

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 399

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Piotr Bednarek



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redakcja wydawnicza: Barbara Majewska, Joanna Świrska-Korłub

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Marcin Orszulak

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192

e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-523-0

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

tel./fax 71 36 80 602; e-mail:econbook@ue.wroc.pl

www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Anna Balicka: Controlling ekologiczny w przedsiębiorstwie.....	13
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska, Sylwia Meller: Proces wdrażania controllingu w praktyce przedsiębiorstw	22
Wioletta Baran, Sylwia Morawska: Kontrola zarządcza w jednostkach organizacyjnych sądu.....	32
Piotr Bednarek: Premie i nagrody dla audytorów wewnętrznych a skuteczność audytu wewnętrznego w sektorze prywatnym i publicznym	41
Renata Biadacz: Rys historyczny rachunku zysków i strat w Polsce międzywojennej.....	55
Małgorzata Białas: Wycena instrumentów finansowych według wartości godziwej w bankach	67
Anna Bieniasz: Determinanty rentowności kapitału własnego przedsiębiorstw przemysłu spożywczego w Polsce.....	76
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka: Controlling strategiczny szkoły wyższej.....	84
Adam Bujak: Ewaluacja przedsięwzięć inwestycyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie	103
Andrzej Bytniewski: Podsystem finansowo-księgowy jako instrument rachunkowości zarządczej i controllingu.....	111
Jolanta Chluska, Waldemar Szczepaniak: Controlling finansowy w projektach unijnych realizowanych w uczelniach publicznych.....	121
Halina Chłodnicka: Wycena przedsiębiorstwa w upadłości a wartość godziwa	130
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Controlling w zakładzie ubezpieczeń w świetle nowych uwarunkowań rynkowych.....	142
Joanna Dyczkowska: To what extent companies listed on alternative investment markets disclose strategic information in their annual reports? – comparative case studies.....	153
Joanna Dynowska: Czynniki ograniczające wdrażanie controllingu w świetle badań ankietowych	168
Krzysztof Dziadek: Wykorzystanie budżetowania w zarządzaniu projektami unijnymi – wyniki badań	176
Wojciech Flieger: Informatyczne wspomaganie zarządzania ryzykiem poprzez procedury audytu.....	186

Magdalena Jaworzyńska: Analiza strategiczna zakładu opieki zdrowotnej na potrzeby stworzenia jego modelu biznesowego – studium przypadku..	196
Marcin Jędrzejczyk: Addytywna, analityczna funkcja produkcji w ocenie poziomu zarządzania jednostką gospodarczą	208
Angelika Kaczmarczyk: Koncepcje wyceny a przydatność informacji sprawozdawczej małych przedsiębiorstw	216
Zdzisław Kes: Badanie nierównomierności odchyleń w kontroli budżetowej	224
Ilona Kędzierska-Bujak: Perspektywa interesariuszy a strategia Uniwersytetu Szczecińskiego – wybrane zagadnienia	235
Marcin Klinowski: Determinanty sukcesu projektów	245
Konrad Kochański: Formy ewidencji działalności gospodarczej a rachunkowość zarządcza w obszarze marketingu w świetle badań empirycznych...	255
Tomasz Kondraszuk: Projekt urzędniowy gospodarstwa jako narzędzie planowania strategicznego w rolnictwie.....	267
Krzysztof Konstantyn: Koncepcja wdrożenia rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za inwestycje w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane.....	277
Magdalena Kowalczyk: Mierniki controllingu personalnego w jednostkach samorządu terytorialnego.....	287
Jarosław Kujawski: Demotywuujące i dysfunkcjonalne aspekty ceny transferowej	295
Agnieszka Lew: Badanie przez biegłego rewidenta przychodów i kosztów jako elementów podatnych na oszustwa księgowo.....	306
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg, Edyta Prozorowska, Piotr Słomianny: Technologia SOA w optymalizacji procesów biznesowych na przykładzie MPWiK Wrocław S.A.....	313
Krzysztof Małys: Controlling w publicznej szkole wyższej – zarys problemu	322
Elżbieta Marcinkowska: Outsourcing i offshoring procesu rachunkowości – modele dostawy usługi	333
Marek Masztalerz: Komunikacja w rachunkowości zarządczej	343
Remigiusz Napiecek: Współzależność głównych obszarów działania uczelni wyższej	352
Bartłomiej Nita: Stan i perspektywy rozwoju rachunkowości zarządczej w XXI wieku w praktyce.....	361
Edward Nowak: Klasyfikacyjna funkcja rachunkowości	373
Marta Nowak: Czy rachunkowość jest moralna? Dyskurs z pogranicza pomiaru gospodarczego oraz filozofii etyki.....	383
Michał Poszwa: Kasowe uznawanie kosztów uzyskania przychodów – konsekwencje dla rozliczeń i zarządzania	393
Marzena Remlein: Self-billing w transakcjach handlowych pomiędzy podmiotami grupy kapitałowej	401
Dariusz Ryszard Rutowicz: Wyzwania stojące przed rachunkowością zarządczą modeli biznesowych	409

Dorota Śladkiewicz: Wartość przedsiębiorstwa w świetle teorii zasobowej ..	419
Anna Stronczek, Sylwia Krajewska: Oczekiwania jednostek sektora zamówień publicznych w zakresie wsparcia rachunkowości zarządczej przez zintegrowane systemy zarządzania.....	428
Wiesław Szczęsny: „Pułapka” rentowności w polityce finansowej przedsiębiorstw	436
Alfred Szydelko: Wpływ KSR nr 9 „Sprawozdanie z działalności” na rachunkowość	446
Magdalena Szydelko: Ramy koncepcyjne zastosowania benchmarkingu w klastrze	456
Agnieszka Tubis: Controlling procesu eksploatacji – wstępna charakterystyka	466
Piotr Urbanek: Przesłanki i bariery budżetowania operacyjnego w uczelni publicznej.....	477
Wiesław Wasilewski: Controlling ryzyka w instytucjach kultury.....	485
Aleksandra Wiercińska: Wykorzystanie benchmarkingu w zarządzaniu finansami szpitali na przykładzie województwa pomorskiego.....	491
Grzegorz Zimon: Wpływ strategii zarządzania zapasami na wyniki finansowe przedsiębiorstw	500

Summaries

Anna Balicka: Ecological controlling in the company.....	13
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska, Sylwia Meller: The process of controlling implementation in companies practice	22
Wioletta Baran, Sylwia Morawska: Management control in organizational units of courts	32
Piotr Bednarek: Bonuses and rewards for internal auditors vs. internal audit effectiveness in a private and public sector	41
Renata Biadacz: Historical aspect of income statement of interwar period in Poland	55
Małgorzata Białas: Valuation of financial instruments at fair value in the banks	67
Anna Bieniasz: Determinants of return on equity of companies in the food industry	76
Agnieszka Bienkowska, Zygmunt Kral, Anna Zablocka-Kluczka: Strategic controlling of universities	84
Adam Bujak: The evaluation of investments relating to the functioning of the accounting information system in an enterprise	103
Andrzej Bytniewski: A financial and accounting subsystem as an instrument for management accounting and controlling	111
Jolanta Chluska, Waldemar Szczepaniak: Financial controlling in the EU projects implemented in public universities	121

Halina Chłodnicka: Valuation of an insolvent business vs. fair value	130
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Controlling in the insurance company in the new market conditions.....	142
Joanna Dyczkowska: W jakim stopniu spółki notowane na rynkach alternatywnego obrotu ujawniają informacje strategiczne w raportach rocznych – analiza porównawcza przypadków	153
Joanna Dynowska: Factors that limit controlling implementation as revealed by questionnaire surveys.....	168
Krzysztof Dziadek: Use of budgeting in the EU projects management – research findings	176
Wojciech Fliegner: Computer aid of risk management through audit procedures	186
Magdalena Jaworzyńska: Strategic analysis of public healthcare centre to create its business model – case study	196
Marcin Jędrzejczyk: The additive, cost production function in the management assessment process of business entity	208
Angelika Kaczmarczyk: Valuation concepts vs. usefulness of reporting information of small businesses.....	216
Zdzisław Kes: The study of fluctuation of deviations in the budgeting control	224
Iłona Kędzierska-Bujak: The stakeholders perspective vs. the strategy of the University of Szczecin – selected issues	235
Marcin Klinowski: Project success factors	245
Konrad Kochański: Account and tax books vs. management accountancy in the area of marketing in the light of empirical research	255
Tomasz Kondraszuk: Appliance project of agricultural farm as a tool for strategic planning in agriculture	267
Krzysztof Konstantyn: The conception of introduction of responsibility accounting in the centers responsible for investment in building construction enterprises	277
Magdalena Kowalczyk: Personnel controlling measures in local government units.....	287
Jarosław Kujawski: Demotivating and dysfunctional aspects of transfer price	295
Agnieszka Lew: Auditor’s revenue and expense audit as an element susceptible to accounting fraud	306
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieliąg, Edyta Prozorowska, Piotr Słomianny: SOA technology in business process optimalization on the example of MPWiK Wrocław S.A.	313
Krzysztof Małys: Controlling in public institutions of higher education – the outline of the problem.....	322
Elżbieta Marcinkowska: Outsourcing and offshoring of accounting process – service delivery models	333
Marek Masztalerz: Communication in management accounting.....	343

Remigiusz Napiecek: Interdependence of the main areas of university activity	352
Bartłomiej Nita: The state and development trends of management accounting in 21 st century in practice	361
Edward Nowak: The discriminant function of accounting	373
Marta Nowak: Is accounting moral? Discourse on economic measurement and philosophy of ethics	383
Michał Poszwa: Checkout the cost to obtain revenue recognition – implications for settlements and management	393
Marzena Remlein: Self-billing in commercial transactions between the entities of the capital group.....	401
Dariusz Ryszard Rutowicz: Challenges facing management accounting of business models.....	409
Dorota Śładkiewicz: Enterprise value in the light of resource-based theory ..	419
Anna Stroncsek, Sylwia Krajewska: Expectations of public procurement sector units concerning the support for managerial accounting through integrated management systems	428
Wiesław Szczęsny: The “trap” of profitability in the financial policy of enterprises	436
Alfred Szydelko: The influence of the Polish Accounting Standard No. 9 “Report on the activities” on accounting	446
Magdalena Szydelko: A conceptual framework for benchmarking companies in a cluster.....	456
Agnieszka Tubis: Controlling of maintenance and operation process – preliminary characteristics.....	466
Piotr Urbanek: Premises and barriers of operational budgeting in public higher education institution	477
Wiesław Wasilewski: Risk controlling in cultural institutions.....	485
Aleksandra Wiercińska: The use of benchmarking in the financial management of hospitals on the example of Pomeranian Voivodeship.....	491
Grzegorz Zimon: Influence of inventory management strategy on financial results of companies	500

Edward Nowak

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
e-mail: edward.nowak@ue.wroc.pl

KLASYFIKACYJNA FUNKCJA RACHUNKOWOŚCI

THE DISCRIMINANT FUNCTION OF ACCOUNTING

DOI: 10.15611/pn.2015.399.36

Streszczenie: Artykuł jest poświęcony jednej z funkcji pełnionych przez rachunkowość, jaką jest funkcja klasyfikacyjna. Na początku omówiono istotę funkcji rachunkowości oraz wskazano nadrzędną funkcję informacyjną oraz funkcje szczegółowe jej podporządkowane. Na tym tle wyróżniono funkcję klasyfikacyjną, która jest związana z realizacją metody bilansowej w procesie informacyjnym rachunkowości. Funkcja ta wyraża się grupowaniem danych i informacji w systemie rachunkowości w przyjętych przekrojach klasyfikacyjnych. W artykule ukazano klasyfikację na różnych etapach przetwarzania danych finansowo-księgowych: dokumentowania zdarzeń gospodarczych, ewidencji w księgach rachunkowych i prezentowania informacji w sprawozdaniach finansowych. Przy tym wyróżniono klasyfikację informacji w rachunkowości narzuconą przez normy rachunkowości oraz przeprowadzaną według kryteriów merytorycznych. Artykuł dowodzi, że dzięki funkcji informacyjnej rachunkowość jest źródłem uporządkowanych informacji spełniających zapotrzebowanie różnych interesariuszy jednostki gospodarczej.

Słowa kluczowe: rachunkowość, funkcje rachunkowości, funkcja klasyfikacyjne, klasyfikacja informacji.

Summary: The paper addresses one of the functions of accounting, namely the discriminant function. The first part provides an overview of accounting functions, with the emphasis on the superior character of the informative function and the subordinate ancillary functions. In this context, the discriminant function of accounting is presented, as a function linked with the realization of the balance method within the informative process of the accounting system. This function involves grouping of data and information within the accounting system according to predefined classification ranges. The paper presents classification processes at various stages of the accounting and bookkeeping processing of data: documenting economic activities, evidencing data in account books, and presenting information for reporting purposes. The author discerns between the classification of accounting information based on accounting standard requirements and the classification of information according to factual criteria. The paper provides arguments to support the thesis that – through the informative function – the accounting system is a source of ordered information that satisfies the requirements of diverse stakeholder groups.

Keywords: accounting, accounting functions, discriminant function, classification of information.

1. Wstęp

Rachunkowość jest powszechnie traktowana jako system informacyjny, w którym następuje przetwarzanie informacji ekonomicznych ukazujących działalność i dokonania jednostki gospodarczej. Ten proces przetwarzania informacji w systemie rachunkowości obejmuje ciąg logicznie powiązanych ze sobą czynności, które są wykorzystywane przy zastosowaniu odpowiednich metod i procedur. Ważne jest, aby informacje ekonomiczne uzyskane w rezultacie tego przetwarzania były przydatne dla różnych interesariuszy jednostki gospodarczej, zarówno zewnętrznych, jak i wewnętrznych.

Przydatność informacji tworzonych w systemie rachunkowości zależy w dużym stopniu od sposobów ich identyfikowania, pomiaru i prezentacji interesariuszom. Aby były to informacje przydatne przy dokonywaniu poprawnych ocen i podejmowaniu trafnych decyzji gospodarczych, powinny być one uporządkowane. To uporządkowanie informacji w rachunkowości odbywa się przy zastosowaniu odpowiednich procedur, z których najważniejsze jest niewątpliwie grupowanie, nazywane także klasyfikacją. Dlatego klasyfikacyjna funkcja jest jedną z najważniejszych funkcji rachunkowości.

Istocie funkcji klasyfikacyjnej w przetwarzaniu informacji w systemie rachunkowości jest poświęcony niniejszy artykuł. Rozważania przeprowadzone w artykule zostaną ukierunkowane na klasyfikację danych i informacji dokonywaną na różnych etapach procesu przetwarzania informacji. Taka klasyfikacja jest bowiem dokonywana przy zastosowaniu określonych kryteriów i właściwych procedur.

Głównym celem artykułu jest ukazanie znaczenia funkcji klasyfikacyjnej w procesie poznawczym rachunkowości oraz jej realizacji na różnych etapach procesu przetwarzania informacji w systemie rachunkowości. Zasadnicza teza artykułu zawiera się w stwierdzeniu, że przydatność informacji z rachunkowości zależy w dużym stopniu od sposobu ich przygotowania i komunikowania, co osiąga się dzięki odpowiedniej ich klasyfikacji. Cel artykułu został zrealizowany, a teza zweryfikowana na podstawie krytycznej analizy literatury oraz regulacji z zakresu rachunkowości o charakterze międzynarodowym i krajowym.

2. Istota i rodzaje funkcji rachunkowości

Traktowanie rachunkowości jako systemu informacyjnego wskazuje na jej praktyczne ukierunkowanie. Z tego punktu widzenia ważne jest, aby rachunkowość dobrze wypełniała swoją misję, którą jest dostarczanie użytecznych informacji ekonomicznych dla różnych interesariuszy jednostki gospodarczej. Inaczej mówiąc, rachunkowość powinna pełnić różne funkcje, wynikające z jej misji jako systemu informacyjnego.

Przed ukazaniem istoty klasyfikacyjnej funkcji rachunkowości będzie ustalone, co rozumie się przez funkcje rachunkowości, i wyspecyfikuje się, jakie najważniej-

sze funkcje pełni rachunkowość. Należy jednakże zwrócić uwagę na fakt, że w literaturze z zakresu rachunkowości rzadko podaje się definicje funkcji rachunkowości. Ponadto nie ma jednolitości poglądów co do tego, jakie w szczególności funkcje pełni rachunkowość.

Jednym z nielicznych autorów, którzy definiują funkcje rachunkowości, jest M. Dobija. Uważa on, że „przez funkcje rachunkowości rozumiemy ogólnie sformułowane ponadczasowe, lecz konkretne cele i zadania, których spełnienie i doznania ich pożądaných skutków oczekujemy w rezultacie poznania i stosowania rachunkowości w określonym podmiocie gospodarczym” [Dobija (red.) 1999, s. 23].

Funkcje rachunkowości obejmują wyspecjalizowane obszary działań podejmowanych w systemie rachunkowości, które mają umożliwić temu systemowi osiągnięcie wytyczonych celów. Takim nadrzędnym celem rachunkowości jest, jak wiemy, dostarczanie interesariuszom jednostki gospodarczej użytecznych informacji ekonomicznych. Dlatego na funkcje rachunkowości składają się zbiory powtarzanych czynności realizowanych w procesie przetwarzania informacji w systemie rachunkowości.

Funkcje rachunkowości wyrażają różne rodzaje znaczeń rachunkowości dla pełnienia roli systemu informacyjnego. Przy czym funkcje rachunkowości wynikają nie tylko z misji całego systemu rachunkowości, jak i ze specyficznych zadań określonych jego podsystemów [Nowak 2011b, s. 24]. Zazwyczaj wskazuje się jedną nadrzędną (ogólną) funkcję rachunkowości oraz kilka funkcji szczegółowych.

Istnieje zgodność poglądów co do nadrzędnej funkcji rachunkowości, którą jest funkcja informacyjna. W ramach tej ogólnej funkcji rachunkowości można wyróżnić wewnętrzną funkcję informacyjną i zewnętrzną funkcję informacyjną. Wewnętrzna funkcja informacyjna wyraża się dostarczaniem przez rachunkowość informacji ekonomicznych na potrzeby zarządzania na różnych szczeblach struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa. Zewnętrzna funkcja informacyjna polega na dostarczaniu informacji odpowiednim interesariuszom z otoczenia jednostki gospodarczej.

Ogólnej funkcji informacyjnej rachunkowości są podporządkowane funkcje szczegółowe. Przy czym w literaturze z zakresu rachunkowości nie ma zgodności poglądów co do ilości i charakteru tych funkcji ani ich znaczenia. W tym miejscu wskażemy jedną z wybranych specyfikacji funkcji rachunkowości, w której są one pogrupowane na dwa rodzaje [Nowak 2011a, s. 18-20]:

1) funkcje rachunkowości związane z przebiegiem procesu przetwarzania danych w systemie rachunkowości: dowodowa, rejestracyjna, klasyfikacyjna, sprawozdawcza,

2) funkcje rachunkowości związane z wykorzystaniem informacji o zdarzeniach i procesach gospodarczych: analityczna, optymalizacyjna, motywacyjna, kontrolna, rozliczeniowa.

Wskazanych funkcji nie należy traktować jako niezależnych względem siebie. Funkcje te się uzupełniają oraz przenikają. Uwaga ta dotyczy w szczególności funk-

cji klasyfikacyjnej, z którą mocno jest związana funkcja sprawozdawcza. Ponadto realizacja funkcji klasyfikacyjnej umożliwia pełnienie przez rachunkowość większości funkcji zaliczonych do drugiej grupy.

Klasyfikacyjna funkcja rachunkowości może być rozpatrywana w wąskim i szerokim znaczeniu. Będzie to ukazane w następnych punktach niniejszego artykułu.

3. Istota i znaczenie klasyfikacji w rachunkowości

Informacje dostarczane przez rachunkowość różnym interesariuszom jednostki gospodarczej powinny być odpowiednio uporządkowane. Najważniejszym sposobem uporządkowania informacji tworzonych w rachunkowości jest ich właściwe poklasyfikowanie. Klasyfikacja informacji w systemie rachunkowości znacznie zwiększa ich przejrzystość, dzięki czemu są one bardziej użyteczne dla interesariuszy jednostki gospodarczej [Fischer, Taylor, Chang 2013, s.18].

W ogólnym ujęciu klasyfikacja oznacza podejście badawcze w różnych rodzajach nauk, w tym także ekonomicznych, do których należy rachunkowość. Klasyfikacja polega na logicznym uporządkowaniu w danej dziedzinie wiedzy, a jej głównym celem jest systematyzacja zjawisk w rozpatrywanej dziedzinie. Ponadto klasyfikacja ma na celu uporządkowanie i uszeregowanie elementów badanego zbioru. W rezultacie klasyfikacji otrzymuje się klasy, nazywane także grupami lub typami, obejmujące zjawiska lub jednostki podobne ze względu na przyjęte kryterium [Nowak 2014].

Klasyfikacja jest podejściem badawczym powszechnie stosowanym w dyscyplinie rachunkowości, zarówno w rozważaniach teoretycznych, jak i w zastosowaniach praktycznych. Dlatego klasyfikacja jest wskazywana jako jedno z najważniejszych zadań rachunkowości w różnych jej definicjach. W niniejszym artykule będą zaprezentowane wybrane definicje rachunkowości nawiązujące do klasyfikacji, sformułowane przez uznane organizacje i teoretyków rachunkowości.

Zgodnie ze stanowiskiem Amerykańskiego Instytutu Księgowych (American Institute of Accountants – AIA) „rachunkowość jest sztuką rejestrowania, sensownego klasyfikowania i przedstawiania w zwartej formie, w kategoriach pieniężnych, transakcji i zdarzeń o charakterze przynajmniej częściowo finansowym, oraz interpretacji uzyskanych w ten sposób wyników” [American... 1953; za: Hendriksen, van Breda 2002, s. 35].

Podobnie definiuje rachunkowość inna instytucja, jaką jest Rada ds. Standardów Rachunkowości Finansowej (Financial Accounting Standards Board – FASB) w swoim Biuletynie Terminologii Rachunkowości (Accounting Terminology Bulletin No 1): rachunkowość jest „sztuką zapisywania, klasyfikowania oraz podsumowywania w sposób znamieny i w kategoriach pieniężnych operacji i zdarzeń, które przynajmniej częściowo mają charakter finansowy, a także jako sztukę interpretacji tych czynności i ich rezultatów” [Statement... 1984, za: Hendriksen, van Breda 2002, s.142].

Definicję rachunkowości przydatną na potrzeby rozważań w niniejszym artykule sformułował R. Mattessich. Według tego autora rachunkowość jest modelem podwójnej klasyfikacji wartości, służącym do kwantytawnego opisu i analizy strumieni dochodu oraz zintegrowanych wielkości majątku i kapitału zależnych od szeregu warunków [Mattessich 1964, za: *Encyklopedia...* 2005, s. 643]. Również M. Dobija podkreśla, że klasyfikowanie i grupowanie operacji gospodarczych na potrzeby przygotowania użytecznych informacji w komunikatywnej formie jest jednym z zadań rachunkowości. Klasyfikacja ta umożliwia redukcję licznych zbiorów danych do zwartych i bardziej użytecznych kategorii ekonomicznych [Dobija (red.) 1999, s. 10-11].

W *Encyklopedii rachunkowości* wskazuje się, że na system informacyjny rachunkowości (retrospektywnej) składają się [*Encyklopedia...* 2005, s. 642]:

- obserwacja, identyfikacja i pomiar zdarzeń gospodarczych,
- klasyfikacja, ewidencja i agregacja zdarzeń gospodarczych,
- prezentacja wyselekcjonowanych agregatów finansowych oraz ich analiza.

W przytoczonych definicjach klasyfikacja transakcji i zdarzeń (klasyfikacja danych) jest wskazywana jako jedno z podstawowych zadań rachunkowości. Taki akcent na klasyfikację jest położony w większości amerykańskich definicji rachunkowości.

Obecnie formułowane definicje ujmują rachunkowość bardzo szeroko. Jednakże „istotą rachunkowości zawsze będzie rejestrowanie, klasyfikowanie i prezentowanie całościowego obrazu w zwięzły sposób” [Hendriksen, van Breda 2002, s. 35].

Klasyfikacja transakcji i zdarzeń polega na ich łączeniu w jednorodne grupy na zasadzie podobieństwa. To stwarza warunki do systematycznego ich ujmowania w księgach rachunkowych, na kontach syntetycznych i analitycznych. Dzięki temu możliwa jest agregacja zapisów na kontach w celu otrzymania globalnych wartości różnych kategorii finansowych. W końcowym efekcie sporządza się sprawozdanie finansowe i raporty wewnętrzne, które w zwięzłej formie przedstawiają sytuację finansową i majątkową oraz wyniki finansowe jednostki gospodarczej. Przedstawiony wywód dowodzi, że klasyfikacja operacji gospodarczych jest tą procedurą, na której jest oparta struktura informacji ekonomicznych dostarczanych przez rachunkowość.

Rachunkowość jest systemem ewidencyjno-sprawozdawczym, w którym następuje przetwarzanie nieuporządkowanego zbioru pierwotnych danych dotyczących szczegółowych zdarzeń gospodarczych w uporządkowane informacje ekonomiczne dostarczane ich użytkownikom. W tym porządkowaniu danych w systemie rachunkowości istotną rolę odgrywa klasyfikacja. Klasyfikacja informacji finansowych dostarczanych przez rachunkowość na odpowiednie kategorie i podkategorie jest konieczna do właściwej ich prezentacji. Poklasyfikowane informacje finansowe są łatwiejsze do zrozumienia i poprawnego zinterpretowania. To przesądza o znaczeniu klasyfikacyjnej funkcji rachunkowości, która jest oczywiście podporządkowana nadrzędnej funkcji informacyjnej.

4. Klasyfikacja zdarzeń gospodarczych w rachunkowości

W wąskim ujęciu klasyfikacja w systemie rachunkowości odnosi się do zdarzeń gospodarczych. Takie zawężenie klasyfikacji jest spowodowane jej odniesieniem jedynie do ewidencji księgowej. W tym przypadku można zatem mówić o klasyfikacyjnej funkcji księgowości, która stanowi jeden z trzech podstawowych, obok kalkulacji i sprawozdawczości, elementów rachunkowości jednostki gospodarczej ujmowanej czynnościowo.

Klasyfikacyjna funkcja rachunkowości (księgowości) jest związana z realizacją podstawowej metody badawczej rachunkowości, czyli metody bilansowej. Konsekwencją tej metody są zapisy operacji gospodarczych w księgach rachunkowych. Zapisy te są dokonywane na odpowiednich kontach przewidzianych w zakładowym planie kont. Przez zapis operacji gospodarczej na właściwym koncie uzyskuje się przyporządkowanie skutków operacji gospodarczych przyjętym układom ewidencyjnym. To oznacza klasyfikację operacji gospodarczych w systemie ewidencyjnym jednostki gospodarczej.

Zdarzenia gospodarcze mogą być klasyfikowane na podstawie różnych kryteriów. Przyjmując jako kryterium klasyfikacji ujmowanie zdarzeń, można wyróżnić dwa podstawowe ich rodzaje:

- zdarzenia ujmowane w księgach rachunkowych,
- zdarzenia nieujmowane w księgach rachunkowych.

Dalsza klasyfikacja zdarzeń gospodarczych omówiona w niniejszym punkcie dotyczy tych, które są ujmowane w księgach rachunkowych.

Na znaczenie klasyfikacji w księgowości wskazał już w 1930 roku M. Scheffs [Karmańska 2014]. Stwierdził on mianowicie, że księgowość klasyfikuje zdarzenia gospodarcze przy zastosowaniu kont księgowych, które służą systematycznemu porządkowaniu i rozbirowi syntetycznemu działalności jednostki gospodarczej [Scheffs 1930]. Ta misja kont księgowych jest aktualna także w obecnych czasach.

Najważniejszymi urządzeniami przeznaczonymi do klasyfikacji zdarzeń gospodarczych w systemie rachunkowości są konta księgowe. Biorąc pod uwagę podstawowe kategorie bilansowe, J. Górski wyróżnił dwa rodzaje kont: konta stanów, czyli aktywów i pasywów niebędących kapitałem (własnym) oraz konta kapitału, czyli tzw. majątku czystego [Górski 1965, s.16]. Pasywa niebędące kapitałem w aktualnej terminologii oznaczają zobowiązania. Natomiast czysty majątek to aktualnie aktywa netto równoważne wartościowo kapitałowi własnemu. Jest to zgodne z podstawowym równaniem bilansowym:

$$\text{Aktywa} - \text{Zobowiązania} = \text{Kapitał własny.}$$

Specyficzną klasyfikację zdarzeń księgowych w modelu ewidencyjnym proponowała M. Gmytrasiewicz w pracy *Teoretyczne podstawy modeli ewidencji księgowej* [Gmytrasiewicz 1997]. Klasyfikacja ta jest dokonana na tle nadrzędnego kry-

terium, jakim jest stan majątkowy jednostki gospodarczej. Biorąc pod uwagę zmiany sytuacji majątkowej, jednostki Autorka wyróżniła dwie podstawowe grupy zdarzeń księgowych [Gmytrasiewicz 1997, s. 134-140]:

- operacje, czyli zdarzenia wywołane wewnętrzną działalnością jednostki gospodarczej, które można podzielić na operacje materialne i operacje rozrachunkowe,
- transakcje, będące zdarzeniami wynikającymi z kontraktu danej jednostki z otoczeniem, obejmujące cztery rodzaje transakcji: transferowe, materialne, wymienne i rozrachunkowe.

W modelu ewidencyjnym M. Gmytrasiewicz zdarzenia księgowe zostały ponadto poklasyfikowane ze względu na charakter powodowanych zmian na:

- modyfikacje, które powodują zmiany wartości składników i ogółu majątku; są to operacje materialne, operacje rozrachunkowe i transakcje transferowe,
- permutacje, które powodują zmiany w strukturze majątku, a nie jego wartości; do nich zalicza się transakcje materialne, wymienne i rozrachunkowe.

Zdarzenia gospodarcze ujmowane w księgach rozrachunkowych mogą być także klasyfikowane na podstawie innych kryteriów, takich jak:

- możliwość wpływu na wystąpienie zdarzenia:

- a) zdarzenia gospodarcze,
- b) zdarzenia nadzwyczajne,

- powtarzalność zdarzeń:

- a) zdarzenia systematyczne,
- b) zdarzenia sporadyczne,

- ciągłość zdarzeń:

- a) zdarzenia kontynuowane,
- b) zdarzenia zaniechane.

Klasyfikacje te mają znaczenie przy ocenie stabilności działalności oraz zdolności jednostki gospodarczej do kontynuowania działalności.

5. Klasyfikacja informacji finansowych w rachunkowości

Klasyfikacyjna funkcja rachunkowości nie może być ograniczona do grupowania zdarzeń gospodarczych na kontach księgowych. Z punktu widzenia potrzeb informacyjnych interesariuszy jednostki gospodarczej ważna jest także odpowiednia klasyfikacja informacji finansowych prezentowanych w sprawozdaniach. Pogrupowane informacje finansowe są łatwiejsze do zrozumienia i zinterpretowania. Jest to szczególnie istotne dla właściwej oceny sytuacji finansowej i podejmowania decyzji co do jednostki gospodarczej.

Klasyfikacja informacji tworzonych w rachunkowości finansowej, które są prezentowane w sprawozdaniu finansowym, ma charakter obligatoryjny. Jest ona bowiem dokonywana zgodnie z normami rachunkowości, takimi jak: nadrzędne zasady rachunkowości, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej,

krajowe przepisy prawne dot. rachunkowości, Krajowe Standardy Rachunkowości czy też dyrektywy Unii Europejskiej w zakresie sprawozdawczości finansowej. Dzięki temu informacje ujmowane w księgach rachunkowych i prezentowane w obligatoryjnych sprawozdaniach finansowych są ujednocicone, co sprzyja ich porównywalności. Brak takiego ujednocnienia zmuszałby jednostki gospodarcze do tworzenia własnych systemów informacji finansowych, a to powodowałoby problemy z porównywalnością i interpretacją ujawnianych informacji.

W sprawozdawczości finansowej są stosowane różne kryteria klasyfikacji prezentowanych informacji. W bilansie klasyfikacja składników jest dokonywana według dwóch odmiennych kryteriów:

- kryterium rosnącej płynności w stosunku do aktywów,
- kryterium rosnącej wymagalności w stosunku do pasywów.

Przychody i koszty oraz wyniki finansowe są klasyfikowane według rodzajów działalności. Wyróżnia się:

- podstawową działalność operacyjną,
- pozostałą działalność operacyjną,
- działalność finansową,
- zdarzenia nadzwyczajne.

Wpływy i wydatki są prezentowane w rachunku przepływów pieniężnych, w których wyróżnia się trzy rodzaje działalności:

- działalność operacyjną,
- działalność inwestycyjną,
- działalność finansową.

W poszczególnych zestawieniach wchodzących w skład sprawozdania finansowego stosuje się odmienne kryteria klasyfikacji prezentowanych w nich informacji finansowych. Ponadto zakresy tych samych rodzajów działalności wyróżnionych w rachunku zysków i strat oraz w rachunku przepływów pieniężnych nie pokrywają się. Ważnym zadaniem jest zatem ujednocnienie kryteriów klasyfikacji informacji finansowych prezentowanych w różnych elementach sprawozdania finansowego. Problematyka ta jest przedmiotem zainteresowań Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, pracującej nad ujednocnieniem klasyfikacji rodzajów działalności, według których byłyby sporządzane wszystkie zestawienia wchodzące w skład sprawozdania finansowego: bilans, rachunek zysków i strat oraz rachunek przepływów pieniężnych.

Klasyfikacja zjawisk finansowych podlegających pomiarowi w systemie rachunkowości może być także dokonywana według innych kryteriów niż te, przewidziane przez regulacje rachunkowości i sprawozdawczości finansowej. Tak jest wtedy, gdy klasyfikacja ta jest przeprowadzona na wewnętrzne potrzeby menedżerów i kadry zarządzającej przedsiębiorstwem. Taka klasyfikacja sprzyja przejrzystości badań analitycznych i trafności podejmowanych decyzji.

Przykładem klasyfikacji na potrzeby analizy finansowej może być podział wskaźników finansowych na pięć grup:

- wskaźniki rentowności,
- wskaźniki płynności finansowej,
- wskaźniki wspomagania finansowego,
- wskaźniki zadłużenia,
- wskaźniki rynku kapitałowego.

Każda z wymienionych grup wskaźników finansowych zawiera różną liczbę wielkości o określonej pojemności informacyjnej. W takiej sytuacji ważne jest uporządkowanie wskaźników finansowych ze względu na walory informacyjne. Ponadto w badaniach empirycznych należy ograniczyć się do niezbyt liczego zbioru wskaźników finansowych, gdyż zbyt duża ich ilość nie sprzyja jednoznaczności dokonywanych ocen.

6. Wnioski końcowe

Rachunkowość jest dyscypliną naukową i działaniem praktycznym w jednostkach gospodarczych, której głównym zadaniem jest komunikowanie informacji ekonomicznych określonym użytkownikom. Przydatność tych informacji zależy w dużym stopniu od sposobu przygotowania, w tym od odpowiedniego poklasyfikowania. Klasyfikacja informacji prezentowanych w sprawozdaniach finansowych przyczynia się do ich uporządkowania według przyjętych kryteriów. W rachunkowości stosuje się określone zasady, procedury i metody, które spełniają ten postulat. Przeprowadzone w niniejszym artykule rozważania wskazują, że rolę i znaczenie funkcji klasyfikacyjnej w rachunkowości trudno jest przecenić. Dzięki klasyfikacji uzyskuje się ustrukturalizowane zestawy informacji ekonomicznych, co znacznie poprawia ich jakość. Ważne jest, że realizacja funkcji klasyfikacyjnej jest podporządkowana nadrzędnej funkcji rachunkowości, jaką jest funkcja informacyjna. Bez odpowiedniego poklasyfikowania (uporządkowania i pogrupowania) informacje finansowe tworzone w rachunkowości byłyby mało przydatne dla ich użytkowników.

Literatura

- American Institute of Accountants, Review and Measure, 1953, Accounting Terminology Bulletin, no. 1.
- Dobija M. (red.), 1999, *Organizacja rachunkowości*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków.
- Encyklopedia rachunkowości*, 2005, red. M. Gmytrasiewicz, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa.
- Fischer P.M., Taylor W.J., Chang R.H., 2013, *Advanced Accounting*, South-Western Gengage Learning, International Edition, London.
- Gmytrasiewicz M., 1997, *Teoretyczne podstawy modeli ewidencji księgowej*, SGPiS, Warszawa.
- Górski J., 1965, *Klasyfikacja kont*, PWE, Warszawa.
- Hendriksen E.A., van Breda M.F., 2002, *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.

- Karmańska A., 2014, *Powrót do przeszłości: rok 1929. Marceli Szeffs i księgowość naukowo pojęta*, [w:] S. Sojak (red.), *Abacus od źródeł rachunkowości po współczesność*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.
- Mattesich R., 1964, *Accounting and Analytical Methods*, Irwin, Hemoewood.
- Nowak E., 2011a, *Rachunkowość. Kurs podstawowy*, PWE, Warszawa.
- Nowak E., 2011b, *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*, CeDeWu, Warszawa.
- Nowak E., 2014, *Klasyfikacja danych a rachunkowość. Rozważania o relacjach*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu (w druku).
- Scheffs M., 1930, *Księgowość naukowo pojęta*, „Czasopismo Księgowych w Polsce”, Organ Związku Księgowych w Polsce, nr 1.
- Statement of Financial Accounting Concepts, 1984, Financial Accounting Standards Board, Stamford.