

HENRYK RONEK

Wynik finansowy w rachunkowości

Financial outcome in accounting

Słowa kluczowe: zysk, strata, koszt, system rachunkowości, kapitalizm, centralne planowanie

Key words: profit, loss, costs, accounting system, capitalism, central planning

Wstęp

Wynik finansowy stanowi miernik efektywności gospodarowania przedsiębiorstw i instytucji; jest wyrażany w jednostkach pieniężnych, jako różnica między przychodami podmiotu i jego kosztami. Dla prawidłowego ustalenia tej wielkości przychody i koszty muszą być kompletne i współmierne. Ponieważ powstają w czasie, należy przyporządkować je do przyjętego w obliczeniach przedziału czasowego (okresu sprawozdawczego, obrachunkowego itp.).

Wynik finansowy może być dodatni lub ujemny. W pierwszym przypadku oznacza zysk, natomiast w drugim stratę. Oczywiście podejmującym działalność gospodarczą i angażującym w nią swój czas i środki zależy na osiągnięciu zysku, i to w możliwie najdłuższym czasie. Nikt nie chce ponosić straty, ale i ona jest możliwa. Informacje o kształtowaniu się wyniku finansowego jednostek należą więc do najważniejszych w gospodarce rynkowej.

W zależności od potrzeb analitycznych wynik finansowy może być ustalony i przedstawiony w różny sposób. Może być np. ukazywany według zakresów i rodzajów działalności przedsiębiorstw, liczony w sposób brutto lub netto itp. Może stanowić efekt działalności wykonanej, ale również kategorię kalkulacyjną w związku z planowanymi przedsięwzięciami.

Informacji o wynikach finansowych dostarcza rachunkowość. Dzięki właściwym sobie procedurom badawczym przetwarza ona odpowiednie dane, co umożliwia wyliczenie i zaprezentowanie niezbędnych informacji. Można nawet postawić tezę, że właśnie ustalenie pieniężnych efektów działalności (faktycznych lub tylko możliwych do wykonania) jest nadrzędnym celem rachunkowości. Powstanie i rozwój rachunkowości są związane z potrzebą liczenia wyniku finansowego. Jeżeli w gospodarce nie będzie to już potrzebne, nie będzie też potrzebna rachunkowość. Na razie trudno to sobie nawet wyobrazić.

1. Potrzeba ustalania wyniku finansowego jako przesłanka powstania systemu rachunkowości

Historycznym źródłem współczesnej rachunkowości jest tzw. księgowość kupiecka, której początki przypadają na drugą połowę wieku XIII i miały miejsce we Włoszech¹. Poprzedziły ją różnego rodzaju ewidencje stosowane od czasu, gdy człowiek stworzył terminy liczbowe².

Rozwój ewidencji uwarunkowany jej zastosowaniem i wykorzystaniem, poszedł w dwóch kierunkach. Jeden, związany ze zbieraniem i gromadzeniem danych liczbowych dla celów administracji państwowej, dał początek statystyce³. Pierwotnie dotyczył spisów ludności, lecz wraz z rozwojem państwa scentralizowanego obejmował coraz większą liczbę dziedzin życia⁴.

Drugi kierunek rozwoju ewidencji był związany z wykorzystaniem jej dla celów indywidualnych – konkretnego kupca, bankiera, przedsiębiorcy⁵.

Natomiast sam rozwój ewidencji majątkowej polegał głównie na doskonaleniu technik rejestracji. Stałym ulepszeniom podlegały urządzenia mnemotechniczne⁶.

Zapisy te nie są jednak prowadzone systematycznie i w sposób ciągły, lecz stanowią luźne, niezwiązane ze sobą, stosowane doraźnie utrwalenia zmian majątkowych. Ewidencja ta nie ma w sobie nic systematycznego – nie rządzi się żadnymi regułami czy zasadami postępowania. Mimo stosunkowo dużej szczegółowości pozostaje pod względem metodologicznym na szczeblu elementarnym⁷.

¹ F. Melis, *Storia della Ragioneria*, Bologna 1950, s. 401.

² Jak twierdził Adam Smith, terminy liczbowe wyrażają jedną z najbardziej abstrakcyjnych idei, jakie umysł ludzki potrafi stworzyć, [w:] D.J. Struik, *Krótki zarys matematyki do końca XIX wieku*, tłum. P. Szptycki, PWE, Warszawa 1963, s. 15.

³ S. Szulc, *Metody statystyczne*, wyd. 5, PWE, Warszawa 1968, s. 7–10.

⁴ *Ibidem*, s. 9.

⁵ V. Masi, *La Ragioneria nella Preistoria e nell'Atichita*, Bologna 1964, s. 55.

⁶ E. Boyd, *Ancient Systems of Accounting*, [w:] R. Brawn, *A History of Accounting and Accountants*, Edinburgh 1905, s. 41–71.

⁷ G. de Ste. Croix, [w:] A.C. Littleton, B.S. Yamey, *Studies in the History of Accounting*, Sweet and Maxwell, London 1956, s. 14.

Istotne zmiany metodologiczne w ewidencji pojawiły się dopiero w XIII w. i wiązały się z powstającą wtedy księgowością kupiecką, zwaną też podwójną, która dała początek nowoczesnej rachunkowości. Pełny jej system, z dorocznie sporządzanym bilansem i rachunkiem strat i zysków, został wykształtowany w wiekach XIV i XV⁸.

Jak stwierdził A.C. Littleton: „Współczesna rachunkowość nie jest wynalazkiem jednego człowieka, ani wytworem jednej generacji, lecz raczej wytworem długotrwałej ewolucji”⁹. Natomiast M.E. Peloubet uznał, że „historia rachunkowości jest odbiciem historii bankowości, handlu, przemysłu i zarządzania”¹⁰.

System rachunkowości kształtował się w miastach włoskich. W przytoczonym okresie z jednej strony zaistniała konieczność stworzenia systemu ewidencyjnego, a z drugiej były spełnione warunki, które zadecydowały, że pomysły te mogły zostać zrealizowane¹¹.

Szczególnie na jedną okoliczność należy zwrócić uwagę. Chodzi tutaj o zmiany w organizacji handlu, w których wyniku zaczęły dominować spółki, które jako forma organizacji handlu stanowiły nową jakość w rozwoju gospodarczym średniowiecza. Powstawanie spółek było właściwie wymuszone przez potrzeby:

- zabezpieczenia się przed groźącym niebezpieczeństwem podczas odbywania podróży handlowych,
- rozłożenia ryzyka handlowego na większą liczbę udziałowców,
- zwiększenia kapitałów do prowadzenia działalności¹².

W związku z funkcjonowaniem spółek kluczowym problemem stało się dokładne ustalenie i podzielenie między udziałowców korzyści ekonomicznych płynących z handlu. Wyliczenie wyniku finansowego i stworzenie przesłanek do jego sprawiedliwego podziału, oparte na udokumentowanych zdarzeniach gospodarczych, byłoby niemożliwe bez prowadzenia stosownej ewidencji. Ta potrzeba zrodziła system ewidencji, który stał się podstawą nowoczesnej rachunkowości.

2. Wynik finansowy jako nadrzędny cel poznawczy rachunkowości

Nowe formy organizacyjne handlu lewantyńskiego, znamionujące ich kapitalistyczny charakter, wywarły bez wątpienia decydujący wpływ na ukształtowanie się nowoczesnej ewidencji, tj. systemu rachunkowości. Można twierdzić, że rachunkowość powstała jako odpowiedź na zapotrzebowanie na informacje zgłaszane przez

⁸ R. de Roover, *The Development of Accounting Prior to Luca Paciolo According to the Accountsbooks of Medieval Merchants*, [w:] A.C. Littleton, B.S. Yamey, *op. cit.*, s. 173–174.

⁹ A.C. Littleton, *Accounting Evolution to 1900*, New York 1933, s. 14.

¹⁰ M.E. Peloubet, *The Historical Background of Accounting*, [w:] *Modern Accounting Theory*, ed. M. Backer, New Jersey 1966, s. 14.

¹¹ Zob. szerzej: H. Ronek, *Pragmatyczna metodologia rachunkowości*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 1995, s. 60–72.

¹² *Ibidem*, s. 70.

ówczesne jednostki gospodarcze. Do informacji tych należały z całą pewnością przede wszystkim dane o wynikach działalności spółek.

Zakładanie spółek powodowało konieczność dokładnego ustalania wyniku, aby sprawiedliwie podzielić go między udziałowców, tym bardziej że tworzono również spółki o zmieniającym się składzie właścicieli. Przy takiej organizacji handlu wynik stawał się główną przesłanką przystępowania do danej spółki, czyli kryterium lokowania środków gospodarczych. Wynik stanowi podstawową wielkość do badania efektywności zaangażowanego kapitału. Natomiast sama rachunkowość, dostarczając danych o kształtowaniu się wyników działalności, pozostaje zasadniczym narzędziem rachunku ekonomicznego.

W sytuacji gdy przed ewidencją stawiano inne cele niż tylko „wspomaganie pamięci”, wywołało to procesy dostosowawcze. W rezultacie powstał nowy system ewidencji o wyraźnie sprecyzowanym celu działania oraz podporządkowanych mu metodach badawczych. Cel ten, czyli ustalenie wyniku, wciąż pozostaje dla rachunkowości aktualny i nadrzędny¹³.

Identyfikacja wyniku finansowego jako celu poznawczego rachunkowości opiera się na trzech podstawowych założeniach. Mianowicie wynik finansowy ustala się przy uwzględnieniu:

- podmiotowego punktu widzenia,
- kwantyfikacji pieniężnej,
- odcinków czasu.

Założenie o podmiotowym punkcie widzenia wyniku finansowego odpowiada w zasadzie uznawanej metodzie podmiotowej w rachunkowości, przy czym nie chodzi tutaj tylko o stwierdzenie, że ustala się wynik finansowy określonej jednostki gospodarczej, co też jest ważne, ale że poddaje się analizie wszystko to, co na ten wynik wpływa z punktu widzenia tej jednostki. Ponieważ zaś rachunek wyników jest organicznie związany z rachunkiem majątkowym, zachodzi potrzeba oglądania majątku i zachodzących w nim zmian jakby od środka, z punktu widzenia tego przedsiębiorstwa, które stanowi przedmiot zainteresowania.

Wynik finansowy to wypadkowa oddziaływania wielu czynników. Ustalenie wielkości wyniku wymaga sprowadzania wszystkich tych elementów do wspólnego mianownika. Jest to możliwe tylko w ujęciu wartościowym, przy zastosowaniu jednostek pieniężnych jako miernika. Stąd też kwalifikacja pieniężna stanowi nieodzowne założenie badawcze w rachunkowości.

Trudno byłoby również mówić o wyniku finansowym, nie odnosząc go do odpowiedniego przedziału czasowego. Zjawiska ekonomiczne nie mogą istnieć

¹³ Dzisiaj nie ma już raczej wątpliwości, że celem rachunkowości jest ustalenie wyniku działalności jednostek gospodarczych. Por. przede wszystkim T. Peche, *Podstawy współczesnej ewidencji gospodarczej*, PWN, Warszawa 1976, s. 45–58. Na fakt ten jednak jako pierwszy zwrócił uwagę znakomity teoretyk rachunkowości E. Schmalenbach, najpierw w *Grunlagen dynamischer Bilanzlehre* (Leipzig 1925, s. 160), a później niejednokrotnie w *Dynamische Bilans*, która to praca doczekała się już wielu wydań.

poza czasem. Takie wielkości jak produkcja, koszty, przychody itp. nie kształtują się w momencie czasowym, lecz zawsze wymagają odpowiedniego upływu czasu. Bowiem, jak stwierdził Gustaw Cassel, „siły działające w procesach gospodarczych potrzebują zawsze określonego odstępu czasu, aby się ujawnić”¹⁴, a zatem i ustalenie wyniku finansowego wymaga również przyjęcia okresu, za który będzie on obliczany. Natomiast konieczność porównywania wyników różnych jednostek gospodarczych oraz wyniku danej jednostki w czasie zrodziła potrzebę niejako umówienia się, jakie to będą przedziały czasu. Z biegiem lat takim podstawowym okresem stał się rok kalendarzowy (lub rok zaczynający się w innym miesiącu niż styczeń, lecz trwający 12 miesięcy), podzielony na miesięczne okresy obrachunkowe.

Tak jak nie jest możliwe rozpatrywanie metod działania w oderwaniu od celu badawczego, tak samo nie można zajmować się metodami z pominięciem tego, czemu te metody mają służyć. Równie ważne staje się więc wytyczenie pola działania – przedmiotu poznawczego.

Oczywiste, iż skoro celem poznawczym rachunkowości jest ustalenie wyniku finansowego jednostek gospodarczych, to przedmiotem jej działania musi być wszystko to, co ten wynik kształtuje – wywiera na jego wielkość wpływ.

Wynik finansowy powstaje w związku z funkcjonowaniem przedsiębiorstw – polega ono na celowym zaangażowaniu majątku, za którego pomocą są realizowane zadania jednostek, do których pełnienia zostały powołane. Realizacja zadań powoduje powstanie swoistego rozdziału procesów i zjawisk gospodarczych, w których rolę oczywiście odgrywa majątek. W wyniku tych procesów zachodzą fakty wywołujące zmiany majątku. Z kolei zmiany te, ich kierunek (zwiększenie i zmniejszenie) oraz wielkość kształtują wynik działalności. W ten sposób obliczenie wyniku łączy się ściśle z liczeniem zmian majątkowych. Można więc mówić o ograniczonym związku rachunku wyników z rachunkiem majątkowym jednostek gospodarczych. Logiczne następstwo tego związku stanowi przedmiot rachunkowości – jest nim majątek oraz fakty wywołujące zmiany majątkowe, czyli operacje gospodarcze.

Oprócz ogólnego stwierdzenia o istnieniu organizowanego powiązania rachunku wynikowego z rachunkiem majątkowym należy dodatkowo określić, jakiego rodzaju są to relacje. Jest bowiem rzeczą oczywistą, że nie wszystkie zmiany majątkowe muszą z miejsca wywierać wpływ na wielkość wyniku. Na przykład zakup materiałów wywołuje zmianę w rachunku majątkowym, ale nie prowadzi do zmiany w rachunku wynikowym. Stwarza natomiast warunki do takiej zmiany w przyszłości.

Dlatego też, analizując związek rachunku majątkowego z rachunkiem wynikowym, można wskazać na dwojaki rodzaj zdarzenia gospodarcze. Pierwsze z nich wpływają na wyniki bezpośrednio. Ich istnienie wiąże się z wewnętrzną działalnością jednostek gospodarczych. Są one w istocie elementami powstania dochodu podmiotu lub jego zmniejszenia. Druga grupa zdarzeń gospodarczych wywołuje

¹⁴ G. Cassel, *Theoretische Sozialökonomie*, Leipzig 1927, s. 458, dzieło cytowane przez C. Strzeszewskiego w pracy pt. *Problem czasu w ekonomice*, Lublin 1959, s. 13.

zmiany w majątku jednostek gospodarczych, stwarzając warunki do prowadzenia działalności, a więc i do powstania wyników. Zmiany te nie są jednak skutkiem wewnętrznej dzielności podmiotów gospodarczych, lecz ich kontaktów z otoczeniem. W ten sposób zmiany majątkowe danego podmiotu determinują odpowiednie zmiany majątkowe u co najmniej jednego z jego kontrahentów. Zdarzenia te również łączą się z kształtowaniem się wyniku finansowego, ale pośrednio. Mogą się mianowicie przyczynić do ukształtowania się wyniku w przyszłości (np. zakupione materiały zostaną w przyszłości zużyte) albo są elementem podziału „odłożonego” już wyniku z okresów wcześniejszych.

3. Wynik finansowy i rachunkowość w różnych systemach polityczno-gospodarczych

Jak stwierdził T. Peche: „Ogólnie biorąc, rachunkowość jest zjawiskiem o określonej rozciągłości historycznej. Jej istnienie w takich czy innych zastosowaniach opiera się zawsze na takim układzie stosunków produkcji, w którym:

- a) istnieje gospodarka towarowo-pieniężna,
- b) wyodrębnia się majątkowo poszczególne podmioty gospodarujące”¹⁵.

Powstaje pytanie, czy podobnie ma się sprawa z wynikiem finansowym ustalonym w rachunkowości. Wydaje się, iż można udzielić odpowiedzi twierdzącej, ale z poważnym zastrzeżeniem. Wynik finansowy będzie ustalany, lecz niekoniecznie musi spełniać swoje funkcje. Zwłaszcza zagrożone mogą być funkcje miernika efektywności działania oraz bodźcowa.

Rachunkowość powstała w związku z kształtowaniem się kapitalistycznych stosunków gospodarczych. Potrzeba obiektywnego i udokumentowanego liczenia wyniku finansowego uformowała szczególnego rodzaju system ewidencyjno-kontrolny. Mogłoby się więc wydawać, iż w systemie kapitalistycznym nie mogą zachodzić okoliczności rodzące wątpliwości co do roli rachunkowości i wyniku finansowego w gospodarce. Jednak takie możliwości pojawiają się i mają związek z zakłóceniem podanych przez T. Pechego warunków.

Zakłócenia te mogą być spowodowane monopolizacją gospodarki. Wiedział to już K. Marks¹⁶, stwierdzając, że wewnątrz monopoli nie istnieje produkcja towarowa, a poszczególne przedsiębiorstwa w monopolu tracą swoją samodzielność na rzecz zneutralizowanego planowania korporacyjnego. Skłoniło go to nawet do głoszenia wizji naciągającego społeczeństwa socjalistycznego. W podobny sposób wypowiadało się też wielu innych myślicieli, zaliczanych do grupy postmarksowskich socjalistów, np. R. Hilferding uważał, że w kartelu (u niego generalnym) cała produkcja byłaby

¹⁵ T. Peche, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, SGPiS, Warszawa 1974, s. 7.

¹⁶ K. Marks, *Kapitał*, t. 1, KiN, Warszawa 1951, s. 84.

regulowana we wszystkich dziedzinach. Pieniądz nie odgrywałby żadnej roli, gdyż chodziło tutaj o przydzielanie rzeczy, a nie o przydzielanie wartości¹⁷.

Wizja ta jednak nie spełniła się. Po pierwsze, przeciwdziałała temu ustawodawstwo antymonopolowe (począwszy od Sherman Act), a po drugie, także wielkie trusty mają zawsze jakąś konkurencję zewnętrzną, z którą muszą się mierzyć, a jest to możliwe poprzez maksymalizację zysków, ale nie dzięki podwyższaniu cen, lecz obniżce kosztów.

Jednak takie możliwości istnieją i należy o nich pamiętać, zwłaszcza w sytuacji globalnej gospodarki. Tutaj pojawia się inne, bardziej czasowo nam bliskie zagadnienie. W walce o maksymalizację wartości firmy przedsiębiorstwa mogą zawiązać swoje wyniki finansowe, aby uzyskać lepsze notowania na giełdach (rachunkowość kreatywna).

W związku z tym, że rachunkowość powstała w odpowiedzi na potrzeby gospodarki kapitalistycznej, istniały poważne wątpliwości, czy można ją zaakceptować w przedsiębiorstwach socjalistycznych. Okazało się, że nie tylko jest to możliwe, lecz co więcej, ma tu do wykonania bardzo ważne zadanie. Wiąże się to oczywiście ze sposobem funkcjonowania przedsiębiorstw w gospodarce centralnie planowanej¹⁸. W takiej bowiem sytuacji gospodarkę narodową traktuje się jako wielkie przedsiębiorstwo, a to, co jest przedsiębiorstwem, uważa się za jej oddział, wydział itp. Jak napisał K. Marks: „Księgowość jako środek kontroli i myślowego ujęcia procesu produkcji staje się tym bardziej nieodzowna, im bardziej proces odbywa się w skali społecznej i zatracą swój indywidualny charakter: staje się bardziej nieodzowna [...] w produkcji kolektywnej niż kapitalistycznej¹⁹”.

Nie można powiedzieć tego samego o wyniku finansowym. Niezależnie od faktu, czy mamy do czynienia z gospodarką socjalistyczną scentralizowaną, czy zdecentralizowaną²⁰, wynik finansowy jest liczony dla celów kontrolnych (wykonanie przydzielonej produkcji), a nie brany pod uwagę jako miernik efektywności gospodarowania przedsiębiorstw (ewentualnie jako bodziec dla załogi). Nie może zresztą być inaczej, ponieważ przychody jednostki są zdeterminowane narzuconymi z zewnątrz cenami sprzedaży, a koszty produkcji oblicza się za pomocą również narzuconych z zewnątrz cen zaopatrzeniowych oraz stawek płac (pełne zatrudnienie). Ze względów społecznych przedsiębiorstwa mają nakazaną produkcję, chociaż już w planach wiadomo, że będzie ona deficytowa. Wtedy także planowana jest strata i lepiej dla firmy (dyrekcji) tę stratę zwiększyć, niż jej nie wykonać (zmniejszając deficytowość), bo to oznaczałoby najczęściej niewykonanie planu produkcji.

¹⁷ R. Hilferding, *Kapitał finansowy*, PWN, Warszawa 1958, s. 43.

¹⁸ Szeroko pisze o tym pisze M. Bałtowski w książce *Gospodarka socjalistyczna w Polsce*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2009.

¹⁹ K. Marks, *Kapitał*, t. 2, KiN, Warszawa 1955, s. 137.

²⁰ Zob. M. Nasitowski, *Socjalistyczny system gospodarowania w Polsce*, PWE, Warszawa 1998, s. 368–375.

Zakończenie

Jedną z najważniejszych kategorii ekonomicznych jest wynik finansowy jednostek gospodarczych i instytucji. Bardzo ściśle wiąże się on z prowadzoną rachunkowością. Jak zostało zauważone, to właśnie potrzeba wiarygodnego ustalenia wyniku (najlepiej zysku) była przyczyną ukształtowania się systemu nowoczesnej rachunkowości. W rachunkowości wielkość tę liczy się zgodnie z przyjętymi tutaj zasadami. Celowe zniekształcenie wyniku nie jest żadną rachunkowością kreatywną, lecz zwykłym oszustwem.

I rachunkowość, i wynik finansowy są związane gospodarką towarowo-pieniężną i wyodrębnionymi, samodzielnymi przedsiębiorstwami. W pewnych sytuacjach nie zawsze były one jednakowo cenione. Tam, gdzie duży nacisk kładziono na wynik finansowy, istotną rolę odgrywała też rachunkowość. Natomiast nie zawsze wysokiej pozycji rachunkowości towarzyszyło duże znaczenie wyniku finansowego.

Bibliografia

1. Boyd E., *Ancient Systems of Accounting*, [w:] R. Brawn, *A History of Accounting and Accountants*, Edinburgh 1905.
2. Cassel G., *Theoretische Sozialökonomie*, Leipzig 1927 za: C. Strzeszewski, *Problem czasu w ekonomice*, Lublin 1959.
3. de Roover R., *The Development of Accounting Prior to Luca Paciolo According to the Account-books of Medieval Merchants*, [w:] A.C. Littleton, B.S. Yamey, *Studies in the History of Accounting*, Sweet and Maxwell, London 1956.
4. de Ste. Croix G., [w:] A.C. Littleton, B.S. Yamey, *Studies in the History of Accounting*, Sweet and Maxwell, London 1956.
5. Littleton A.C., *Accounting Evolution to 1900*, New York 1933.
6. Masi V., *La Ragioneria nella Preistoria e nell'Atichita*, Bologna 1964.
7. Melis F., *Storia della Ragioneria*, Bologna 1950.
8. Peche T., *Podstawy współczesnej ewidencji gospodarczej*, PWN, Warszawa 1976.
9. Peche T., *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, SGPiS, Warszawa 1974.
10. Peloubet M.E., *The Historical Background of Accounting*, [w:] *Modern Accounting Theory*, ed. M. Backer, New Jersey 1966.
11. Ronek H., *Pragmatyczna metodologia rachunkowości*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 1995.
12. Schmalenbach E., [w:] *Grundlagen dynamischer Bilanzlehre*, Leipzig 1925.
13. Struik D.J., *Krótki zarys matematyki do końca XIX wieku*, tłum. P. Szeptycki, PWE, Warszawa 1963.
14. Szulc S., *Metody statystyczne*, wyd. 5, PWE, Warszawa 1968.

Financial outcome in accounting

Financial outcome is calculated in the accounting system of enterprises and institutions. We can say the need for achieving and division of financial outcome was the reason for establishing accounting. The whole accounting and financial outcome play different roles in a capitalist economy as well as in the central planning.