

Alicja Jarugowa*

NIEKTÓRE KIERUNKI BADAŃ NAUKOWYCH
Z DZIEDZINY RACHUNKOWOŚCI

Cel i struktura systemu rachunkowości zależą w dużym stopniu od systemu społeczno-ekonomicznego. Sama zaś rachunkowość ma wpływ na społeczeństwo jako całość. Zatem tak jak systemy społeczno-ekonomiczne są różne w każdym kraju, tak zadania rachunkowości i badania w tej dziedzinie są znacznie różnicowane. Znaczną odmienność obserwuje się zwłaszcza w dziedzinie rachunkowości finansowej, jeśli chodzi o gospodarkę centralnie planowaną. Odrębne zagadnienie stanowi ogólna teoria rachunkowości, która znajduje się in statu nascendi.

W odniesieniu do Polski można wymienić kilka uwarunkowań istotnych dla rozwoju badań naukowych w rachunkowości.

1. Dominującą formą własności, poza indywidualnym rolnictwem i spółdzielczością, są przedsiębiorstwa państwowe o zmieniającym się okresowo zakresie ekonomicznego wyodrębnienia i sile wpływu różnych grup interesów; państwa, pracowników, przedsiębiorstw, konsumentów, społeczeństwa jako całości czy społeczności lokalnej itp.

2. Rachunkowość jest silnie powiązana z ekonomią polityczną socjalizmu, jej kategoriami i sposobem podejścia do liczenia dochodu narodowego oraz jej redystrybucji.

3. Głównym, a często jedynym źródłem pożyczek jest bank. Nie ma rynku kapitałowego zorganizowanego w formie giełdy. Nieliczne są spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Poza tym państwo z budżetu centralnego reguluje deficyt wielu przedsiębiorstw dotacjami i u-

* Prof. zw. dr hab., Katedra Rachunkowości UŁ.

dziela środków na szczególnie preferowane inwestycje. Stąd obie te instytucje mają bardzo silną pozycję w stosunku do innych grup interesów. Banki są także w większości państwowe. Państwo kontroluje ponadto dostawy standardowych towarów poprzez kontrakty i przydziały deficytowych surowców, a także przymusowe pośrednictwo w zakupie surowców itp. i zbyciu wyrobów.

4. Zasady i specjalne regulacje rachunkowości finansowej, i do pewnego stopnia rachunku kosztów, są określone przez prawo, podobnie jak w pozostałych krajach socjalistycznych, a także w krajach Europy Zachodniej, np. Francji czy RFN. Nie ma tradycji profesjonalnych rad stanowiących standardy rachunkowości jak w krajach anglojęzycznych (np. Financial Accounting Standards Board w Stanach Zjednoczonych, Accounting Standards Committee). Państwowe normy regulujące gospodarkę finansową mają duży wpływ na pomiar zysku, podatku dochodowego, podatku od płac, a nawet wzrost wynagrodzeń w ogóle. Podstawowe zasady rachunkowości mają więc mniejsze znaczenie niż w krajach zachodnich. Jednolite plany kont oraz znormalizowane sprawozdania finansowe służą zarówno mikro-, jak i makro-rachunkowości.

W celu przybliżenia przeglądu badań naukowych w Polsce do dokonanych syntez na Zachodzie przyjmuję jako punkt odniesienia system klasyfikacyjny zastosowany przez Amerykańskie Stowarzyszenie Rachunkowości w tzw. "Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance" (1977) oraz zreferowane w stosunku do niego badania rachunkowości finansowej w RFN przeprowadzone przez Walthera Busse von Colbe¹. Sądzę, że takie podejście pozwoli mi lepiej scharakteryzować wpływ społeczno-ekonomicznych uwarunkowań i uczynić kierunki rozwoju naszych badań bardziej zrozumiałymi w kontekście międzynarodowym. Podobnie jak W. Busse von Colbe użyję tej klasyfikacji w interpretacji dostosowanej do warunków naszego kraju.

1. Podejście prawdziwego zysku (prawdy absolutnej) oparte na historycznym koszcie. Jest to podejście explicite nie nastawione na odbiorcę informacji czy też określony cel.

¹ Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance, Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, American Accounting Association, Sarasota 1977, s. 61; W. Busse von Colbe, Financial Accounting Research in Germany: some socioeconomic determinants, [w:] European Contributions to Accounting Research, eds. A. Hopwood, H. Schreuder, Amsterdam 1984, s. 103-111.

2. Podejście nastawione na przydatność informacji do podejmowania decyzji przez jedną specyficzną grupę użytkowników danych rachunkowości.

3. Podejście ekonomiki informacji (the information economics approach). Można je rozumieć jako podejście zmierzające do zapewnienia środków sprawdzających, czy i do jakiego stopnia regulacje prawne rachunkowości są zgodne z oczekiwaniami. Ze zrozumiałych względów dla warunków gospodarki centralnie planowanej uwaga jest skoncentrowana nie tylko na konsekwencjach systemu (i standardów) rachunkowości przedsiębiorstwa, lecz na całym ekonomicznym systemie. Jak wiadomo, analiza konsekwencji ekonomicznych ocenia system prawny rachunkowości na podstawie jego wpływu na skalę makro- i mikro-ekonomiczną².

4. Podejście rachunku odpowiedzialności za efektywność.

W gospodarce o przewadze państwowej formy własności niezwykle ważna jest rola rachunkowości w pomiarze i ocenie efektywności ekonomicznej zdecentralizowanych podmiotów. Stąd interpretacja praktyki rachunkowości jest przeprowadzana w warunkach rozrachunku z odpowiedzialności. Jest to podejście zbieżne z Y. Ijiri³, który definiuje ten rozrachunek jako "pomiar wyników gospodarowania, który nie poddaje się manipulowaniu przez zainteresowane grupy". Problem stanowi tu łączenie niedwuznacznych (dwoistych) miar dokonań (wyników) z zakresem odpowiedzialności wyodrębnionych podmiotów.

II

1. Podejście kosztu historycznego i prawdziwego zysku

Podejście prawdziwego zysku można w Polsce sprowadzić do prawdziwego wyniku działalności w świetle szczegółowych przepisów prawnych w krótkim okresie. Badania naukowe w tym zakresie można rozpatrywać na dwóch płaszczyznach: odniesień prawnych i konstrukcji teoretycznych. W pierwszym wypadku chodzi o komentarz, interpretację skodyfikowanych zasad rachunkowości i ewentualne wypełnianie luk oraz o nowe rozwiązania prawne. W drugim chodzi natomiast o konstruk-

² B u s s e v o n C o l b e, Financial Accounting ...

³ Y. I j i r i, Theory of Accounting Measurement, Studies in Accounting Research N^o 10, American Accounting Association, Sarasota 1975.

cje teoretyczne, zwłaszcza ekonomii i finansów i ich wpływ na system rachunkowości.

W okresie ostro scentralizowanej gospodarki jednolitymi zasadami objęta została cała rachunkowość, włącznie z rachunkiem kosztów. Jedynymi dozwolonymi sprawozdaniami były ściśle przez Główny Urząd Statystyczny określone sprawozdania finansowo-kosztowe i ilościowo-produkcyjne. Miara dokonań był rozmiar wykonanej produkcji lub jej wartość w danych cenach. Zysk stanowił wielkość nominalną, a celem działania przedsiębiorstwa było wykonanie planu produkcji przy racjonalizacji kosztów. Plan i budżetowa redystrybucja dochodów zastępowały mechanizm rynkowy. W tym okresie wiele prac naukowych w dziedzinie rachunkowości dotyczyło rachunku kosztów⁴. Nieliczne stanowiły ekonomiczną interpretację planu kont i zasad rachunkowości. Celem przedsiębiorstwa było wykonanie planu, a celem rachunkowości ochrona mienia państwowego i generowanie informacji o wykonaniu części planu narodowego, który był mu wyznaczony.

W drugiej połowie lat pięćdziesiątych powstała instytucja dyplomowanych biegłych księgowych oraz pierwsze formy samorządów pracowniczych i partycypacji zatrudnionych w wyniku działalności. Przedmiotem badań naukowych stały się różne mierniki efektywności: zysk, rentowność sprzedaży, rentowność funduszy⁵. Oddzielną grupę stanowiły prace z ogólnej teorii rachunkowości i historii rachunkowości. W pierwszej grupie wyróżniły się szczególnie dzieła S. Skrzywana i Z. Kossuta, w drugiej prace E. Wojciechowskiego⁶.

Jednakże, aż do początku lat siedemdziesiątych prace naukowe nie miały wpływu na legislację systemu rachunkowości, który w swych sprawozdaniach finansowych całkowicie zbliżał się do statystyki bran-

⁴ E. B u r z y m, O istocie pojęć wydatek, nakład, koszt, "Rachunkowość" 1963, nr 5; Z. F e d a k, Rachunek kosztów produkcji przemysłowej, Warszawa 1962; W. M a l c, Rachunek kosztów postulowanych w przedsiębiorstwie przemysłowym, Warszawa 1963; B. S i w o Ń, Istota kosztów własnych i ich rachunku, "Zeszyty Naukowe WSE" 1956, nr 1; J. M a t u s z e w i c z, Problemy ewidencji procesów produkcyjnych w rachunkowości, Warszawa 1966.

⁵ E. B u r z y m, Pomiar i ocena rentowności przedsiębiorstw przemysłowych, Warszawa 1971.

⁶ S. S k r z y w a n, Rachunkowość w przedsiębiorstwie przy gospodarce planowej. Cele i funkcje, Warszawa 1948; Z. K o s s u t, Rachunkowość jako nauka, Warszawa 1961; E. W o j c i e c h o w s k i, Zarys rozwoju rachunkowości w dawnej Polsce, Warszawa 1964.

zowo-gałęziowej. Niewątpliwą współpracę nawiązali natomiast uczeni z praktykami w zakresie projektowania i funkcjonowania rachunku kosztów normatywnych.

Dopiero od lat siedemdziesiątych wyraźnie zaznaczył się wpływ badań naukowych na prawny kształt systemu rachunkowości, a zwłaszcza na rachunek kosztów w praktyce. O ile pierwszy Jednolity Plan Kont (1946) był oparty głównie na wzorach niemieckich z okresu okupacji, to już od roku 1950 zastosowano podejście radzieckie, dostosowane do centralnego planowania. Kolejne zmiany systemu finansowego powodowały wprowadzenie odpowiednio dostosowanych planów kont (1959). Jednolity Plan Kont z 1976 r., który został wprowadzony przez Ministerstwo Finansów i obowiązuje dotychczas, zawiera dwa kręgi kont kosztów rekomendowane w pracach naukowych, zwłaszcza T. Pechego⁷. Jeden z kręgów jest podporządkowany makrorachunkowości, a zwłaszcza agregacji produktu globalnego i dochodu narodowego oraz tworzenia tablic przepływów międzygałęziowych, drugi dotyczy wewnętrznego rachunku kosztów.

Natomiast inne prace naukowe dotyczące unowocześnienia rachunku kosztów znalazły odbicie zarówno w nowych "Ogólnych zasadach rachunkowości", jak również w "Wytycznych w sprawie rachunku kosztów", wydanych przez Ministerstwo Finansów w roku 1983, tj. w ramach zmian, jakie wprowadza reforma gospodarcza lat osiemdziesiątych⁸. W pierwszym dokumencie prawnym przyjęto zasadę aktywowania zapasów w kosztach technicznych wytworzenia, tj. bez kosztów ogólnozakładowych, które są odpowiednikiem kosztów administracji oraz tych kosztów ogólnych (wspólnych) przedsiębiorstwa, których nie odnosi się na wydziały. Jest to wyraźne uznanie potrzeby wyodrębniania kosztów stałych oraz ukłon w stronę zalet rachunku kosztów zmiennych. Dalej idące rozwiązanie w zakresie tzw. "rachunku pokrycia" ma miejsce w rachunkowości węgierskiej. Drugi dokument dopuszcza natomiast szereg rozwiązań alternatywnych rachunku kosztów, co już wyraźnie wiąże się z decyzyjną orientacją tegoż rachunku.

⁷ T. P e c h e, Podstawy współczesnej ewidencji gospodarczej, Warszawa 1973.

⁸ Ogólne zasady rachunkowości, Ministerstwo Finansów, M. P. 1983, nr 40; Zarządzenie nr 83 ministra finansów w sprawie zasad ewidencji, kalkulacji i analizy kosztów produkcji przemysłowej, Dz. Urz. Min. Fin. 1983, nr 17.

Sugestie nauki w sprawie rozwinięcia rachunku wyników oraz wprowadzenie elementów rachunków przepływów finansowych⁹ nie znalazły jeszcze praktycznej implementacji. Podobnie rzecz się ma z zasadami rewaluacji w warunkach inflacji. Dotąd dominuje okresowe przeszacowanie (1962-1983) i zasada kosztu historycznego¹⁰. Stosunkowo mało jest także zainteresowanie perspektywną rachunkowością.

W gospodarce centralnie planowanej przez efektywność gospodarowania w skali mikro rozumie się przede wszystkim optymalne wykorzystanie oddanych do dyspozycji zasobów (czynników produkcji) w przedsiębiorstwie. W związku z tym dużo uwagi przywiązuje się do racjonalizacji kosztów, głównie w sferze operacyjnej, która jest najbardziej widoczna. Odnawianie środków trwałych, poza modernizacją, jest nadal ściśle kontrolowane przez rząd. W dużym stopniu kontrolowane są również ceny. Stąd występuje dążenie do uznawania za uzasadnione kosztów na normalnym poziomie (np. stawka kosztów wspólnych musi być określona przy pracy dwuzmianowej).

Można zatem stwierdzić, że o ile w fazie gospodarki scentralizowanej celem dobrej rachunkowości było dążenie do czystego, idealnego kosztu¹¹, to obecnie, w warunkach rozwijania ekonomicznych metod zarządzania i nastawienia na mikroefektywność, ma miejsce dążenie do "zasłużonego" czy "prawdziwego" zysku.

2. Podejście użyteczności informacji dla decyzji

W badaniach naukowych podejście nastawione na użytkownika informacji rachunkowości dla podejmowania decyzji jest szeroko stosowane¹². Nie dotyczy ono jednakże rynku kapitałowego, lecz głównie

⁹ A. Jarugowa, J. Skowroński, Rachunek kosztów w systemie Informacyjnym przedsiębiorstwa, Warszawa 1986.

¹⁰ A. A. Jaruga, Theoretical and Practical Problems of Accounting for Changing Prices in Poland - Part II, [w:] The Impact of Inflation on Accounting: a Global View, Center for International Education and Research in Accounting, Urbana-Champaign 1979, s. 93-103.

¹¹ Burzym, O istocie pojęć...; i d e m, Pomiar i ocena...; Małc, Rachunek kosztów...

¹² D. Buchta, Z. Messner, Rachunkowość a zarządzanie, Warszawa 1976; A. Jaruga, J. Skowroński, Multigoal Model of Cost Accounting and Electronic Data Processing Sy-

funkcjonalnie zróżnicowanych grup kierowników (agend), podejmujących decyzję w przedsiębiorstwach i ich zrzeszeniach. Prace w dziedzinie predykcji bankructwa przedsiębiorstw dopiero się rozpoczęły¹³, gdyż takie zjawisko do roku 1983 nie występowało. Natomiast prowadzone badania eksperymentalne w dziedzinie zachowania się decydentów, ich reakcji na alternatywne dane rachunkowości, a w szczególności różne mierniki wyniku działalności, jak: sprzedaż, zysk, produkcja dodana, rentowność sprzedaży czy też fizyczne wielkości produkcji¹⁴. Badano również eksperymentalnie przy zastosowaniu interaktywnej gry kierowniczej (wspomaganej komputerowo) wpływ różnych modeli rachunku kosztów na rezultaty decyzji¹⁵. W tym ostatnim przypadku chodziło jednocześnie o uświadomienie studentom potencjalnej możliwości stosowania poza rachunkiem kosztów pełnych także rachunku kosztów zmiennych, a zwłaszcza rachunku pokrycia. Wynika stąd, że do 1983 r. obligatoryjny był wyłącznie rachunek kosztów pełnych zarówno w rachunkowości finansowej, jak i w rachunku kosztów.

W rachunkach opłacalności inwestycji były rekomendowane już w latach siedemdziesiątych modele decyzyjne w rodzaju zdyskontowanego zwrotu środków pieniężnych czy bieżącej wartości netto, jednakże w warunkach braku rynku kapitałowego, nie mówiąc już o rynku doskonałym, spełniały one tylko pomocniczą rolę i nie miały żadnego wpływu na zasady rachunkowości i sprawozdawczości finansowej¹⁶.

Podejście zorientowane na użytkownika, w warunkach ostro scentralizowanej gospodarki, znalazło odbicie w bardzo rozbudowanej sprawozdawczości (nie tylko finansowej) dla centralnych agend planistycznych i statystycznych. Obecnie nastąpiła redukcja informacji przekazywanych na zewnątrz przedsiębiorstw. Pozostała jednakże luka informacyjna, gdyż sprawozdania finansowe żądane przez Ministerstwo Finansów i GUS nie mają układu analitycznego, który odpowiadałby kierownictwu przedsiębiorstwa. Nie wykształcił się też

stem, [w:] *Systems Analysis Applications to Complex Programs*, eds. K. C i c h o c k i, A. S t r a s z a k, Pergamon Press, Oxford 1978; *Statement on Accounting...*

¹³ M. P a ł k a, *Prognozowanie zdolności płatniczej*, praca magisterska, Katedra Rachunkowości, Uniwersytet Łódzki, Łódź 1977.

¹⁴ A. A. J a r u g a, *Simulation Games in the Study of Different Economic Mechanism and Their Consequences*, [w:] *Proceedings of the 10th International Seminar "Rechnergestützte Planspiele"*, December 9-15, Berlin 1984.

¹⁵ Ibidem.

¹⁶ J a r u g o w a, S k o w r o Ń s k i, *Rachunek kosztów...*

struktury danych oczekiwane przez samorzady pracownicze. Badania w tym zakresie są in statu nascendi i stanowią duże wezwanie dla środowiska akademickiego rachunkowców, statystyków itp.

Można odróżnić dwie szkoły naukowe, dwa odmienne kierunki badań ze względu na użytkownika informacji rachunkowości:

- 1) teorię neutralnej rachunkowości skupioną na modelach ewidencji księgowej T. Pêche¹⁷ oraz
- 2) kierunek zorientowany na rachunkowość jako system informacji dla podejmowania decyzji i sterowania przez kierownictwo różnych szczebli w celu stymulowania efektywności działania przedsiębiorstw¹⁸.

Pierwsza szkoła jest zbliżona *implicite* do W. J. Vattera "Teorii funduszy", a także G. H. Sortera "podejścia zdarzeń" (events approach)¹⁹ przez ignorowanie różnych grup użytkowników. Dążeniem T. Pêche jest stworzenie jednego, jedyne systemu informacyjnego rachunkowości dla mikro- i makroekonomicznej sfery. Przy czym w przeciwieństwie do R. Stone'a²⁰ T. Pêche bierze system powiązań makro za podstawowy dla mikro-podmiotów, co w praktyce, jak dotąd, dostarcza wiele wątpliwości interpretacyjnych, choć nie ulega wątpliwości, że może przyczynić się do kompleksowej informatyzacji rachunkowości. Drugi kierunek koncentruje się na rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej, w specyficznych warunkach gospodarki socjalistycznej, z jej rynkowymi ograniczeniami i rozwiniętą sferą socjalną. Oryginalny model rachunku kosztów czynników produkcji, który kładzie nacisk na optymalne pozyskanie i wykorzystanie zasobów, stanowi jedno z liczących się osiągnięć tego kierunku²¹. Źródła inspiracji tej szkoły są złożone. Składa się na nie zarówno polska tradycja naukowa rachunku kosztów²², teoria rozrachunku gospodar-

¹⁷ P e c h e, Podstawy współczesnej...

¹⁸ B u c h t a, M e s s n e r, Rachunkowość a zarządzanie; J a r u g o w a, S k o w r o ņ s k i, Rachunek kosztów...; E. T e r e b u c h a, System informacji ekonomicznej w przedsiębiorstwie, Warszawa 1970.

¹⁹ W. J. V a t t e r, The Funds Theory of Accounting and its Implications for Financial Reports, The University of Chicago Press, Chicago 1947; G. H. S o r t e r, "An Events" Approach to Basic Accounting Theory, "The Accounting Review" 1969, Vol. 44, s. 12-19.

²⁰ R. S t o n e, Function and Criteria of a System of Social Accounting, "Income and Wealth" 1951, Series 1, New York, UN.

²¹ J a r u g o w a, S k o w r o ņ s k i, Rachunek kosztów... Nagroda im. Oskara Lange w 1984 r. za książkę rozwijającą ten model.

²² S k r z y w a n, Rachunkowość w przedsiębiorstwie...

czego w Związku Radzieckim²³, jak również teoretyczne²⁴ i strukturalne modele kosztów i rachunku kosztów²⁵ oraz osiągnięcia anglojęzycznej rachunkowości zarządczej, głównie te, które są nakierowane na produktywność zasobów.

W obecnej fazie względnej swobody funkcjonowania przedsiębiorstw państwowych wielozadaniowe i wieloblokowe modele rachunku kosztów znajdują coraz szersze zastosowanie. W tej dziedzinie badania naukowe znacznie wyprzedziły praktykę, w której systemy rachunku kosztów były długo bardzo usztywnione. Modernizacja rachunku kosztów jest więc głównie przeprowadzana przez zespoły pracowników nauki, na drodze projektowania i wdrażania systemów, często wspieranych pracą komputerów.

Podejście użytkownika informacji prowadzi nierzadko do chęci zawężenia informacji ujawnianej na zewnątrz. Jest to jeden z argumentów często przytaczanych dla wyjaśnienia przyczyn małego zastosowania rachunku kosztów standardowych (normatywnych) w obawie przed ujawnieniem odchyłań nadzorczym agendom państwowym. Podejście owo nie jest również wystarczające do harmonizacji interesów różnych grup użytkowników, reprezentujących różne grupy interesów. Te ostatnie zaś, jak słusznie stwierdza W. Busse von Colbe²⁶, mają niejednakową siłę oddziaływania w różnych krajach o odmiennym otoczeniu społeczno-ekonomicznym czy wręcz systemie społeczno-gospodarczym.

3. Podejście ekonomicznych konsekwencji (ekonomiki informacji)

Podstawowa idea podejścia konsekwencji ekonomicznych zawiera się w założeniu, że standardy rachunkowości nie są neutralne i nie mogą

²³ S. K. T a t u r, Kchozajstwiennij rastchoł w nowich usłowach, Uniwersytet Moskiewski, Moskwa 1968.

²⁴ E. H e i n e n, Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Kostentheorie und Kostenentscheidungen, Verlag Dr. Th. Gabler, Wiesbaden 1970.

²⁵ H. B ö h r s, Model funkcjonalny, O. R. S c h n u t e n h a u s, Strukturalny model, cyt. za: H. M. S c h ö n f e l d, Kostenrechnung, 7 Aufl., Poeschel, Stuttgart 1975; ibidem, 6 Aufl., Stuttgart 1972; A. J a r u g o w a, Ekonomiczne konsekwencje stosowania niektórych zasad i modeli rachunkowości, [w:] Symulacyjne funkcje rachunkowości i informatyki w podnoszeniu efektywności gospodarowania przedsiębiorstw. Materiały na konferencję, AE w Krakowie, Kraków 1985, s. 24-35.

²⁶ B u s s e v o n C o l b e, Financial Accounting...

być wyprowadzane z potrzeb informacyjnych jednej, wybranej grupy użytkowników, lecz że należy badać ekonomiczno-społeczne konsekwencje tych standardów, ich efekty redystrybucyjne (dochodów) i efektywnościowe z punktu widzenia poprawy korzyści wszystkich zainteresowanych stron i na tej podstawie dokonywać wyboru regulacji prawnych rachunkowości²⁷. Badanie społeczno-ekonomicznych konsekwencji prawnych regulacji rachunkowości jest ściśle związane z właściwym dla danego kraju systemem politycznym, społeczno-ekonomicznym, stosunkami społecznymi i otoczeniem prawno-instytucjonalnym. O ile w Stanach Zjednoczonych badania koncentrują się jednostronnie na wpływie informacji rachunkowości na inwestowanie kapitału (giełda), to np. w RFN za godne badania uważa się konsekwencje podatkowe i zagwarantowanie interesów pożyczkodawców²⁸. Wiele badań dotyczy konsekwencji ekonomiczno-społecznych regulacji prawnych dotyczących pomiaru wartościowego w warunkach inflacji, tj. dokonania wyboru modelu: 1) kosztu historycznego, 2) bieżącej siły nabywczej pieniądza lub bieżącego kosztu odnowienia itp.

Podejście konsekwencji ekonomicznych nie znalazło większego odbicia w badaniach naukowych rachunkowości w Polsce. Prowadzone prace dotyczą głównie:

1) wpływu zasad rewaluacji majątku i przeszacowania kosztów na wynik operacyjny jako miarę efektywności gospodarowania w krótkim okresie i jego podział²⁹,

2) krótko- i długookresowych konsekwencji stosowania różnych systemów rachunku kosztów³⁰.

W pierwszym przypadku chodzi o wykazanie konieczności zachowania w samofinansujących się przedsiębiorstwach zdolności do odnawiania majątku (reprodukcja prosta i rozwój) i realizowanie swoich funkcji przy niezmnieszonej podatku dochodowym dla państwa i oszacowaniu wpływu inflacji na płace pracowników itp. oraz o od-

²⁷ J. Demski, G. Feltham, Cost Determination: a Conceptual Approach Ames, Iowa State University, Ames 1976.

²⁸ Busse von Colbe, Financial Accounting...

²⁹ S. Jagiełło, Pomiar efektywności gospodarowania w warunkach inflacji, "Rachunkowość" 1984, nr 7; Jaruga, Theoretical and Practical Problems...; idem, Teoria i praktyka rachunkowości w warunkach inflacji na przykładzie Japonii, "Rachunkowość" 1983, nr 5.

³⁰ Jaruga, Simulation Games...

separowanie wpływu inflacji na efektywność gospodarowania³¹. W drugim rodzaju badań chodzi o wpływ elastycznego rachunku kosztów (m. in. dla różnicowania cen) na przetrwanie przedsiębiorstwa w krótkim okresie (np. w warunkach małego popytu, braków materiałowych) i odnowienie zasobów w okresie długim, czyli pełne samofinansowanie samodzielnego przedsiębiorstwa. Badania dotyczą więc zarówno teorii rachunku kosztów, jak i jego predyktywnych cech w konkretnych warunkach. Księgowi w dużej mierze związani są z regulacjami prawa i z jego interpretacją starają się, podobnie jak w innych krajach europejskich³², wydedukować intencje w stosunku do celów rachunkowości. Na tej podstawie formułują sobie kryterium odniesienia dla oceny alternatywnych jej zasad i regulacji.

Chociaż badania naukowe w tej dziedzinie, ze względów społeczno-ekonomicznych różnią się od badań w krajach zachodnich, a zwłaszcza w Stanach Zjednoczonych, to jednak idea zawarta w pracy J. Demskiego i G. Felthama zasługuje, moim zdaniem, na uwagę³³. Chodzi tu przede wszystkim o to, że systemy rachunkowości są wówczas odpowiednie dla danego społeczeństwa, kiedy służą informacjami temu społeczeństwu, a nie tylko jednej wybranej grupie użytkowników. Oznacza to, że społeczno-ekonomiczne konsekwencje różnych systemów rachunkowości powinny być badane³⁴ i powinny stanowić podstawę wyboru między różnymi systemami czy zasadami rachunkowości.

4. W kierunku rachunku odpowiedzialności

W gospodarce centralnie planowanej o przewadze państwowej formy własności planowanie i sterowanie przedsiębiorstwami odbywa się przy pomocy narzędzi i mechanizmu ekonomicznego. W mechanizmie tym zasilanie przedsiębiorstw zależy, w założeniu reformy, od ich

³¹ J a r u g o w a, Ekonomiczne konsekwencje...

³² B u s s e v o n C o l b e, Financial Accounting...

³³ D e m s k i, F e l t h a m, Cost Determination...

³⁴ Wyrażam pogląd, że ze względu na centralne ustalanie ogólnych zasad rachunkowości i jej procedur w postaci planu kont i kodu operacji oraz zasad (standardów) finansowych konsekwencje ekonomiczne tych regulacji powinny być testowane, np. na drodze badań symulacyjnych.

efektywności gospodarowania. Stąd pomiar i ocena dokonań stanowi podstawę rozrachunku. Ponieważ w systematycznej rachunkowości nie ujmuje się wielu społecznych aspektów funkcjonowania przedsiębiorstw, ocena ich działalności odbywa się nie tylko na podstawie sprawozdań finansowych, lecz także weryfikacji wyniku o tzw. nieprawidłowe koszty i straty, głównie dotyczące zakłóceń w otoczeniu³⁵. Mówi się więc nie tylko o rachunku odpowiedzialności ekonomicznej, lecz społeczno-ekonomicznej. Zarówno system rachunkowości, jak i dyplomowani biegli księgowi są nastawieni na obiektywny rachunek wkładu przedsiębiorstw do produktu społecznego, a więc na harmonizowanie interesów przedsiębiorstw (grup) z interesem ogólnospołecznym.

Rachunek odpowiedzialności stanowi przedmiot wielu prac badawczych nie tylko w Polsce, lecz i w innych krajach o gospodarce centralnie planowanej³⁶. Niektóre z nich zmierzają w kierunku ekwiwalentnego odnowienia (reprodukcji) wszystkich zasobów, także w warunkach inflacji, jako podstawy rozrachunku i podziału wyłącznie nadwyżki, co zawiera pewne analogie do rachunku czynnika pracy i rachunkowości nadwyżki we Francji czy niektórych koncepcji rachunkowości społecznej w ogóle³⁷.

W odróżnieniu od zapewnienia ochrony mienia (majątku) - powierzonego przez właściciela administracji (funkcja tzw. kontroli powierniczej), przy tym podejściu celem informacji generowanych przez rachunkowość (zarządczą) jest efektywność gospodarcza. Zarządzający przedsiębiorstwem lub jego częścią posiada kontrakt, który obejmuje nie tylko wyspecyfikowane zasoby będące pod jego kontrolą i uprawnienie do działania, lecz także miarę efektywności, na podstawie której będzie oceniany, rozliczany z odpowiedzialności. Miara owa musi być oparta na dostępnych zmiennych dla obu stron (np. organu założycielskiego i dyrektora przedsiębiorstwa i kierownika wydziału albo brygady czy autonomicznego zespołu pracowniczego) i musi umo-

³⁵ A. A. J a r u g a, Social Responsibility of Accountants in Poland, The VIIth Congress of EAA, April 10-12, St. Gallen 1984.

³⁶ T a t u r, Kchoziajstwiennij rastchot...

³⁷ J a r u g o w a, S k o w r o ņ s k i, Rachunek kosztów...; A. J a r u g a, J. S k o w r o ņ s k i, The Scope of Accounting, "System Science" 1983, No 9/4; A. J a r u g o w a, J. S k o w r o ņ s k i, Rachunkowość społeczna we Francji, "Rachunkowość" 1978, nr 3.

żliwić maksymalną działalność poddanej ocenie osobie. W ramach tego podejścia informacje rachunkowości (zarządczej) stanowią podstawę dla określania kontraktów (porozumień) między stronami. Uważa się, że różne informacje implikują różne kontrakty, różne wybory działania, różny podział nagród (premi) między zainteresowanymi i różny poziom efektywności. Takie podejście umożliwia m. in. lepsze rozumienie kontraktów opartych na budżetach.

Warto zwrócić uwagę, że o ile podejście poprzednie podkreśla wpływ systemu informacyjnego na wiedzę decydenta o stanie rzeczywistości, to obecnie referowane - uznaje, iż sam akt pomiaru i komunikowania (raportu) o działalności osób (zespołów) wpłynie na tę działalność. Stąd twierdzi się, że system rachunkowości nie jest jednym z wielu systemów informacyjnych firmy, lecz że rachunkowość jest systemem unikalnym, gdyż jest częścią systemu rachunku odpowiedzialności (accountability)³⁸.

Uważam, że w obecnym stadium realizowania reformy gospodarczej i stanu gospodarki kraju poprawa efektywności gospodarowania zależy również od szerszego systemu egzekwowania odpowiedzialności. Bądanie w tej dziedzinie wydaje się być obiecujące.

Celowe wydaje się podkreślenie wpływu samoregulacji mechanizmu rynkowego, tzw. niewidzialnej ręki, i jej przeciwieństwa systemu nakazowo-rozdzielczego na efektywność gospodarowania podmiotu, z której może on być rozliczony, na co z kolei powinien być nastawiony system rachunkowości. Otóż w systemie nakazowo-rozdzielczym efektywność ekonomiczna przedsiębiorstwa jest ograniczona do przetwarzania danych "wejść" na ściśle przypisane "wyjścia", w związku z tym mamy do czynienia na poziomie mikroekonomicznym raczej z oceną skuteczności działania. Dotyczy to ponadto wyłącznie krótkiego okresu. Ograniczenia budżetowe, z terminologii J. Kornaia, są bardzo łagodne. Przedsiębiorstwa korzystają z dotacji budżetowych, subwencji i kredytu bankowego z łatwością w ramach nałożonych na nie zadań planowych. Podmiotowe odnawianie (zachowanie) majątku lub inaczej reprodukcja prosta nie jest przewidziana w systemie ekonomiczno-finansowym, a więc nie znajduje też wyrazu w regulacjach prawnych rachunkowości. Symulowana komercjalizacja w postaci roz-

³⁸ A. J a r u g o w a, Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem, Warszawa 1986; i d e m, Participation and Social Accountability in Poland, "Accountability" 1981, No 6.

rachunku gospodarczego ma w dużej mierze charakter instytucjonalny³⁹. Możliwość pomiaru efektywności gospodarowania przesuwają się więc na wyższe szczeble administracji gospodarczej. W końcowym przypadku przyjmuje miarę społeczno-ekonomiczną w postaci produkcji czystej w cenach stałych na głowę zatrudnionego, np. w przemyśle, lub na głowę ludności w kraju w ogóle.

Jeżeli natomiast wziąć pod uwagę gospodarkę rynkową, to pomiar efektywności ekonomicznej uważa się za możliwy wyłącznie w przypadku rynku doskonałego. Wówczas bowiem istnieje przymus ekonomiczny optymalnej alokacji zasobów i minimalizacji kosztów. W innym przypadku występuje wiele niedoskonałości, które przy pomiarze i ocenie efektywności ekonomicznej nie mogą być ignorowane, jak np. niedoskonała konkurencja na głównych rynkach, niebranie pod uwagę preferencji przyszłych generacji, a także tych, którzy nie posiadają wystarczającej siły nabywczej, aby te preferencje ujawnić, niemożność dostosowania się organizacji do zaspokojenia potrzeb na dobra publiczne, niepełne informacje o otoczeniu, np. zmniejszające mobilność, oraz brak uznania dla zachowania majątku w warunkach inflacji.

Pominięte zostały w tym miejscu koszty społeczne funkcjonowania przedsiębiorstw ujawniane poza "mechanizmem rynkowym", nazywane powszechnie "externalities", których coraz większe znaczenie powoduje krytykę systemu rachunkowości. Wynika stąd, że samoregulacja rynku ma znaczne ograniczenia, jeżeli chodzi o wymuszanie efektywności gospodarowania i jej pomiar w rachunkowości. Problem ten komplikuje się tym bardziej w gospodarce centralnie planowanej, w której samoregulacja rynku, jak w realizowanej obecnie reformie społeczno-gospodarczej, ma stosunkowo wąski zakres.

III

Analizą objęto tylko niektóre kierunki badań z dziedziny rachunkowości w Polsce w okresie powojennym. Pozostałych kierunków badań i

³⁹ A. A. J a r u g a, The Accountancy Profession in Centrally Planned Economy. The Polish Case, "The Accountant's Magazine. The Journal of the Institute of Chartered Accountants of Scotland" 1979, Vol. LXXXIII, No 880, s. 428-430.

wielu cenionych autorów nie wymieniałam wyłącznie ze względu na zakres opracowania.

Konfrontacja rozwoju naszych badań z pewnego rodzaju syntezą podejść do teorii rachunkowości (głównie finansowej) na Zachodzie pozwala na pewne szersze refleksje.

Z uwagi na odmienne uwarunkowania społeczne, ekonomiczno-finance i prawno-organizacyjne w gospodarce centralnie planowanej największe różnice w rozwiązaniach rachunkowości dotyczą rachunkowości finansowej. Odnosi się to również do badań w tej dziedzinie. Bardziej porównywalny międzynarodowo jest rachunek kosztów. Szeroki przepływ idei i doświadczeń notuje się w technice przetwarzania danych rachunkowości. Dotyczy to również ogólnej teorii rachunkowości, a zwłaszcza badań w dziedzinie metodologii.

Wyda się, że daleko idąca uniformizacja rachunkowości tylko początkowo zahamowała przesunięcie zainteresowań szeregu osób na historię rachunkowości w dawnej Polsce. Ostatnio standaryzacja rachunkowości rozwija się nie tylko na skalę krajową, lecz również międzynarodową. Wiele krajów, zwłaszcza rozwijających się, korzysta ze standardów międzynarodowych przy doskonaleniu własnych rozwiązań. Znaczny wpływ na harmonizację obligatoryjnych standardów rachunkowości w krajach należących do EWG mają dyrektywy tej organizacji. Proces ujednolicania rachunkowości rozpoczął się również w ramach krajów RWPG.

Rachunkowość jako dyscyplina stosowana powinna być podatna na struktury i standardy rachunkowości ustalane i stosowane za granicą⁴⁰. Nie oznacza to jednak bezkrytycznego przenoszenia, lecz przez lepsze zrozumienie rozwijanie teorii i doskonalenie praktycznych rozwiązań odpowiednio do struktur instytucjonalnych i mechanizmu ekonomicznego gospodarki.

⁴⁰ J a r u g o w a, Teoria i praktyka rachunkowości...; J a r u g o w a, S k o w r o Ń s k i, Rachunek kosztów...; i d e m, i d e m, The Scope of Accounting.

Alicja Jarugowa

SOME DIRECTIONS OF SCIENTIFIC RESEARCH IN ACCOUNTING

In the world literature devoted to accounting, there have been made a number of syntheses concerning evolution of the theory of accounting in recent years. That has not found its reflection in the Polish research and publications so far. The aim of this article is to include into the trend of the world science the systematization of research findings in the field of accounting in Poland in the postwar period.

The development of the scientific thought in accounting in Poland has been analyzed against the background of socio-economic, cultural and legal determinants. The starting point for the analysis has been provided by the following four approaches to classification of the theory of accounting: (1) desire to create representation of true profit, (2) demand for information of users (receivers), (3) information economics, (4) socio-economic accountability. The last-mentioned approach has been considered the most fruitful from the viewpoint of developing the methodology of accounting in the future.