

**Karol Schneider**

Uniwersytet Szczeciński

## **WZAJEMNE RELACJE RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ I RACHUNKOWOŚCI KREATYWNEJ**

### **1. Wstęp**

Celem artykułu jest przedstawienie wzajemnych relacji w pojmowaniu istoty i zakresu rachunkowości zarządczej i rachunkowości kreatywnej. Pomiędzy tymi systemami istnieją powiązania. Wynikają one z tego, że:

- a) informacje zawarte w sprawozdaniach sporządzanych przez rachunkowość kreatywną są wykorzystywane w procesie zarządzania,
- b) istnieje konieczność uzgodnienia i zweryfikowania ustaleń obu systemów w zakresie podstawowych kategorii wynikowych.

Przy tym rachunkowość kreatywna dostarcza informacji dotyczących zdarzeń aktualnych lub tych, które miały miejsce w przeszłości. Natomiast rachunkowość zarządcza jest zindywidualizowana i jest uregulowana wewnątrz przedsiębiorstwa. Koncentruje się ona na dostarczaniu informacji planistycznych dotyczących przyszłych zdarzeń.

### **2. Rachunkowość zarządcza jako system informacyjny wspierający zarządzanie przedsiębiorstwem**

Rachunkowość zarządcza jest najważniejszym źródłem informacji ekonomicznych dla opisu różnych sytuacji decyzyjno-kontrolnych powstających w przedsiębiorstwach. Podstawowym celem rachunkowości zarządczej jest dostarczenie kierownictwu przedsiębiorstwa informacji ekonomicznych zabezpieczających procesy zarządzania przedsiębiorstwem. Rachunkowość zarządcza ma następujące cechy [3, s. 18]:

1. Jest systemem informacyjnym, w którym następuje przetwarzanie informacji ekonomicznych dotyczących działalności przedsiębiorstwa.

2. Podstawowym zadaniem rachunkowości zarządczej jest dostarczanie informacji ekonomicznych o charakterze finansowym i niefinansowym jednostkom wewnętrznym z przedsiębiorstwa.

3. Informacje generowane przez system rachunkowości zarządczej są wykorzystywane w procesie zarządzania przedsiębiorstwem przy realizowaniu funkcji zarządzania.

4. Informacje pochodzące z rachunkowości zarządczej mają się przyczynić do takiego zarządzania przedsiębiorstwem, aby było zapewnione efektywne wykorzystanie zasobów posiadanych przez przedsiębiorstwo.

Zakres rachunkowości zarządczej nabiera orientacji procesowej poprzez formułowanie koncepcji i metod wspierających zarządzanie przedsiębiorstwami. Rola rachunkowości polega na przygotowaniu informacji zarówno z otoczenia zewnętrznego, jak i wewnętrznego dla badanych obszarów działania dotyczących strategii i decyzji długookresowych oraz decyzji krótkoterminowych. Rachunkowość zarządcza uczestniczy w całym procesie planowania i sterowania działalnością przedsiębiorstwa poprzez dostarczanie informacji wykorzystywanych przez zarząd do określenia planów na przyszłość, monitorowania działalności bieżącej i wynagradzania za osiągnięte wyniki [1, s. 19].

W praktyce rachunkowość zarządcza stanowi sformalizowany system pomiaru, gromadzenia, analizowania, transformowania danych finansowych i niefinansowych oraz ich przekazywania decydentom lub zespołom w celu wspomaganie i koordynowania efektów podejmowanych działań dla osiągnięcia globalnego (strategicznego) celu podmiotu gospodarczego. System ten uznawany jest za centralny system informacji biznesowych [5, s. 37]. Jest to podejście systemowe do rachunkowości zarządczej.

Zakres wiedzy i praktyki składający się na rachunkowość zarządczą zmienił się od czasu zastosowania jej pierwszych koncepcji dotyczących rachunku kosztów produkcji. Obecnie rachunkowość zarządcza musi uwzględniać w praktyce gospodarczej potrzeby informacyjne kierownictwa przedsiębiorstw działających w dynamicznym, konkurencyjnym i globalnym otoczeniu [7, s. 230-238]. Rachunkowość zarządcza odnosi się do procesów oraz metod, które koncentrują się na dostarczaniu wartości do przedsiębiorstwa poprzez efektywne zużycie jego zasobów. Strategiczna rachunkowość zarządcza oznacza zbiór takich metod wykorzystywanych w zarządzaniu kosztami, przychodami i wynikami w przedsiębiorstwach, jak: rachunek kosztów cyklu życia, analiza łańcucha wartości, rachunek kosztów docelowych, techniki rachunkowości zarządczej uwarunkowane działaniami, rachunek kosztów jakości, zbilansowana karta wyników i inne. Specjaliści rachunkowości zarządczej zajmują się pomiarem rezultatów tych procesów, ale także analizują i interpretują te wyniki, dostarczając decydentom informacji niezbędnych do podejmowania decyzji i dokonania rozrachunku wewnętrznego z efektywności wykonania procesów. Jest to możliwe dzięki zastosowaniu nowych metod rachunkowości

zarządczej (np. ABC – rachunek kosztów działań, ABM – zbilansowana karta wyników) uwzględniających procesy organizacyjne zachodzące w przedsiębiorstwie i umożliwiające rozwiązanie różnych problemów decyzyjnych powstających w związku z zarządzaniem jednostką gospodarczą.

### **3. Istota rachunkowości kreatywnej**

Rachunkowość jako sformalizowany system ewidencji gospodarczej powinna zapewnić prawidłowość i rzetelność dostarczonych informacji. Ujawniono jednak przypadki celowego wprowadzania w błąd użytkowników informacji poprzez zastosowanie „rachunkowości kreatywnej” lub „rachunkowości agresywnej”. Rachunkowość kreatywna jest rozpatrywana w dwóch znaczeniach. Należy rozróżnić twórczą księgowość, tzw. upiększanie lub pogarszanie sprawozdania finansowego stosowane zgodnie z literą prawa, wtedy rachunkowość kreatywna może być tożsama z pojęciem polityki bilansowej. Stanowi ona umiejętne wykorzystanie zawartych w przepisach alternatyw wyboru, tak aby można było osiągnąć założone cele. Dopiero w momencie wyjścia poza ramy ustawy o rachunkowości i innych przepisów prawnych rozpoczyna się rachunkowość kreatywna w negatywnym aspekcie, zwana też rachunkowością agresywną. Rachunkowość kreatywna wykorzystuje ten zakres działania, który wynika z braku odpowiednich wzorców, standardów, reguł i procedur stanowiących podstawę podejmowania decyzji finansowych.

Rachunkowość kreatywna może być wykorzystana zgodnie z duchem prawa, czyli dążeniem do tworzenia w sprawozdaniach finansowych rzetelnego obrazu sytuacji majątkowej, finansowej, wyniku finansowego oraz płynności finansowej przedsiębiorstwa, lub niezgodnie z prawem, czyli do celowego wprowadzania w błąd właścicieli kapitału. Problem polega jednak na tym, że wyodrębnienie tych dwóch grup zjawisk, o których mowa, nie jest łatwe. Wynika to z tego, że tempo powstawania nowych rozwiązań w praktyce rachunkowości, czyli kreatywnych sposobów ewidencji i liczenia, wyprzedza teorię rachunkowości oraz tworzenie nowych regulacji prawnych [6, s. 236].

Stosowanie przez przedsiębiorstwa rachunkowości kreatywnej dokonuje się w ramach wyznaczonych przez obowiązujące prawo bilansowe. Związane jest ono z nadużywaniem swobody, jaką pozostawia prawo, tendencyjnym wyborem polityki bilansowej w określonych kwestiach czy dokonywaniem „sztucznych operacji gospodarczych”.

### **4. Porównanie rachunkowości zarządczej i rachunkowości kreatywnej**

Rachunkowość zarządcza jest zorientowana na dostarczenie informacji zarządzającym do podejmowania decyzji o kierunkach i sposobach alokacji zasobów,

którymi dysponuje przedsiębiorstwo. Według K. Zadory rachunkowość jest systemem informacyjnym służącym do sprawowania funkcji zarządzania [3, s. 18]. Można więc stwierdzić, że rachunkowość zarządcza ma na celu zapewnienie efektywnego zarządzania, ukierunkowanego na maksymalizację wartości przedsiębiorstwa dla właścicieli kapitału. Dostarcza ona danych do podejmowania decyzji w zakresie kierunku działania („co powinniśmy zrobić?”) oraz w zakresie opracowania planu działania („jak powinniśmy to zrobić?”) [4, s. 430].

Możliwość wykorzystania różnych dopuszczalnych rozwiązań, będąca konsekwencją istnienia sporej elastyczności norm prawnych regulujących tę część życia gospodarczego, stała się impulsem do wykształcenia się „sztuki twórczego uprawiania danych” w ewidencji gospodarczej. Twierdzi się, że spora doza elastyczności w przepisach dotyczących prowadzenia rachunkowości zawsze skłaniała do stosowania różnego rodzaju kreatywnych postaw w tej dziedzinie. Rachunkowość kreatywna to stopniowy proces, w wyniku którego różnorakie zdarzenia gospodarcze są ujmowane nie tak, aby stworzyć na wyjściu systemu rachunkowości neutralny i zgodny obraz, ale tak, aby wizerunek ten odpowiadał w pełni lub częściowo zamierzeniom jego twórcy [2, s. 59].

Cechami charakterystycznymi tej rachunkowości są:

1) prezentowanie danych w sposób najbardziej korzystny dla przedsiębiorstwa, z pominięciem obiektywizmu informacji,

2) sztuczne kreowanie zdarzeń gospodarczych w celu wywarcia określonego efektu w sprawozdaniu finansowym,

3) brak elementu nielegalności – wszystkie przedsięwzięcia rachunkowości kreatywnej są zgodne z prawem, *creative accounting* nie jest łamaniem prawa, jest zgodna zarówno z literą prawa, jak i standardami rachunkowości, ale jest zupełnie sprzeczna z duchem tych zasad; polega na posługiwaniu się normami, wykorzystywaniu ich elastyczności i niespójności, aby dane finansowe przybrały obraz inny, niż chciałoby prawo.

Istotę rachunkowości zarządczej i kreatywnej przedstawiono w tab. 1.

Tabela 1. Cechy rachunkowości zarządczej i kreatywnej

Cechy rachunkowości zarządczej	Cechy rachunkowości kreatywnej
– istotność	– zgodność z prawem
– przydatność	– porównywalność
– gospodarność	– przejrzystość
– funkcjonalność	– rzetelność

Źródło: opracowanie własne.

Stalą cechą rachunkowości jest liczenie kreatywne, co oznacza, że „czyste” rachunkowości normatywnej, czyli składającej się z zasad, które umożliwiałyby stosowanie sposobów liczenia niezgodnie z zamierzeniami prawa bilansowego, po

prostu nie ma. Ale trzeba pamiętać, że gdyby nie było regulowanej normatywnej sprawozdawczości finansowej, to nie istniałby problem rachunkowości kreatywnej, sprawozdania te bowiem byłyby sporządzane zgodnie z oczekiwaniami ich użytkowników, co jest istotą rachunkowości zarządczej.

## 5. Zakończenie

Współczesna rachunkowość wręcz wymaga od księgowych kreatywności. Kreacja w rachunkowości tkwi zarówno w rachunkowości zarządczej, jak i rachunkowości finansowej oraz rachunkowości kreatywnej. Dane z tych podsystemów rachunkowości są ze sobą ściśle powiązane. Część informacji wyjściowych z systemu rachunkowości finansowej jest przekazywana do systemu rachunkowości zarządczej, gdzie ulega ona dalszemu przetwarzaniu w celu przystosowania na potrzeby podejmowania decyzji ekonomicznych. W systemie rachunkowości zarządczej mogą być też przetwarzane dane z rachunkowości kreatywnej oraz dane niefinansowe z przedsiębiorstwa i dane z otoczenia przedsiębiorstwa.

## Literatura

- [1] Jaruga A., Nowak W., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Absolwent, Łódź 1999.
- [2] Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, JASC, London 1999.
- [3] Nowak E., *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków 2001.
- [4] Patterson R., *Kompendium terminów z zakresu rachunkowości*, Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne, Warszawa 2008.
- [5] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, red. I. Sobańska, C.H. Beck, Warszawa 2006.
- [6] Schneider K., *Błędy i oszustwa w dokumentach finansowo-księgowych*, PWE, Warszawa 2007.
- [7] Szychta A., *Procesowe ukierunkowanie współczesnej rachunkowości zarządczej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 44 (100), Warszawa 2008.

## MUTUAL RELATIONS OF MANAGEMENT ACCOUNTING AND CREATIVE ACCOUNTING

### Summary

The term 'creative' accounting has recently become very popular. Its meaning can be perceived both in positive and negative terms. One can speak about 'creative' accounting when its rules and principles, permitted by accounting law, are meant to draw up financial reports. Such accounting has positive connotations.