

Remigiusz Napiecek

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości
remigiusz.napiecek@ue.poznan.pl

**OBSZARY STOSOWANIA RACHUNKOWOŚCI
PARTYCYPACYJNEJ**

Streszczenie: Rachunkowość od początków swego istnienia zajmuje się rejestracją zdarzeń gospodarczych, ich przetwarzaniem i następnie prezentacją w skodyfikowanej formie, stając się obiektywnym źródłem informacji o kondycji finansowej i majątkowej podmiotów gospodarczych. Ów obiektywizm został zaburzony wprowadzeniem zagadnień wyceny realizowanej na potrzeby sprawozdawczości finansowej, wymuszającej często indywidualną interpretację rzeczywistości. Rozpoczął się proces „monopolizacji” wiedzy na temat rzetelnego i wiernego obrazu kondycji majątkowej i finansowej podmiotów gospodarczych.

Celem artykułu jest zaprezentowanie przejawów stosowania koncepcji rachunkowości partycypacyjnej. Praktyczny aspekt tej koncepcji został przedstawiony w trzech obszarach współtworzenia treści systemu rachunkowości: koncepcji otwartych ksiąg, sprawozdawczości na żądanie oraz ciągłego audytu.

Rachunkowość partycypacyjna może przywrócić utracony obiektywizm, a w szczególności pomóc w przyszłości przełamać monopol na wiedzę o rzetelnym i wiernym obrazie podmiotu.

Słowa kluczowe: rachunkowość partycypacyjna, sprawozdawczość na żądanie, ciągły audyt, rachunkowość otwartych ksiąg.

Klasyfikacja JEL: M41, M42

PARTICIPATIVE ACCOUNTING

Abstract: Since the beginnings of its existence, accounting has been concerned with gathering data relating to economic events, processing this data, and then presenting it in a codified form, thus becoming an objective source of information about the financial condition of business entities. This objectivity was impaired by the introduction of valuation aspects undertaken for the purposes of financial disclosure, which often involves an individual interpretation of reality. This resulted in business entities having

a "monopoly" in terms of knowledge relating to a fair and accurate picture of their financial condition.

The aim of this article is to present the concept of participative accounting (PA). The practical aspect of this concept is presented through the use of open-book accounting, real-time reporting and continuous auditing. The implementation of PA can help to restore objectivity and break the monopoly of knowledge relating to the actual financial condition of entities.

Keywords: participative accounting, real-time reporting, continuous auditing, open-book accounting.

Wstęp

Rachunkowość poprzez typowe dla niej metody przetwarzania danych tworzy informacje. Dane są niezbędnym składnikiem procesu tworzenia informacji. Zadaniem rachunkowości jest ich pomiar oraz dalsze przetworzenie w informacje. Sposób przetwarzania danych w informacje jest zdeterminowany określonymi potrzebami informacyjnymi interesariuszy.

Wątpliwości dotyczące wiernego odzwierciedlania rzeczywistości przez rachunkowość zaczęły się ujawniać wraz z koniecznością interpretacji zjawisk gospodarczych. Dopóki rachunkowość zajmowała się jedynie rejestracją zdarzeń gospodarczych, ich przetwarzaniem i następnie prezentacją w skodyfikowanej formie, dopóty pozostawała obiektywnym źródłem informacji o kondycji finansowej i majątkowej podmiotów gospodarczych. Wprowadzenie zagadnień wyceny na potrzeby sprawozdawczości finansowej, wymuszające indywidualną interpretację rzeczywistości, rozpoczęło proces „monopolizacji” wiedzy na temat rzetelnego i wiernego obrazu kondycji majątkowej i finansowej tych podmiotów.

Celem artykułu jest zaprezentowanie koncepcji rachunkowości partycypacyjnej poprzez praktyczne aspekty jej stosowania w trzech obszarach współtworzenia treści systemu rachunkowości. Treścią rachunkowości są zarówno dane, jak i powstałe w wyniku ich przetworzenia informacje. Pierwszym z przedstawionych obszarów jest koncepcja rachunkowości otwartych ksiąg, kolejnym koncepcja sprawozdawczości na żądanie, uzupełniona koncepcją ciągłego audytu jako trzecim obszarem partycypacji w tworzenie informacji generowanej przez system rachunkowości partycypacyjnej.

Cel pracy przesądził o wyborze metod badawczych, które oparto na analizie krytycznej, porównawczej i opisowej. Artykuł zawiera elementy rozumowania dedukcyjnego.

Rachunkowość partycypacyjna jest systemem przetwarzania danych o zjawiskach i procesach gospodarczych dotyczących określonego podmiotu gospodarczego. W procesie zasilania systemu danymi, procesie ich przetwarzania i prezentowania informacji współudział mają podmioty z otoczenia podmiotu gospodarczego stosującego rachunkowość partycypacyjną. Odpowiedzialny za system przetwarzania danych pozostaje podmiot stosujący rachunkowość partycypacyjną.

W przypadku rachunkowości partycypacyjnej informacja jest współtworzona przez podmioty z otoczenia przedsiębiorstwa. Użytkownicy informacji pochodzących z systemu rachunkowości danego podmiotu gospodarczego mogą równocześnie partycypować w jej tworzeniu.

Rachunkowość partycypacyjna jest widoczna w poszczególnych elementach składowych rachunkowości:

- księgowości – na przykład poprzez zastosowanie elektronicznej wymiany dokumentów (EDI), system rachunkowości podmiotu gospodarczego jest zasilany danymi o transakcjach gospodarczych bezpośrednio przez jego klientów, dostawców, banki itp.
- rachunku kosztów – w koncepcji otwartych ksiąg (*open-book accounting*¹),
- sprawozdawczości finansowej – w raportowaniu na żądanie lub koncepcji ciągłego audytu (*continuous auditing*).

W dalszej części artykułu szerzej opisano kwestie związane z rachunkiem kosztów, sprawozdawczością finansową i audytem jako praktycznymi przejawami koncepcji rachunkowości partycypacyjnej.

1. Rachunkowość partycypacyjna w łańcuchu dostaw

Łańcuch dostaw obejmuje wszystkie czynności, poczynwszy od pozyskania podstawowych surowców, a skończywszy na sprzedaży końcowemu nabywcy produktu finalnego i utylizacji tego, co z niego zostaje po zużyciu [Harrison i van Hoek 2009]. Czynności składające się na dany łańcuch dostaw są realizowane przez współpracujące ze sobą podmioty gospodarcze.

Zmiany, które zachodziły w modelach biznesowych przedsiębiorstw, przyczyniły się do rozwoju zarządzania kosztami łańcucha dostaw (*inter-organizational cost management* – IOCM) [Cooper i Yoshikawa 1994; Cooper i Slagmulder 1999]. Zmiany w modelach biznesowych przedsiębiorstw dotyczyły

¹ Pojęcie to jest zastępowane określeniami: *open-book costing*, *cost transparency*, *open-book policy* [Christopher 1998].

zlecenia poszczególnych fragmentów łańcucha dostaw podmiotom zewnętrznym i skupianiu się jedynie na kluczowych jego fragmentach, tj. fragmentach w największym stopniu generujących przewagę konkurencyjną podmiotu. Zarządzanie kosztami łańcucha dostaw wymusiło na systemach rachunkowości większą otwartość. Rachunkowość, traktowana w zakresie informacji operacyjnych jako „szczelnie zamknięty” system informacyjny przedsiębiorstwa, musiała się stać systemem otwartym na podmioty z otoczenia przedsiębiorstw. Nastąpił przepływ informacji między podmiotami uczestniczącymi w łańcuchu dostaw, przy czym wymiana informacji nie ogranicza się jedynie do aspektów operacyjnych, umożliwiających płynny przebieg zachodzącego procesu. Zarządzanie kosztami łańcucha dostaw obejmuje również aspekty strategicznego zarządzania kosztami.

Rachunkowość otwartych ksiąg powstała zarówno w celu lepszej kontroli procesów realizowanych w ramach łańcucha dostaw [Mouritsen, Hansen i Hansen 2001], jak również w celu poprawy efektywności łańcucha dostaw [Kajueter i Kulmala 2005]. Dzielenie się informacją na temat kosztów produktów, działań czy też procesów realizowanych na ich rzecz rodzi jednak pytanie, czy podmiot dominujący w łańcuchu dostaw (zlecający usługi innym, dysponujący kanałami sprzedaży) nie wykorzysta informacji o kosztach swych dostawców, na przykład w celu obniżenia ceny, za jaką nabywa od nich usługi lub produkty [Carr i Ng 1995; Kajueter i Kulmala 2005].

Zdaniem A. Hakansson i J. Lind [2004, s. 56], szczegółowe informacje na temat działań, kosztów, przychodów, jakości, cyklu produkcyjnego, niezawodności, dostaw i stopnia wykorzystania potencjału są niezbędne dla poszczególnych uczestników łańcucha dostaw w celu poprawy funkcjonowania całego łańcucha dostaw. Podobną opinię wyraża H.J. Kulmala [2002], który sugeruje, że informacja o składowych kosztu wytworzenia produktu jest niezbędna do skutecznego zarządzania kosztami powstającymi poza „murami” podmiotu gospodarczego. Stąd też koncepcja otwartych ksiąg, w myśl której informacje o kosztach wytwarzania (świadczenia usługi) są jawne dla podmiotów uczestniczących w łańcuchu dostaw [Kulmala 2002, 2004], może być rozważana jako narzędzie wspomagające zarządzania łańcuchem dostaw (IOCM) [Carr i Ng 1995; Kajueter i Kulmala 2005; Kulmala, Paranko i Uusi-Rauva 2002].

Praktyczny wymiar koncepcji otwartych ksiąg można rozpatrywać z trzech perspektyw:

- udostępniania informacji,
- stopnia i jakości ujawnianych informacji,
- granic otwartości – transparentności.

Udostępnianie informacji o kosztach może przyjąć charakter wymiany lub jednostronnego przekazu informacji o kosztach. W przypadku relacji jednostronnej to dostawca jest najczęściej podmiotem udostępniającym informacje swemu odbiorcy [Hoffjan i Kruse 2006; McIvor 2001]. Jednostronne udostępnianie informacji niejednokrotnie było krytykowane przez autorów badających zagadnienie otwartych ksiąg, zwracających uwagę na potencjalne nadużycia wynikające z asymetrii informacyjnej i doprowadzające do konfliktów pomiędzy podmiotami tworzącymi łańcuchy dostaw [Lamming 1996; Lamming, Caldwell i Harrison 2004].

Zakres udostępnianych informacji o kosztach jest uzależniony od typu informacji, jak również poziomu szczegółowości. Oba czynniki wynikają z celu, jaki przyświeca dzieleniu się informacją, oraz charakteru relacji zachodzących pomiędzy podmiotami dzielącymi się informacją. W praktyce otwartość ksiąg dotyczy nie tylko informacji stricte o kosztach, ale również informacji powiązanych z nimi, na przykład informacji o planie sprzedaży [Mouritsen, Hansen i Hansen 2001]. Przykładem otwartości ksiąg może być udostępnianie przez sieci handlowe dziennych raportów sprzedaży, tzw. skanów kas, dzięki którym producent dostarczający produkty do sieci handlowych może na bieżąco analizować sprzedaż jego produktów na tle produktów konkurencji, oceniać efekty promocji czy skuteczność kampanii reklamowych [Napiecek 2010].

W kontekście granic otwartości ksiąg koncepcję tę można rozpatrywać w relacji dwustronnej lub w relacji obejmującej wszystkich uczestników łańcuch dostaw. W relacji dwustronnej „otwartość ksiąg” występuje jedynie pomiędzy dostawcą i odbiorcą bezpośrednio po sobie występujących w łańcuchu dostaw. W literaturze prowadzone rozważania najczęściej dotyczą bezpośredniej relacji dostawca-odbiorca [Kajueter i Kulmala 2005; Kulmala 2004; Mouritsen, Hansen i Hansen 2001; Rajagopal i Bernard 1993; Seal i in. 1999]. Dodatkowo I. Kulmala [2002] zauważa, że „otwartość” ksiąg wszystkich uczestników łańcucha dostaw występuje wówczas, gdy w łańcuchu jest podmiot, który może skutecznie wpłynąć na sposób działania innych uczestników tego łańcucha. Spostrzeżenie to potwierdza wcześniej przedstawiony wniosek, że na ostateczny zakres, formę i szczegółowość informacji przekazywanej pomiędzy podmiotami tworzącymi łańcuch dostaw wpływ mają charakter współpracy i pozycja poszczególnych podmiotów.

Zastosowanie koncepcji otwartych ksiąg wymaga środowiska określanego mianem „kultury zaufania”, a nie tradycyjnej „kultury handlowej” [Kajueter i Kulmala 2010]. K.M. Eisenhardt i C.B. Schoonhoven [1996] podkreślają

również odejście od typowo transakcyjnego podejścia do koncepcji otwartych ksiąg w kierunku aspektów strategicznych, opartych na wzajemnej kooperacji, dzieleniu się doświadczeniami i tworzeniu wspólnych rozwiązań usprawniających procesy.

2. Koncepcja sprawozdawczości na żądanie

Sprawozdawczość na żądanie polega na generowaniu raportów finansowych obrazujących kondycję finansową podmiotu gospodarczego w okresie od początku roku obrachunkowego do momentu wystąpienia żądania. Należy jednak pamiętać, że w przypadku niektórych raportów wygenerowanie kompletnej informacji możliwe jest jedynie po zakończeniu rozliczania miesiąca (na przykład naliczeniu miesięcznych odpisów amortyzacyjnych, obliczeniu i zaksięgowaniu miesięcznych wynagrodzeń, zakończeniu cykli rozliczenia kosztów). W odbiorze informacji partycypują podmioty z otoczenia przedsiębiorstwa stosującego rachunkowość partycypacyjną (inwestorzy, banki, urzędy podatkowe, dostawcy, odbiorcy czy szerzej społeczeństwo). Obiór informacji może się odbywać w momentach wskazanych przez samych obiorców, również zakres udostępnianych informacji jest dedykowany potrzebom danej grupy odbiorców.

Oprócz elementów sprawozdań finansowych generowanych bezpośrednio z ewidencji księgowej (na przykład bilansu, rachunku zysków i strat) raporty mogą być wzbogacone o dane pochodzące z rachunkowości zarządczej [Napieček 2010].

O konieczności prowadzenia dedykowanych sprawozdań finansowych pisał między innymi Z. Luty, poddając krytyce kierunek polegający na rozbudowie zakresu sprawozdań. Autor ten twierdzi, że „nie da się pogrubiać w nieskończoność jednego czy dwóch, trzech sprawozdań finansowych, lecz na zamówienie trzeba będzie opracowywać i sprzedawać sprawozdania tematyczne” [Luty 2010, s. 130]. Wymienia siedem typów informacji, które powinny upubliczniać podmioty gospodarcze. Należą do nich:

- informacje historyczne zdeterminowane dokumentami księgowymi,
- informacje historyczne na potrzeby analiz ekonomicznych, makroekonomicznych i racjonalności zachowań,
- informacje przyszłościowe,
- informacje trudno mierzalne i niemierzalne, do których zaliczyć można ryzyko, skłonność do manipulacji, korzyści z podpisanych umów i zawartych aliansów,

- wartość synergii udziału w globalnym rynku,
- siła oddziaływania na kreowane prawo teraz i w przyszłości,
- siła zmieniania ekonomii światowej [Luty 2010, s. 129].

Zdaniem M. Kutery, „obecne [...] sprawozdania są dość obszerne i czytelnik może mieć problem z wyodrębnieniem naprawdę istotnych danych” [Kutera i Surdykowska 2009, s. 145]. Wydaje się jednak, że problemem nie jest obszerność samych sprawozdań, lecz ich złożoność. Użytkownik informacji pochodzących ze sprawozdań może napotkać trudności ze zrozumieniem ekonomicznej treści transakcji, ogólnej sytuacji finansowej czy rezultatów działalności podmiotów.

Zdaniem K. Giannetto i A. Wheller [2000, s. 3], informacja to przetworzone, czyli odpowiednio zinterpretowane i przedstawione w zrozumiałej formie dane. Podobnie różnicuje dane i informacje J. Fazlagić [2009, s. 55], pisząc że informacja „powstaje dzięki wzbogaceniu danych o kontekst [...]”. Dane są pozbawionym struktury ciągiem znaków. Informacje to dane, którym nadano cel i odniesienie”. Z kolei E. Orna [2004, s. 7] przypisuje informacji cechę użyteczności, bowiem ta sama informacja może zostać różnie rozumiana i wykorzystana przez różnych odbiorców. Przypisywanie informacji określonego sensu (znaczenia) służy jej wykorzystywaniu do różnych celów.

R.R. Sterling [1970, s. 40] wymienia dwa warunki, jakie musi spełniać przekaz, aby stał się informacją. Zalicza do nich prawdziwość (*veracity*) i trafność (*relevance*). Przekazem jest słowne lub symboliczne twierdzenie, które jest uznawane za obraz „świata rzeczywistego”. Za prawdziwość przekazu Sterling uznaje jego zgodność ze stanem faktycznym – stanem rzeczywistym. Jeżeli przekaz wiernie opisuje świat rzeczywisty, uznany może być za prawdziwy. Jest to, zdaniem Sterlinga, warunek konieczny, aby nazywać przekaz informacją. Jeżeli tej cechy nie ma, może wręcz być uznany za dezinformację.

Niezależnie od tego, czy zakres upublicznianych przez podmioty gospodarcze informacji ujęty zostanie w ramy jednego kompleksowego sprawozdania, czy też będą to dedykowane sprawozdania dla określonych grup użytkowników, faktem jest, że potrzeby informacyjne zwiększają się. Trafność przekazu polega na dopasowaniu jego treści do problemu, przy którego rozwiązaniu przekaz ten będzie wykorzystany.

Odpowiedzią na zwiększające się zapotrzebowanie na informację zarówno w kontekście zakresu, częstotliwości, jak i dostępności może być sprawozdawczość na żądanie. Daje ona możliwość partycypacji w tworzeniu informacji przez przyszłego jej użytkownika. Formułuje on zapytanie do

systemu rachunkowości, określa zakres przedmiotowy i ramy czasowe informacji zawartych w raporcie.

3. Koncepcja ciągłego audytu

Koncepcję ciągłego audytu (*continuous auditing*) po raz pierwszy zaprezentowali S.M. Groomer i U.S. Murthy [1989] oraz M.A. Vasarhelyi i F.B. Halper [1991]. Ciągły audyt² to okresowy lub ciągły proces polegający na analizie danych z systemów informatycznych, wykorzystywany w procesie audytu oraz w procesie podejmowania decyzji, pozwalający na bieżący nadzór nad ryzykiem i jakością mechanizmów kontroli oraz efektywnością procesów. Ciągły audyt nie zastępuje audytu rocznego, tak samo jak sprawozdania kwartalne nie wykluczają sprawozdań rocznych. Koncepcja ciągłego audytu przyjmuje formę audytu międzyokresowego, którego zakres jedynie w części pokrywa się z audytem rocznym.

Koncepcja ciągłego audytu, będąca przedmiotem licznych opracowań naukowych oraz przedmiotem weryfikacji empirycznej³, podaje w wątpliwość aktualność paradygmatów tradycyjnego audytu. Wdrażanie współczesnych rozwiązań technologicznych wymusza zmiany w postrzeganiu roli audytu, jak również sposobu jego dokonywania. Zdaniem D.Y. Chana i M.A. Vasarhelyiego [2011] paradygmat ciągłego audytu jest oparty na wdrażaniu w praktyce rewizji finansowej rozwiązań technologicznych dotyczących:

- ciągłego lub częstszego audytu,
- proaktywnego modelu audytu,
- automatyzacji procesu audytu,
- ewolucji roli i zakresu pracy audytorów,
- zmiany istoty, zakresu i czasu przeprowadzania audytu,
- wykorzystania nowych technik analizy danych,
- zmiany zakresu i czasu raportowania wyników audytu

Częstotliwość przeprowadzania audytu może być uzależniona od upływu danego okresu obrachunkowego (miesiąc, kwartał) lub skali aktywności przedsiębiorstwa. Audytor może się łączyć z systemem rachunkowości audytowanego podmiotu gospodarczego po upływie danego czasu lub po określonej liczbie transakcji [Du i Roohani 2007]. Zdaniem J. Pathaka i in. [2004], uzależnienie przeprowadzania audytu od stopnia aktywności

² W artykule termin audyt zamiennie jest stosowany z terminem rewizja finansowa.

³ Praktyczne zastosowanie koncepcji ciągłego audytu można odnaleźć w firmach AT&T Corp., Siemens, HCA Inc, Itau Unibanco, IBM, HP, MetLife i Proctor & Gamble.

podmiotu może być mniej kosztownym rozwiązaniem niż częstszy audyty uzależniony od upływu zadanego czasu.

Ciągły audyt w odróżnieniu od audytu rocznego staje się działaniem proaktywnym, bowiem umożliwia szybsze eliminowanie następstw błędów w systemie rachunkowości. Jest to szczególnie widoczne w przypadku transakcji objętych automatyzacją obsługi, których rejestracja i klasyfikacja odbywa się automatycznie (np. poprzez zastosowanie elektronicznej wymiany danych – EDI).

Kolejnym zakresem wymienianym przez Chana i Vasarhelyiego [2011] jest automatyzacja procesu audytu. Ponieważ operacje gospodarcze będące przedmiotem rachunkowości są dokumentowane coraz częściej w postaci cyfrowej, ich rejestracja i klasyfikacja odbywa się z wykorzystaniem technologii informatycznych, ich weryfikacja (audyt) również może być oparta na algorytmach umożliwiających jej automatyzację. Automatyzacja nie wyklucza udziału audytora w procesie, jednak zdecydowanie zmienia jego rolę i istotę audytu. Transakcje, których rejestracja jest wynikiem subiektywnych ocen księgowego (np. dotyczące odpisu aktualizującego wartość należności), ciągle będą wymagać weryfikacji przez audytora. M.A. Vasarhelyi, M.G. Alles i A. Kogan [2004] wyróżniają cztery cele ciągłego audytu:

- weryfikację transakcji,
- weryfikację zgodności z regulacjami prawnymi,
- weryfikację założeń dotyczących wyceny,
- weryfikację oceny zagrożenia kontynuacji działania.

M.A. Vasarhelyi i S. Kuenkaikaew [2010] zwracają również uwagę na potencjalne duplikowanie ról audytorów wewnętrznych i zewnętrznych w wypadku wdrożenia metodologii ciągłego audytu. Owe powielenie ról szczególnie jest zauważalne w dwóch pierwszych celach ciągłego audytu. Zdaniem Vasarhelyiego i Kuenkaikaewa, udział audytora wewnętrznego w weryfikacji transakcji, szczególnie w wypadku ich dużej liczby, może się okazać bardziej efektywny kosztowo niż zaangażowanie audytora zewnętrznego. Zewnętrzny audytor w tym wypadku pełniłby funkcję niezależnego weryfikatora, poświadczającego poprawność przeprowadzonej weryfikacji. Podobnie R.K. Elliott [2002] określa rolę zewnętrznego audytora jako gwaranta (ubezpieczyciela) poprawności ciągłego audytu prowadzonego przez audytora wewnętrznego.

W przypadku ciągłego audytu, dla którego kluczowe znaczenia ma zastosowanie technologii informatycznej, możliwa staje się kompletna weryfikacja transakcji, bez konieczności próbkowania typowego dla tradycyjnej formy audytu. Również terminowość dokonywanych weryfikacji nie musi

być z góry zaplanowana i może wynikać z różnych przesłanek, niekoniecznie związanych z założonym upływem czasu od ostatniej weryfikacji.

Zakres danych będących przedmiotem weryfikacji oraz przyjęte rozwiązania technologiczne umożliwiają wdrażanie nowych technik analizy danych. Oprócz metod statycznych zastosowanie znajdują techniki *data mining* i *machine learning*⁴, na przykład w przypadku przewidywania upadłości podmiotów gospodarczych [Min i Lee 2005; Sung, Chang i Lee 1999; Tam 1991; Wu i in. 2007], oceny zachowania zasady ciągłości działania [Martens, Spathis i Monolopoulos 2008] wykrywania przypadków fałszowania sprawozdań finansowych [Krikos i in. 2007; Kotsiantis i in. 2007].

Częstotliwość raportowania wyników z audytu może być wprost proporcjonalna do częstotliwości jego dokonywania. Raporty z ciągłego audytu są szczególnie istotne w przypadku sprawozdawczości finansowej na żądanie. Rozważając sprawozdawczość na żądanie, ważnym aspektem jest równoczesne wdrożenie koncepcji ciągłego audytu, który gwarantowałby większą rzetelność informacji pozyskiwanych z systemu rachunkowości przedsiębiorstw, w krótszych interwałach czasowych niż rok obrachunkowy.

Podsumowanie

Rachunkowość partycypacyjna jest nową koncepcją postrzegania rachunkowości. Prowadzenie rachunkowości (zasilanie danymi, przetwarzanie i informowanie) najczęściej jest domeną podmiotu stosującego rachunkowość. Jednak, jak pokazują omówione w artykule przypadki współtworzenia treści rachunkowości, rachunkowość podmiotów gospodarczych staje się otwartym systemem, do którego dostęp już posiada lub posiadać będzie coraz liczniejsza rzesza interesariuszy. Nierozstrzygnięta jest kwestia granic otwartości systemu rachunkowości. Stopień otwartości ksiąg – inaczej zakres, częstotliwość, szczegółowość udostępnianej treści – zależy będzie od funkcji, jaką interesariusz pełni w „życiu” danego podmiotu gospodarczego (inwestor, kontrahent, bank, pracownik).

Koncepcja rachunkowości partycypacyjnej może się przyczynić do ograniczenia subiektywizmu interpretacyjnego wprowadzanego do systemu rachunkowości przez osoby odpowiedzialne za sporządzanie sprawozdań

⁴ Systemy uczące się – dziedzina wchodząca w skład nauk zajmujących się problematyką sztucznej inteligencji, której celem jest praktyczne zastosowanie dokonań w dziedzinie sztucznej inteligencji do stworzenia automatycznego systemu potrafiącego doskonalić się za pomocą zgromadzonego doświadczenia (danych) i nabywania na tej podstawie nowej wiedzy.

finansowych – dokonujących wyceny na potrzeby sprawozdawczości finansowej. Przełamany jest monopol na prawdę prezentowaną w sprawozdaniach finansowych, skrzętnie przygotowywanych w „murach” podmiotu gospodarczego.

Praktyczny wymiar rachunkowości partycypacyjnej może polegać na rozwinięciu koncepcji otwartych ksiąg. Oprócz podmiotów tworzących łańcuch dostaw, otwartość ksiąg może być rozumiana jako gotowość do tworzenia sprawozdań na żądanie.

Rachunkowość partycypacyjna może przywrócić utracony obiektywizm przy tworzeniu informacji, a w szczególności pomoże w przyszłości przełamać monopol na wiedzę o rzetelnym i wiernym obrazie podmiotu.

Bibliografia

- Carr, C., Ng, J., 1995, *Total Cost Control: Nissan and Its U.K. Supplier Partnerships*, Management Accounting Research, vol. 6, no. 4, s. 347–365.
- Chan, D.Y., Vasarhelyi, M.A., 2011, *Innovation and Practice of Continuous Auditing*, International Journal of Accounting Information Systems, no. 12, s. 152–160.
- Christopher, M., 1998, *Logistic and Supply Chain Management: Strategies for Reducing Cost and Improving Service*, 2nd ed., Financial Times/Prentice Hall, Great Britain.
- Cooper, R., Slagmulder, R., 1999, *Supply Chain Development for the Lean Enterprise: Interorganizational Cost Management*, Productivity Press, Portland.
- Cooper, R., Yoshikawa, T., 1994, *Inter-Organizational Cost Management Systems: The Case of the Tokyo–Yokohama–Kamakura Supplier Chain*, International Journal of Production Economics, vol. 37, no. 1, s. 51–62.
- Du, H., Roohani, S., 2007, *Meeting Challenges and Expectations of Continuous Auditing in the Context of Independent Audits of Financial Statement*, International Journal of Auditing, vol. 11, no. 2, s. 133–146.
- Eisenhardt, K.M., Schoonhoven, C.B., 1996, *Resource-based View of Strategic Alliance Formation: Strategic and Social Effects in Entrepreneurial Firms*, Organization Science, vol. 7, no. 2, s. 136–150.
- Elliott, R.K., 2002, *Twenty-first Century Assurance*, Auditing: A Journal of Practice & Theory, vol. 21, no. 1, s. 139–46.
- Fazlagić, J., 2009, *Zarządzanie wiedzą w polskiej oświacie*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.
- Giannetto, K., Wheller, A., 2000, *Knowledge Management Toolkit*, Gower, Aldershot.

- Groomer, S.M., Murthy, U.S., 1989, *Continuous Auditing of Database Applications: An Embedded Audit Module Approach*, Journal of Information Systems, vol. 3, no. 2, s. 53.
- Hakansson, H., Lind, J., 2004, *Accounting and Network Coordination*, Accounting, Organizations and Society, vol. 29, no. 1, s. 51–72.
- Harrison, A., Hoek, R. van, 2009, *Zarządzanie logistyką*, PWE, Warszawa.
- Hoffjan, A., Kruse, H., 2006, *Open-book Accounting in Supply-chains – When and How Is It Used in Practice?*, Cost Management, vol. 20, no. 6, s. 40–47.
- Kajuter, P., Kulmala, H.I., 2005, *Open-book Accounting in Networks: Potential Achievements and Reasons for Failures*, Management Accounting Research, vol. 16, no. 2, s. 179–204.
- Kajuter, P., Kulmala, H.I., 2010, *Open-book Accounting in Networks*, w: Hakansson, H., Kraus, K., Lind, J. (red.), *Accounting in Networks*, Routledge, New York-London, s. 211–234.
- Kirkos, E., Spathis, C., Manolopoulos, Y., 2007, *Data Mining Techniques for the Detection of Fraudulent Financial Statements*, Expert Systems with Applications, vol. 32, iss. 4, s. 995–1003.
- Kotsiantis, S., Koumanakos, E., Tzelepis, D., Tampakas, V., 2007, *Forecasting Fraudulent Financial Statements Using Data Mining*, International Journal of Computational Intelligence, vol. 3, no. 2.
- Kulmala, H.I., 2002, *Open-book Accounting in Networks*, The Finnish Journal of Business Economics, vol. 52, no. 2, s. 157–177.
- Kulmala, H.I., 2004, *Developing Cost Management in Customer-supplier Relationships: Three Case Studies*, Journal of Purchasing and Supply Management, vol. 10, no. 2, s. 65–77.
- Kulmala, H.I., Paranko, J., Uusi-Rauva, E., 2002, *The Role of Cost Management in Network Relationships*, International Journal of Production Economics, vol. 79, no. 1, s. 33–43.
- Kutera, M., Surdykowska, S.T., 2009, *Kryzysy gospodarcze a wiarygodność sprawozdań finansowych*, Difin, Warszawa.
- Lamming, R., 1996, *Squaring Lean Supply with Supply Chain Management*, International Journal of Operations and Production Management, vol. 16, no. 2, s. 183–196.
- Lamming, R., Caldwell, N., Harrison, D., 2004, *Developing the Concept of Transparency for Use in Supply Relationships*, British Journal of Management, vol. 15, no. 4, s. 291–302.
- Luty, Z., 2010, *Kierunki zmian sprawozdawczości finansowej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, SKWP, Warszawa.
- Martens, D., Bruynseels, L., Baesens, B., Willekens, M., Vanthienen, J., 2008, *Predicting Going Concern Opinion with Data Mining*, Decision Support Systems, vol. 45, no. 4, s. 765–777.

- McIvor, R., 2001, *Lean Supply: The Design and Cost Reduction Dimensions*, European Journal of Purchasing and Supply Management, vol. 7, no. 4, s. 227–242.
- Min, J.H., Lee, Y.-C., 2005, *Bankruptcy Prediction Using Support Vector Machine with Optimal Choice of Kernel Function Parameters*, Expert Systems with Applications, vol. 28, no. 4, s. 603–614.
- Mouritsen, J., Hansen, A., Hansen, C.O., 2001, *Inter-organizational Controls and Organizational Competencies: Episodes Around Target Cost Management/Functional Analysis and Open Book Accounting*, Management Accounting Research, vol. 12, no. 2, s. 221–244.
- Napiecek, R., 2010, *Concept of Comparability and Periodization vs. Utility of Financial Statements*, w: Gabrusewicz, W., Samelak, J. (red.), *Selected Problems and Perspectives of the Progress of Global Harmonization and Standardization of Accounting*, Poznań University of Economics Press, Poznań.
- Orna, E., 2004, *Information Strategy in Practice*, Gower, Aldershot.
- Pathak, J., Chaouch, B., Sriram, R.S., 2004, *Minimizing Cost of Continuous Audit: Counting and Time Dependent Strategies*, Journal of Account and Public Policy, vol. 24, no. 1, s. 61–75.
- Rajagopal, S., Bernard, K.N., 1993, *Cost Containment Strategies: Challenges for Strategic Purchasing in the 1990*, International Journal of Purchasing and Materials Management, vol. 29, no. 1, s. 17–23.
- Seal, W., Cullen, J., Dunlop, A., Berry, T., Ahmed, M., 1999, *Enacting a European Supply Chain: A Case Study on the Role of Management Accounting*, Management Accounting Research, vol. 10, no. 3, s. 303–322.
- Sterling, R.R., 1970, *On Theory Construction and Verification*, The Accounting Review, vol. 5.
- Sung, T.K., Chang, N., Lee, G., 1999, *Dynamics of Modeling in Data Mining: Interpretive Approach to Bankruptcy Prediction*, Journal of Management Information Systems, vol. 16, no. 1, s. 63–85.
- Tam, K.Y., 1991, *Neural Network Models and the Prediction of Bank Bankruptcy*, Omega, vol. 19, no. 5, s. 429–45.
- Vasarhelyi, M.A., Alles, M.G., Kogan, A., 2004, *Principles of Analytic Monitoring for Continuous Assurance*, Journal of Emerging Technologies in Accounting, vol. 1, iss. 1, s. 1–21.
- Vasarhelyi, M.A., Halper, F.B., 1991, *The Continuous Audit of Online Systems*, Auditing: A Journal of Practice & Theory, vol. 10, no. 1.
- Vasarhelyi, M.A., Kuenkaikaew, S., 2010, *Continuous Auditing and Continuous Control Monitoring: Case Studies from Leading Organizations*: Rutgers Business School, Rutgers Accounting Research Center.
- Wu, C.H., Tzeng, G.H., Goo, Y.J., Fang, W.C., 2007, *A Real-valued Genetic Algorithm to Optimize the Parameters of Support Vector Machine for Predicting Bankruptcy*, Expert Systems with Applications, vol. 32, iss 2, s. 397–408.