruchu okrężnego wniesionego kapitału, bo tylko wtedy możliwe jest odnotowanie pełnego skutku pracy kapitału, produktywności wyrażanej w stopniu jego pomnożenia. Naturalną konsekwencją będzie przyjęcie zasady kosztu historycznego w rachunkowości, według którego wyceniane będą składniki majątkowe. Przyrost kapitału oznaczać będzie, że końcowa wartość kapitału jest większa od wartości początkowej. Zasada kosztu historycznego umożliwia obrachowanie tego przyrostu. Stosowanie kosztu historycznego jest ściśle związane z zasadą transakcyjną.

Zasada transakcyjna w rachunkowości odgrywa bardzo ważną rolę dla ujawnienia kosztów i przychodów. Koszty nie mają samodzielnego znaczenia. Znaczenia nabierają poprzez pojęcie przychodów. Zasada transakcyjna oznacza zgodę partnerów gospodarczych na proponowaną alokację zasobów i ich wykorzystanie przy określonej nadanej użyteczności. Innymi słowy, ma tu miejsce akceptacja społeczna dla ukształtowanej wartości dostarczanych produktów i usług. Występujący tu koszt historyczny jest miarą obiektywną i weryfikowalną. Nie jest on oparty na subiektywnych szacunkach. Kupujący i sprzedający zgadzają się na taki pomiar w czasie dokonywanej transakcji. Nie oznacza to, że ta zgoda będzie automatycznie potwierdzona przepływami gotówkowymi.

Wartość potwierdzona w transakcjach gospodarczych informuje, że gospodarowanie zasobami jest zgodne z celami gospodarczymi, uwikłanymi w relacje ekonomiczno-społeczne. Strukturalne ujęcie wartości tworzy obszar dla analizy rentowności. Oczywiście pełne potwierdzenie wartości wymaga przepływów gotówkowych. To droga wprowadzania form podziałowych wartości w jej powtórny proces tworzenia. Jednak przepływy gotówkowe będą zależne także od sposobu realizowania prawa obiegu pieniężnego w danej gospodarce. Pogłębiona analiza płynności finansowej na podstawie przepływów gotówkowych winna ujawnić mikro- i makroekonomiczne przyczyny zbyt dużego rozdziewu między memoriałową i kasową zasadą rachunkowości. Zauważając, że prawidłowe przepływy gotówkowe mogą zależeć także od uwarunkowań makroekonomicznych, należy tym bardziej podkreślić znaczenie kosztu historycznego dla analizy procesów wzrostu gospodarczego.

Wykorzystanie kosztu historycznego w systemie pomiarowym rachunkowości wynika z podstawowego równania bilansowego. Wprowadzenie do jednostki gospodarczej kapitałów wymaga ich wcielenia w różne aktywa. Nabycie aktywów to wstępny, konieczny warunek dla powstania siły produkcyjnej kapitału. Skapitalizowana wartość aktywów to nic innego, jak przekształcenie oszczędności w inwestycje. Stopień, w jakim jednostka dołączy wartość dodaną

do wartości przeniesionej (reprezentowanej przez koszt historyczny), świadczy o sile produkcyjnej kapitału zaangażowanego w danej jednostce gospodarczej. Kluczową rolę w pomnażaniu kapitału w danej jednostce odgrywa kapitał funkcyjony, oznaczający połączenie uprzedmiotowionego wyposażenia kapitałowego z pracą żywą. To ona nadaje celowość zastosowanemu kapitałowi.

Równanie bilansowe transformuje w podwójnym zapisie koszt historyczny jako obiektywną, zweryfikowaną przez rynek kategorię wartości do systemu pomiarowego rachunkowości. Stosowanie kosztu historycznego spina rzeczową i wartościową stronę reprodukowanego bogactwa na poziomie mikroekonomicznym. Jest to niezbędny warunek pokazania procesu tworzenia i podziału wartości, dokonującego się w danej działalności jednostki. Podmiot gospodarczy może być przedsiębiorstwem pojedynczego właściciela lub prawnie utworzoną spółką, jednakże zawsze jest to podmiot o wyodrębnionym kapitale, posiadający własne zasoby, generujący przychody i koszty, a w ślad za tym zysk. Podstawowe równanie bilansowe odzwierciedla koncepcję podmiotu gospodarczego, albowiem elementy równania powstają w relacji do wyodrębnionego podmiotu, którego ekonomiczna działalność jest raportowana w sprawozdaniu finansowym.

Naturalnym celem ekonomicznym jednostki gospodarczej jest nabywanie ekonomicznych zasobów i ich wykorzystanie do produkcji produktów i usług w celu ich sprzedaży. Koszt historyczny zapewnia kontrolę w przepływie zasobów – skapitalizowanego bogactwa. Informuje o tym, jaki zasób trafia do gospodarczego wykorzystania, ile za niego zapłacono. Widać, jakie rezultaty były uzyskane i za pomocą jakich zasobów. Na podstawie kosztu historycznego możliwe jest pokazanie stosunku bogactwa skapitalizowanego do nowo wytworzonej wartości. Można śledzić włączanie się danej jednostki do makroekonomicznych procesów tworzenia wartości. Stosowanie kosztu historycznego umożliwia pokazanie procesu kształtowania wartości na poziomie mikroekonomicznej alokacji kapitałowej. W wartości tej zakodowane są różne poziomy alokacji kapitałowej w przestrzeni społecznej (branżowej, regionalnej).

Zastosowanie kosztu historycznego ma ogromne znaczenie dla kontroli kosztów. Kontrola zasobów w koszcie historycznym to nie techniczne, proste podejście do kontroli zasobów. Kontrola zasobów w koszcie historycznym ma wymiar ekonomiczny, chodzi o relację *input-output*, a więc o relację, w jakich wartościach zasoby weszły do działalności gospodarczej i jaki skutek ich produkcyjnego wykorzystania jest na wyjściu. Zakup tych zasobów po określonych cenach jest rynkową akceptacją dotychczasowego sposobu tworzenia wartości i podziału. Transakcje sprzedaży obrazują końcowy rezultat tworzenia wartości, wskazują na rozmiar stworzonej wartości dodanej. Relacje *input-output* zapisane w koszcie historycznym umożliwiają kontrolę zarządzania zasobami, ich wyko-

rzystania we właściwej alokacji, skutkującej wielkością stworzonej wartości dodanej. Podwójny zapis w księdze handlowej oferuje efektywne znaczenie tej relacji.

Wartość ma charakter systemowy, zarazem społeczny. Koszt historyczny, umożliwiając pokazanie przepływów kapitałowych w systemie relacji *input-output*, umożliwia strukturalne ujęcie wartości. Czyni to nie bezpośrednio. Między *input* a *output* wkracza algorytm rachunkowości w postaci zasady podwójnego zapisu, uzasadniający istotę samej kategorii wartości. Jej systemowy charakter tworzy podstawę systemowego ujęcia procesów ekonomicznych w rachunkowości. Stosowanie kosztu historycznego to wstępny warunek tworzenia systemowego pomiaru w rachunkowości. Krytyka koncepcji kosztu historycznego jako podstawy dla zapisu statycznego charakteru wartości nie ma głębszego uzasadnienia. Oczywiście wartość jest kategorią dynamiczną i ten dynamiczny charakter rozstrzyga o alokacji kapitałowej. Jednak gdy społeczeństwo zaakceptuje dane kierunki alokacji kapitałowej poprzez transakcje poparte swoją dochodowością, wartość staje się statyczna, ma już charakter historyczny.

Rachunkowość w systemowych zapisach transakcji gospodarczych utrwała statyczny charakter wartości, co ma nieocenione znaczenie dla pokazania procesów wzrostu gospodarczego. Społeczeństwo poprzez transakcje rynkowe akceptuje poziom skapitalizowanej wartości, co oznacza, że wyraziło zgodę na skapitalizowanie części wartości dodanej i tym samym określiło poziom aktualnej konsumpcji. Śledzenie strukturalnych ujęć wartości na podstawie kosztu historycznego ma ogromne znaczenie dla aktualnej dynamiki rozwoju gospodarczego danego społeczeństwa w makroskali. Strukturalne wyrażenie wartości unaocznia siłę tego rozwoju w postaci stosunku wartości przeniesionej do wartości nowo wytworzonej. Rachunkowość sprowadzona jest do właściwego wymiaru – pokazania struktury wartości w procesie tworzenia i podziału. Nie jest wykorzystywana do rozstrzygania o procesach alokacji zasobów, o których może decydować tylko samo społeczeństwo we wspólnym procesie gospodarowania. Wpływ społeczeństwa na procesy alokacyjne zasobów będzie tym większy, im bardziej będzie ono w stanie wyrazić swoją wolę we właściwych procesach demokracji. Możliwość realizowania własnych celów gospodarczych przez społeczeństwo wymaga właściwego modelu gospodarki rynkowej, który umożliwiałby wprowadzanie celów społecznych w jego reguły działania. Zatem system demokracji ma pierwotne znaczenie dla kształtowania treści procesów ekonomicznych⁴.

⁴ J. Szostak, H. Chavez's Bolivarian State, *A Recurrent Theme or a Signpost for Democracy's Future Evolution Trajectories*, Interpolis 10, Banská Bystrica 2010, s. 37-381.

3. Wartość bieżąca jako alternatywa dla kosztu historycznego

Pozycje aktywów i pasywów wyceniane według wartości bieżącej wpływają na zmianę wartości kapitału. Pojęcie kapitału jako wartości początkowej warunkującej uruchomienie biznesu zostaje zamienione na wielkość rezydualną, rozumianą jako aktywa netto (aktywa minus zobowiązania). Zysk obliczony jest jako różnica między aktywami netto na początek i koniec roku, po korekcie transakcji kapitałowych z właścicielami.

Przy takim podejściu zapisy przepływów zasobów kapitałowych nie są wymagane. Informacja o tym, jak dużo zapłacono za zasoby, jest niewłaściwa z punktu widzenia bieżącej wyceny tych zasobów. Inwestorów nie interesuje kontrola zasobów. Zamiast tego interesuje ich wyceniona na koniec roku lista aktywów i pasywów. Jest to wątpliwy sposób zapisywania i raportowania. Fundamentalne znaczenie kontrolnej funkcji rachunkowości zostaje zakwestionowane. Zasada podwójnego zapisu oferująca efektywne wyrażenie relacji *input-output* nie zostaje we właściwy sposób wykorzystana. Strukturalne wyrażenie wartości wskazujące na stosunek skapitalizowanej wartości do wartości nowo wytworzonej pozbawione jest znaczenia, tak istotnego dla rozpoznania treści procesu tworzenia bogactwa danego społeczeństwa. Wykorzystanie wartości bieżącej w systemie informacyjnym rachunkowości nie umożliwia pokazania rzeczywistej alokacji kapitałowej, skutkującej stworzeniem wartości.

Zwolennicy miar w rachunkowości opartych na bieżącej wartości utrzymują, że ta wartość odzwierciedla bieżące ekonomiczne warunki rynkowe, w jakich działa dana jednostka. Uważa się, że procedura wyceny w wartości bieżącej stwarza szansę na przewidywanie przyszłej, oczekiwanej wartości, pozwala wyrazić ekonomiczną koncepcję dochodu, która jest najbardziej przydatna dla użytkowników sprawozdań finansowych. Przeciwnicy uważają, że wartość bieżąca nie może być przeznaczona dla wszystkich pozycji aktywów w bilansie i że zapis bieżącej wartości aktywów w bilansie skutkuje zapisami niezrealizowanych zysków i strat w rachunku wyniku finansowego. Wskazują, że przyszłe przepływy gotówki połączone z elementami bilansu są wątpliwe do oszacowania. Czas tych przepływów jest niepewny i stopa dyskontowa trudna do uznania. Trzeba przyznać, że nie ma prostej podstawy pomiarowej dla wszystkich elementów składników majątkowych, a akceptowanie różnorodnych technik mierzalnych zależy od otoczenia i przeznaczenia informacji. Wycena aktywów przy różnorodnych technikach stwarza ogromny problem interpretacyjny.

Dokonując krytycznego spojrzenia na stosowanie wartości bieżącej w rachunkowości, należy zwrócić uwagę na dwie istotne kwestie⁵: zjawisko addytywności aktywów i przewidywanie przyszłych przepływów gotówkowych.

Wartość bieżąca może być reprezentowana przez wartość reprodukcyjną lub zrealizowaną.

Oferty cenowe mogą być różne, formułowane na poziomie cen krajowych, zagranicznych czy być może uśrednionych. Za tymi wyborami kryje się wiele zróżnicowanych racjonalności, wynikających z warunków ekonomicznych, w których ceny były kształtowane. Powstaje tu poważny problem metodologiczny dotyczący wyboru właściwej racjonalności, dla której nie ma właściwie określonego kryterium. Takiego problemu nie ma przy koszcie historycznym. Nie występuje tu kwestia selekcji transakcji, bowiem racjonalność oferty cenowej została potwierdzona zrealizowaną transakcją. Ktoś poświęcił część swojego dochodu na nabycie składników majątkowych służących procesowi wzrostu gospodarczego. W aspekcie teoretycznym można zauważyć, że podział wartości został ponownie wcielony w proces jej tworzenia. Kluczowy imperatyw wartości o jedności procesów tworzenia i podziału został usankcjonowany w transakcjach rynkowych, jedność rzeczowej i wartościowej strony wartości została zrealizowana. Istota tworzenia bogactwa – wyrzeczenie się pewnych wartości w imię przyszłych korzyści – została ujawniona. Rachunkowość przez zastosowanie kosztu historycznego odzwierciedla tę istotę w swoim systemie pomiarowym.

Dokonując wyceny składników majątkowych w wartości bieżącej, napotykamy na inny jeszcze aspekt addytywności. Należy stwierdzić, że suma aktywów jako synonim bogactwa jest sztucznym tworem. Nie można na podstawie tej wielkości przewidywać przyszłych przepływów gotówkowych. Dla przewidywań przyszłych przepływów gotówkowych istotna jest wycena firmy jako całości, a nie poszczególnych składników majątkowych. Wycena poszczególnych komponentów może być całkiem różna od wyceny firmy jako całego organizmu. Biorąc pod uwagę wspomniany wcześniej problem addytywności aktywów, wycenianych za pomocą różnych cen bieżących, należy podkreślić, że nie ma żadnych podstaw do przewidywań przyszłych przepływów gotówkowych. Firmy, wykorzystując możliwości stosowania wartości bieżącej do wyceny aktywów, dążą do przeszacowania aktywów, licząc na spodziewany wzrost cen akcji. Informacje te mają wątpliwy walor dla inwestorów. Należałoby poszukiwać innych sposobów użytecznej informacji dla inwestorów, a nie ograniczać to do problemów tylko wyceny. Trzeba także odnotować, że przy stosowaniu wartości bieżącej koncepcja zysku do zrealizowania jest koncepcją słabą i najmniej odpowiednią do wykorzystania w dystrybuowaniu zysku.

⁵ Y. Ijiri, *A Defense for Historical Cost Accounting*, Accounting Theory Vol. 2, SAGE 2009, s. 155.

4. Wpływ rachunkowości akademickiej na procesowe ujmowanie zjawisk ekonomicznych w jej systemie pomiarowym

Przed 1970 rokiem dominowało w rachunkowości podejście indukcyjne, polegające na wyciąganiu wniosków z istniejącej praktyki gospodarczej i dokonaniu właściwych uogólnień. Uznano, że to, co ma miejsce w praktyce jest aktualne, obiektywne i winno być odzwierciedlone w systemie informacyjnym rachunkowości według zsyntetyzowanego, strukturalnego obrazu samej kategorii wartości. Doskonalenie systemu informacyjnego w rachunkowości polegało na uwzględnieniu nowych zdarzeń gospodarczych, ujawnianych zarówno w obszarze mikro-, jak i makroekonomicznym, dokonujących się pod wpływem czynników ekonomicznych, politycznych, fiskalnych, komercyjnych, prawnych itp.

Rachunkowość z natury rzeczy miała charakter narodowy, bowiem w różnych krajach obowiązywały różne modele gospodarcze, różne formy działania gospodarczego czy uregulowania prawnego.

Po 1970 roku następuje szybki rozwój rynków kapitałowych, przejawiający się nie tylko we wzroście rozmiaru dokonywanych transakcji, umiędzynarodowieniu tych rynków, ale przede wszystkim w zaistnieniu nowych, często bardzo wyrafinowanych, pochodnych instrumentów finansowych. Jednocześnie obserwuje się gwałtowny wzrost korporacji międzynarodowych i ich wpływ na gospodarkę światową. W ślad za tym wzmaga się presja na zunifikowanie systemów rachunkowości krajowych, z żądaniem tworzenia informacji użytecznych dla inwestorów. Następuje pewne przewartościowanie funkcji informacyjnej rachunkowości. Mniejszą wagę przywiązuje się do tradycyjnej kontrolnej funkcji rachunkowości, do aspektów racjonalnego gospodarowania aktywami na rzecz funkcji wyceny składników majątkowych. Funkcja ta nabiera szczególnego znaczenia z punktu widzenia podejmowanych trafnych decyzji inwestycyjnych. Chodzi głównie o decyzje, czy utrzymywać aktywa, czy je sprzedać. Dla uzasadnienia takiego kierunku decyzyjnego czynione są odwołania do rachunkowości akademickiej. Jej zadaniem było zawsze poszukiwanie miar i ich relacji, adekwatnych do zmian w treści ekonomicznej zjawisk i procesów. Tym razem treść ekonomiczną zjawisk wiąże się z ich wpływem na kategorię zysku ekonomicznego, rozumianego jako kategoria dynamiczna, uwzględniająca czas. Inwestorów interesuje nie to, jaki zysk jest, ale jaki będzie. Dotychczasowe, dominujące podejście indukcyjne zostaje odsunięte na dalszy plan, na rzecz podejścia dedukcyjnego.

Dedukcyjne podejście oznacza formułowanie wniosków na podstawie teorii ekonomii. Teoretycy ekonomii, bardziej analitycy finansowi występujący w roli

ekonomistów, zakwestionowali głównie koncepcję zysku mierzonego w rachunkowości na podstawie kosztu historycznego. Uważa się, że kategoria zysku ekonomicznego może być odzwierciedlona w modelu pomiarowym zysku, opartym na koncepcji zachowania kapitału nominalnego i bieżącej wartości zrealizowanej. Założenia koncepcyjne oparte na takim modelu pomiarowym zysku stanowią z kolei podstawę konceptualnej struktury sprawozdawczości finansowej.

Uznano, że zysk to różnica między kapitałem na początek okresu i kapitałem na koniec okresu, po korektach transakcji kapitałowych z właścicielami. Trzeba jednak zauważyć, że w modelu pomiarowym zysku opartym na wykorzystaniu kosztu historycznego ta różnica między kapitałem początkowym i końcowym wyraża zysk transakcyjny, potwierdzony społecznie przez transakcje kupna i sprzedaży. W modelu pomiarowym opartym na wartości bieżącej (w przypadku, gdy wartość bieżąca jest wielkością szacunkową) zyski to również przyrosty wartości aktywów. Do rachunkowości wprowadzono funkcję wyceny aktywów, która nabiera pierwszoplanowego znaczenia. Dla urzeczywistnienia tej funkcji zredefiniowano pojęcie kapitału jako kapitału rezydualnego (aktywa – zobowiązania) = aktywa netto oraz ustalono nowe pojęcia przychodów i kosztów, odpowiadające odpowiednio przyrostowi lub zmniejszeniu aktywów netto, czyli kapitału własnego. Oczywiście tradycyjnie rozumianą wartość bieżącą transponowano w szersze pojęcie wartości godziwej. Wartość godziwa to nie tylko kształtowana przez rynek wartość bieżąca, ale także w przypadku braku rynku aktywnego – wartość szacunkowa, przewidywana przez ekspertów od wycen. Mechanizm rynkowego kształtowania wartości zostaje podmieniony na projekcje człowieka co do oczekiwanych, przyszłych wartości. Rachunkowość wciela w swój obszar „pewne nadzieje”.

Nowe spojrzenie teoretyczne utrwalono nowym zapisem równania bilansowego: aktywa – zobowiązania = aktywa netto (kapitał własny). Tym samym wprowadzono nowy cel dla jednostek gospodarczych – maksymalizację aktywów netto. Tradycyjny cel jednostki gospodarczej – dostarczenie produktów i usług – stracił na znaczeniu. Celem jednostki gospodarczej jest prowadzenie działalności gospodarczej w imieniu właścicieli. Menedżerowie motywowani są za maksymalizację wartości aktywów netto – cel, którym zainteresowani są inwestorzy. Nie dziwi więc, że przy dużym polu elastyczności dla kształtowania wartości aktywów występuje zjawisko przeszacowywania wartości aktywów, a tym samym wielkości wyniku finansowego. Zarządzanie zdarzeniami zostało zamienione na zarządzanie wartościami.

Wprowadzenie pewnego pola elastyczności dla stosowania różnych procedur w rachunkowości opiera się na argumentacji, iż menedżerowie znają naj-

piej założenia ekonomiczne swoich firm. Ten argument, logicznie brzmiący, nie do końca jest prawdziwy. Wprowadzenie do systemu informacyjnego rachunkowości wielkości szacunkowych może dotyczyć wewnętrznej alokacji kapitałowej. Przykładowo może dotyczyć: wielkości ustalonej amortyzacji, wielkości rezerw czy metod rozchodowywania zapasów materiałowych. W przypadku, gdy poprzez przeszacowywanie aktywów następuje kreowanie wyniku finansowego, mamy do czynienia z próbami wpływu na zewnętrzne alokacje kapitałowe. Transfer kapitałów z rynków kapitałowych nie musi być dokonywany dla potrzeb przyszłej produkcji produktów i usług. Kapitał ten może być wykorzystany gdziekolwiek i dla różnych celów, niekoniecznie z punktu widzenia potrzeb danego społeczeństwa. Uznano przecież w nowym nurcie rachunkowości, że celem jednostki gospodarczej jest maksymalizacja własności dla właścicieli. Pominięto zatem istotną kwestię, że dana jednostka to zorganizowana praca społeczna, wykorzystywana w danych warunkach społeczno-ekonomicznych danego społeczeństwa. Jednostka gospodarcza, mimo dostarczenia kapitałów przez właścicieli, nie jest całkowicie ich prywatną jednostką. Kapitały w dużej mierze pochodzą z przekształcenia oszczędności danego społeczeństwa w inwestycje. Poza tym funkcjonujący kapitał oznacza część kapitału powstałego w samej jednostce gospodarczej. W istocie po stronie pasywów powinna się pojawić trzecia forma kapitału w postaci „quasi-kapitału”, stanowiąca podstawę do rozszczeń wyniku finansowego jednostki gospodarczej samej w sobie. Właściciele jako dostawcy kapitału powinni otrzymać stopę przychodu ze swojego kapitału. Stopa przychodu z kapitału jest pojęciem węższym niż stopa zysku. Problem dystrybucji zysku na podstawie koncepcji kapitału własności jest wielce kontrowersyjny ideologicznie.

Na koniec należałoby zauważyć, że z powodu nowych uwarunkowań ekonomicznych myślenie przyszłościowe stało się kluczową filozofią korporacji poszukujących źródeł zysku i gromadzenia bogactwa. Dla tego celu korporacje potrzebują odpowiednich działań, jednak działania te nie mogą mieć charakteru spekulatywnego, opartego na wykorzystywaniu zmienności pieniądza. Zastosowanie wartości godziwej do wyceny aktywów czyni takie okazje realnymi, co więcej, może przyczyniać się do realnych przepływów gotówkowych, oderwanych od procesów realnych tworzenia bogactwa społecznego. Nieuzasadniony transfer wartości dodanej w skali globalnej wywołuje zjawiska kryzysowe. Rachunkowość nie może w swoim systemie pomiarowym tworzyć złudzeń dla tych samych inwestorów, dla których system ten przebudowuje.

5. Uogólnione spojrzenie

W ostatnich latach obserwujemy istotne zmiany w systemie pomiarowym rachunkowości. Zmiany te są dokonywane pod wpływem interesów ekonomicznych inwestorów, zwłaszcza inwestorów inwestujących w skali globalnej. Poszukiwanie zwrotów z kapitału finansowego napotkało na bariery wynikające z trudności alokacyjnych kapitału produkcyjnego. W dotychczasowym rozwoju gospodarczym kapitał finansowy czerpał korzyści, przeobrażając się w postać kapitału produkcyjnego. W ostatnich latach kapitał ten znalazł samodzielne formy dla swoich zwrotów, wykorzystując zmienność kategorii pieniądza. Było to możliwe po przyjęciu nowego paradygmatu w teorii współczesnego monetaryzmu – utowarowienia pieniądza. Wykorzystanie wszystkich trzech zmienności pochodzących od zmienności pieniądza: zmienności cen, stóp procentowych, i kursów walutowych stało się popularną drogą do uzyskiwania atrakcyjnych zwrotów na kapitale finansowym. Możliwość wykorzystania tych zmienności została stworzona w systemie informacyjnym rachunkowości wraz z wprowadzeniem wartości godziwej do wyceny składników majątkowych. Koszt historyczny jako tradycyjna zasada dotychczasowego systemu pomiarowego rachunkowości był stopniowo ograniczany i zastępowany przez propozycję alternatywną – wartość godziwą.

Krytyka kosztu historycznego w rachunkowości akademickiej została zaostrzona. Uzasadniana jest statycznym charakterem zasady kosztu historycznego, niegwarantującym procesowego ujmowania informacji w systemie pomiarowym rachunkowości, czy wreszcie anachronicznym spojrzeniem na tradycyjną rolę aktywów rzeczowych w tworzeniu bogactwa w dobie dominacji kapitału intelektualnego. Twórcza rola w procesach tworzenia bogactwa przynależy obecnie wartościom niematerialnym i prawnym. Opracowanie stanowi pewną próbę obrony kosztu historycznego. Stosowanie kosztu historycznego pozwala oprócz budowę systemu informacyjnego rachunkowości na sportretowaniu strukturalnego ujęcia procesu tworzenia i podziału wartości. Kategoria ta nie ma całkowicie charakteru statycznego, gdy wykorzystuje dla swojego zobrazowania koszt historyczny. Dynamiczny charakter tej kategorii wynika z przeobrażeń w samej pracy społecznej. Pojawiające się nowe zdarzenia w procesach tworzenia bogactwa, stanowiące ekspansję aktywów – wartości niematerialnych i prawnych – nie muszą tworzyć wyzwań dla budowy nowego korporacyjnego systemu informacyjnego, błędnego systemu, pełnego sprzeczności. Zjawiska te należy wyrazić w nowym strukturalnym obrazie wartości. Oczywiście pojawi się tu niezmiernie ważny i ciągle aktualny problem – podziału na pracę produkcyjną i nieproduk-

cyjną. Musi on być rozstrzygnięty wcześniej, zanim podejmie się próbę budowy systemu informacyjnego rachunkowości. Nawet wtedy, gdy wzrastają struktury wirtualnych niematerialnych zasobów, winny być wcielone w nowe formy pracy społecznej. Chodzi więc o twórcze rozpoznanie nowych treści samej kategorii wartości i uwolnienie się od spekulacyjnych zdarzeń ekonomicznych. Problemy aktualnej akumulacji kapitału, maksymalizacji bogactwa i siły ekonomicznej opartej na współcześnie działającym rynku muszą być rozpatrywane w kontekście myślenia systemowego, a więc w obszarze nowego spojrzenia analitycznego na aktualną treść procesu tworzenia wartości i jej podziału. Jest to pierwotnie uwarunkowana podstawa teoretycznego uzasadnienia dla budowy nowego systemu informacyjnego rachunkowości. Żadne nowe pojawiające się zjawiska ekonomiczne nie podważają zasadniczego imperatywu dla budowy systemu pomiarowego rachunkowości, jakim jest zawsze rozpoznanie nowych treści kategorii wartości. System musi być budowany w ramach tej kategorii, a nie poza nią. W tym kontekście odrzucanie zasady kosztu historycznego jest niewłaściwe. Nowe propozycje pomiarowe w rachunkowości, polegające na zwiększeniu obszaru zastosowania wartości bieżącej, bynajmniej nie udoskonalają procesowego podejścia i nie czynią efektywnego sposobu ekonomizacji zysku księgowego. Jakość informacji dla inwestorów jest także wątpliwa. Rachunkowość w swoim systemie pomiarowym winna odzwierciedlić treść współczesnych przeobrażeń w pracy społecznej, zogniskowanych w kategorii wartości.

Przygotowanie informacji przyszłościowych w ramach systemu pomiarowego rachunkowości opartego na strukturalnym ujęciu procesu tworzenia i podziału wartości jest możliwe. W takim przypadku należałoby uzyskać miarę zmienności między aktualnymi relacjami ekonomicznymi, wyrażonymi w kategorii wartości, a stanem pożądanym. Dostrzeżenie treści zjawisk ekonomicznych, znalezienie odpowiedniej formy dla ich wyrażenia to nieustający proces doskonalenia systemu informacyjnego rachunkowości, zarazem podniesienia stopnia jego obiektywności.

Zagadnienie różnych użytkowników z różnymi interesami może być w jakiś sposób rozwiązane, gdyby z systemu relacji wybrać te wielkości, które danego użytkownika interesują (np. zysk, dywidenda, przychody, koszty itp.) i określić czynnik zmienności wobec przyszłej projekcji. Wcześniej być może trzeba określić zmienność między wielkościami w samym systemie, a potem zmienność względem projekcji (tzn. dla jakiejś odległości czasowej)⁶. Ważne jest tu jednak,

⁶ R. Sterling, *Costs (Historical versus Current) versus Exit Values*, Accounting Theory Vol. 2, SAGE 2009, s. 252.

że zmienność byłaby określona względem obiektywnej podstawy, którą jest strukturalne ujęcie wartości w informacyjnym systemie rachunkowości (nie byłaby podstawą niewiadomego pochodzenia). Ten obszar powinien stanowić przedmiot zainteresowania rachunkowości zarządczej.

Podsumowanie

Celem artykułu było wykazanie, że zasada kosztu historycznego ma w dalszym ciągu aktualne znaczenie w kształtowaniu systemu pomiarowego rachunkowości. Stosowanie kosztu historycznego umożliwia strukturalne wyrażenie procesu tworzenia i podziału wartości i z racji systemowego charakteru tej kategorii możliwe jest stworzenie systemu informacyjnego rachunkowości. Relacje ekonomiczne ujęte w systemie pomiarowym rachunkowości nie mają mieć charakteru technicznego ani nie można ich tworzyć z punktu widzenia jakiegokolwiek użytkownika. Różnorodni użytkownicy ogniskują swoje interesy ekonomiczne w fenomenie złożonej kategorii samej wartości. Z systemowego charakteru przeobrażeń pracy społecznej zobrazowanej w kategorii wartości można wyodrębnić te relacje, które interesują danego użytkownika. W interesie tychże samych użytkowników ważna jest kontrola zasobów, ich efektywne wykorzystywanie. Stosowanie kosztu historycznego pozwala na kontrolę przepływu kapitału w relacji *input-output*. Stopniowe eliminowanie kosztu historycznego przez wartość godziwą nie udoskonala systemu informacyjnego rachunkowości, czyniąc ją dyscypliną mniej zobiektywizowaną, bardziej zideologizowaną, nie mówiąc już o tym, że powoduje ogromny koszt przygotowywania informacji rachunkowej. Sprzeczności w aktualnym teoretycznym spojrzeniu rachunkowości wynikają z jednej sprzeczności podstawowej – traktowania kapitału produkcyjnego jako kapitału finansowego.

Literatura

- Alexander D., Nobes Ch., *Financial Accounting*, Prentice Hall 2011.
- Ijiri Y., *A Defense for Historical Cost Accounting*, Accounting Theory Vol. 2, SAGE 2009.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF). Założenia koncepcyjne, SKwP, Warszawa 2013.
- Sterling R., *Costs (Historical versus Current) versus Exit Values*, Accounting Theory Vol. 2, SAGE 2009.
- Weygandt J., Kieso D.E., Kimmel P.D., *Accounting Principles*, John Wiley and Sons, Inc., USA 2002.

**THE SYSTEMIC NATURE OF ACCOUNTING
AND BALANCE SHEET POLICY****Summary**

The analysis of the contemporary accounting thought indicates its clear focus on decision-making processes. A statistical concept of accounting is systematically superseded by prospective accounting. Such a change in directive thinking in accounting results from promoting economic interests of investors who search for attractive methods of obtaining returns on financial capital. This article proves that a historical cost principle that is being limited in accounting has not lost its up-to datedness. On the contrary, the principle in question provides some grounds for the systematic nature of accounting, which guarantees more objective understanding of capital flows and supports control of economic resources. The historical cost principle involves the theory of values – a key category of any market economy. For the time being, this theory has not been rejected in the current theories of economics. Involving the right of value in a measuring system of accounting allows for dynamic treatment of economic processes as well. This is a question of determining an up to date contents of the right in question and suggesting adequate structural method to present the value. The dynamic process has to be included within the framework of other (contemporary) category perception of the value – not outside the framework. Generalny, this paper is supposed the idea of a historical cost.