

Renata Sochacka*

DETERMINANTY ROZWOJU SYSTEMU RACHUNKOWOŚCI
PRÓBA SYNTEZY PROCESU EWOLUCJI

Rachunkowość nie istnieje sama dla siebie. Jest językiem, zbiorem symboli, przy pomocy których możliwe jest komunikowanie zjawisk fizycznych i abstrakcyjnych. Tak jak każdy język ma ona istotne znaczenie i rozwija się dotąd, dopóki jest stosowana. W innym przypadku staje się językiem martwym, wraz z którym ginie, nie zawsze możliwa do odtworzenia, wiedza zgromadzona przez ludzi i dla ludzi.

Istotę rachunkowości najcelniej, naszym zdaniem, wyraża E. Burzym przedstawiając ją jako uniwersalny system, który poprzez swoje metody poznawcze umożliwia tworzenie "liczbowego obrazu powstawania, podziału i przepływu wartości..."¹. Jest to jedna z wielu definicji, w których uwagę skupiono na artykulacji istoty i przedmiotu rachunkowości zamiast, jak czyni się tradycyjnie, na opisanu procedur organizacyjnych tego systemu.

Uzasadnienie i potwierdzenie słuszności stanowiska zajętego przez E. Burzym, odnajdujemy w bezpośrednim związku jej wypowiedzi ze stwierdzeniem K. Marksa: "Po zniesieniu kapitalistycznego sposobu produkcji [...] określanie wartości będzie dominowało w tym znaczeniu, że regulacja czasu pracy oraz podział pracy społecznej między różne grupy produkcji, wreszcie poświęconą temu księgowość będą miały większą niż kiedykolwiek wagę"². Podobne, potwierdzające opinię E. Burzym wątki spotykamy w rozważaniach O. Langego, który

* Dr, adiunkt w Katedrze Rachunkowości UŁ.

¹ E. Burzym, Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji, Warszawa 1980, s. 3.

² K. Marks, Kapitał, t. III, Warszawa 1959, s. 435.

pisał: "Rozwój stosunków towarowo-pieniężnych, a zwłaszcza kapitalistycznego sposobu produkcji, wyodrębniając i rozpowszechniając działalność zarobkową, nadając jej charakter działalności racjonalnej [...] wprowadza także ilościową wymierność i współmierność celu i środków tej działalności [...] Kwantyfikacja celu i środków w jednolitych jednostkach miary oraz wyłonienie się kategorii ekonomicznej zysku sprawia, że racjonalność działania wyraża się w stosowaniu kalkulacji, t.j. rachunku pieniężnego wszystkich składników dochodu i kosztu. W związku z tym pojawia się i rozwija buchalteria, czyli księgowość³.

O. Lange mylił się jednak twierdząc, że kalkulacja potwierdzająca racjonalność działania jest efektem rozwoju kapitalizmu przemysłowego. Moment uświadomienia konieczności porównywania nakładów i efektów miał miejsce znacznie wcześniej. Księgowość przedsiębiorstwa kapitalistycznego nie była rezultatem oświecenia i geniuszu jednej epoki, lecz miała bardzo konkretne podstawy⁴.

Te historyczne dygresje pozwalają zrozumieć, że rachunkowość ex natura jest związana z rachunkiem wartości, a kategoria wartości stanowi o jej istocie. Natomiast problem wydaje się tkwić w tym, że dla każdego z etapów rozwoju organizacji gospodarczych, a więc i rachunkowości, inne okazać by się mogły odpowiedzi na pytania:

³ O. L a n g e, *Ekonomia polityczna*, [w:] *Dziela*, t. 3, Warszawa 1975, s. 377.

⁴ Z badań W. K u l i (*Teoria ekonomiczna ustroju feudalnego*, Warszawa 1983) wynika bowiem, że "w gospodarce przedkapitalistycznej ludzie również prowadzili rachunek gospodarczy, również na swój sposób kalkulowali..." (s. 45), a więc posługiwali się wypracowanymi na własny użytek kategoriami racjonalności. Ponadto autor stwierdza, że "rachunkowość szlachecka, beztroska w zakresie nakładów pozapieniężnych, wydatki i wpływy pieniężne liczy skrupulatnie" (s. 42), podczas gdy "dla chłopów z reguły istnieje prymat sektora naturalnego - dla szlachcica - prymat sektora pieniężnego. Wszystko, co prowadzi do zwiększenia intraty pieniężnej, jest przez szlachcica mile widziane. Czy zwiększenie to jest osiągnięte przez zmniejszenie substancji majątkowej - na to w panującym ustroju nie sposób odpowiedzieć" (s. 47-48). Tradycyjne podejście nauki, negujące możliwość prowadzenia kalkulacji wyrażającej stosowane reguły racjonalnego działania, oparte były na założeniu, że "przeciętny chłop nie liczy kosztów robocizny rodzinnej ani oprocentowania kapitału, gdyż nie zna tych kategorii i nie umie poprawnie kalkulować, że poprawna kalkulacja musi oba te czynniki uwzględniać, że jedyną miarą dla ich uwzględnienia są panujące w danym miejscu i czasie ceny rynkowe, że więc gospodarki te są naprawdę deficytowe, nie wiedząc o tym. Wniosek, że połowa ludzkości stale uprawia działalność produkcyjną z wynikami deficytowymi jest jednak swego rodzaju *reductio ad absurdum*..." (s. 53).

1. W jakim celu, przez kogo i dla kogo jest prowadzony ów rachunek wartości?

2. Jakie kryteria racjonalności leżą u podstaw prowadzonego działania?

3. Jakie elementy rzeczywistości są objęte rachunkiem wartości, tj. jakie zjawiska uznano za istotnie wpływające na proces realizacji celu działania?

4. Jakimi procedurami powinien posługiwać się ten, kto prowadzi rachunek, aby wspomagał on realizację celu?

Udzielenie wyczerpujących odpowiedzi na wszystkie postawione pytania przekracza zakres tematyczny tej pracy. Oznaczałoby to konieczność spisania historii rachunkowości, a zatem prześledzenie historycznego procesu powstawania i rozwoju organizacji gospodarczych, jako że te dwa nurty są nierozłączne, podobnie jak nierozłączne są myśl i działanie człowieka ukształtowane przez specyficzne dla danego etapu rozwoju społeczeństw stosunki międzyludzkie. Dlatego też w niniejszym rozdziale skoncentrujemy uwagę jedynie na tych wątkach procesu ewolucji rachunkowości zarówno jako dyscypliny praktycznej, jak i dziedziny nauki, które naszym zdaniem są w sposób najsilniejszy związane ze stosunkami społecznymi obejmowanymi mianem kategorii rachunku gospodarczego.

Na plan pierwszy wydaje się tu wybijać fakt, iż rachunkowość "jest zjawiskiem o określonej rozciągłości historycznej, a jej istnienie [...] opiera się na takim układzie stosunków produkcji, w którym:

- a) istnieje gospodarka towarowo-pieniężna,
- b) wyodrębnia się majątkowo poszczególne podmioty gospodarujące"⁵.

Wynika stąd, że siłą motoryczną rozwoju rachunkowości były faktyczne stosunki wyodrębnienia oraz związki rynkowe między podmiotami gospodarującymi, które stanowiły pierwowzór formy "stosunków wyodrębnienia i związków rynkowych, jaką przybierają w gospodarce socjalistycznej przedsiębiorstwa państwowe"⁶. Tak więc, przesłankami

⁵ M. Gmytrasiewicz, T. Peché, G. Świderska, Teoretyczne podstawy rachunkowości, Warszawa 1978, s. 6-7.

⁶ Z. Fedorowicz, O prawie wartości i rozrachunku gospodarczym, Warszawa 1978, s. 148.

powstania, a zarazem czynnikami w istotny sposób wpływającymi na kształt i strukturę zjawiska rachunkowości były i są stosunki ekonomiczne tworzące sieć międzyludzkich związków, ujętych w definicji kategorii ekonomicznej rozrachunku gospodarczego sformułowanej przez Z. Fedorowicza⁷. Innymi słowy rachunkowość od początku rozwijała się jak gdyby w warunkach rozrachunku gospodarczego. Wydaje się na to wskazywać również sposób rozumienia systemu rachunkowości sprecyzowany w cytowanej definicji E. Burzym. Mianowicie, o ile kategoria rozrachunku gospodarczego obejmuje te stosunki społeczne, których zachodzenie stwarza przesłanki powstawania, podziału i przepływu wartości, o tyle rachunkowość jest językiem, przy pomocy którego możliwe staje się uchwycenie, wyrażenie i systematyczny opis tych zjawisk.

Wobec tego sądzimy, że przyjrzenie się, jak kształtowały się podstawowe człony systemu rachunkowości pod wpływem tych właśnie specyficznych stosunków ekonomicznych, jest zabiegiem wartym poświęcenia uwagi.

Interesującą próbę odpowiedzi na pierwsze z pytań, a więc jakie cele przyświecały tworzeniu rachunkowości oraz w jaki sposób wpłynęły one na kształt systemu, podjął D. T. Bailey⁸. Otóż zauważył on, iż ewolucja systemu rachunkowości przebiegała w trzech etapach, które kończyły się wyodrębnieniem nowego jego członu (tab. 1). Powstawaniu każdego z tych członów nieodmiennie towarzyszyła groźba utraty ekonomicznej efektywności działania, co równało się utracie części lub w skrajnym przypadku całości zainwestowanego w dane przedsięwzięcie kapitału. Stąd też, cel rozbudowy struktury rachunkowości wydaje się mieć swoje stałe uzasadnienie w dążeniu do zachowania takiego poziomu efektywności działania, który zapewniłby zdolność do odtworzenia i rozszerzenia wolumenu zasobów właściciela.

Pierwszy, systematycznie prowadzony, zbiór zapisów księgowych powstał w chwili, gdy niemożliwe okazało się uchwycenie i zapamiętanie przez właściciela firmy wszystkich transakcji handlo-

⁷ Ibidem.

⁸ D. T. B a i l e y, On the Origin of Management Accounting, University of Birmingham, Birmingham 1983 (maszynopis referatu prezentowanego podczas Konferencji Katedr Rachunkowości i Informatyki, Kołobrzeg 1983).

T a b e l a 1

Etapy rozwoju rachunkowości
na tle procesu przekazywania odpowiedzialności
za działanie przedsiębiorstwa

Typy i zakres kontroli	Osoba odpowiedzialna		
	Etap I	Etap II	Etap III
OPERACYJNA: bieżący, bezpośredni nadzór nad procesem wytwórczym	właściciel	zarządca	zarządca
ZARZĄDCZA: integracja i koordynacja procesów zaopatrzenia, produkcji, zbytu, dystrybucji, świadczenia usług	właściciel	właściciel i zarządca	zarządca
KIEROWNICZA: wybór kierunków i polityki działania przedsiębiorstwa	właściciel	właściciel	zarządca i właściciel
zakres i struktura systemu informacyjnego rachunkowości	rachunkowość finansowa	rachunkowość finansowa	rachunkowość finansowa
	obszar	rachunek kosztów	rachunek kosztów
	inwencji przedsiębiorcy		rachunkowość zarządcza

Ź r ó d ł o: Opracowanie własne na podstawie D. T. B a i l e y, On the Origin of Management Accounting, University of Birmingham, Birmingham 1983 (maszynopis).

wych. Rachunkowość rejestrująca zdarzenia finansowe służyła raczej jako pamięć pomocnicza, jednakże pozwalała określić, w jaki sposób zewnętrzne działania firmy wpłynęły na rozmiary własności. Logika tego systemu, zachowana jeszcze w początkach XX w., oparta była na założeniu, że: aktywa - zobowiązania = własność. Aktywa reprezentowały zasoby rzeczowe należące do właściciela. Zobowiązania traktowano jako jego osobiste długi. Różnica między tymi dwiema wielkościami wyrażała wartość zasobów objętych prawem własności⁹.

⁹ W teorii rachunkowości koncepcja ta zwana jest teorią właściciela (the ownership theory of accounts) albo teorią prawa własności (the proprietorship theory) - zob. szerzej E. S. H e n d r i k s e n,

Kolejny o wiele bardziej złożony okres ewolucji rachunkowości jest ściśle związany z intensywnymi zmianami zachodzącymi zarówno w zewnętrznym, jak i wewnętrznym otoczeniu przedsiębiorstwa. Był to bowiem okres:

- 1) umacniania i rozwoju kapitału przemysłowego,
- 2) niezwykle szybkiego rozwoju techniki i technologii wytwarzania, co z jednej strony wzmagало proces inwestowania, z drugiej zaś pociągało za sobą znaczne skomplikowanie procesów wytwórczych oraz wzrost siły i pozycji klasy robotniczej.

Wreszcie, również w tym okresie, ze względu na znacznie rozszerzone rozmiary i skalę działania objawiła się niemożność osobistego sprawowania przez właściciela pełnej kontroli w przedsiębiorstwie. Rozpoczął się niezwykle istotny i jakby powtórzony w gospodarce socjalistycznej proces przekazywania funkcji kontrolnych w ręce osób trzecich, reprezentujących właściciela. Obok struktury uprawnień decyzyjnych powstawała struktura odpowiedzialności. Jednym słowem konieczne stało się stworzenie takiego zbioru informacji, który umożliwiałby sprawowanie przez właściciela pośredniej kontroli nad działaniem wewnętrznym przedsiębiorstwa, a jednocześnie mógłby stanowić podstawę rozliczenia i oceny osób odpowiedzialnych za wykonanie sędowanych funkcji. Zadania te miał spełniać rachunek kosztów, który początkowo obejmował jedynie proces produkcji. Głównie chodziło bowiem o przedstawienie, w jaki sposób realizowana jest funkcja bezpośredniej kontroli nad wytwarzaniem. Pozostałe funkcje właściciel wykonywał osobiście.

Wyjaśniając sposób rozumienia kategorii kosztów i kategorii wartości przez posiadacza kapitału, K. Marks pisał: "Dolną granicę ceny sprzedaży towaru stanowi jego cena kosztu. Jeżeli towar sprzedaje się poniżej jego ceny kosztu, to wydatkowanych części składowych kapitału produkcyjnego nie można w całości pokryć z ceny sprzedaży [...] z tego punktu widzenia kapitalista skłonny jest uważać cenę kosztu za właściwą wewnętrzną wartość towaru, gdyż jest ona ceną niezbędną do samego zachowania jego kapitału. Ale do tego dołącza się okoliczność, że cena kosztu towaru jest ceną kupna, jaką sam kapitalista zapłacił za produkcję towaru, a więc ceną kupna wyznaczoną przez sam proces produkcji towaru. Dlatego też rea-

lizowana przy sprzedaży nadwyżka wartości, czyli wartość dodatkowa, wydaje się nadwyżką ceny sprzedaży ponad wartość, a nie nadwyżką wartości ponad cenę kosztu...¹⁰. Na tym tle wydaje się być oczywiste, że rachunek kosztów stanowił w oczach właściciela narzędzie kontroli "wartości wewnętrznej" towaru. Dla określenia, czy powierzony obszar działania jest dostatecznie efektywny, wystarczały informacje o kształtowaniu się jednostkowych kosztów wytwarzania. Porównanie ich z ceną sprzedaży pozwalało ustalić "zysk" (wartość dodatkową), który stanowił główny przedmiot troski posiadacza jako źródło powiększenia własności. Niemniej istotne jest, że z punktu widzenia właściciela koszty nie powstawały w chwili zużywania zasobów, lecz w momencie ich nabywania.

W tym kontekście wydaje się być jasne, że dla właściciela proces produkcji stanowił jedynie fazę nadawania posiadanym zasobom innej postaci. Natomiast zadaniem rachunku kosztów było określenie "wewnętrznej wartości" towarów, na którą składała się określona na poziomie cen nabycia wartość przekształcanych zasobów. Toteż, zgodnie z rolą zasobów w danym okresie, koszty przedsiębiorstwa kapitalistycznego podlegają podziałowi na te, które¹¹:

1) wyrażają wartość zasobów występujących w końcu okresu w pierwotnej lub przekształconej postaci i zachowujących zdolność generowania dochodów w przyszłych okresach; w konsekwencji koszty te zwane są "nie ożywionymi" (unexpired costs) i odpowiadają wartości produkcji w toku, wyrobów pozostających w magazynie oraz innych zapasów zgromadzonych przez przedsiębiorstwo;

2) wyrażają wartość nakładów bieżącego okresu rozumianych jako niezbędny ubytek zasobów (i zmniejszenie własności), skonsumowanych w procesie tworzenia dochodu bieżącego okresu; nakłady, zwane kosztami "ożywionymi" (expired costs), obejmują wartość zasobów przekształconych w zrealizowane wyroby gotowe oraz nakłady ogólne nie związane bezpośrednio z produkcją, przy czym pojęcie to dotyczy również nakładów bezpowrotnie i bez korzyści utraconych, tj. strat.

Tak oto, wraz z rachunkiem kosztów, powstawała jedna z najtrwalszych w rachunkowości koncepcja kosztów historycznych. Dokładne

¹⁰ M a r k s, Kapitał, t. III, s. 36-37.

¹¹ J. M. F r e m g e n, Managerial Cost Analysis, Richard D. Irvin, Homewood, Illinois 1966, s. 15-16.

odzwierciedlenie leżące u jej podstaw rozumowania znajdujemy w definicji sformułowanej w 1957 r. przez Komitet Terminologiczny Amerykańskiego Stowarzyszenia Biegłych Księgowych. Mianowicie, "koszt w aspekcie dóbr lub usług już wytworzonych lub tych, które mają być wytworzone, jest wyrażoną w pieniądzu wielkością środków obrotowych lub innej formy własności poddanej procesowi transformacji..."¹². Innymi słowy, koszt historyczny jest wymierną, pieniężną wartością dóbr i usług, przekształcanych w inne dobra lub usługi.

Sposób postrzegania procesu reprodukcji zasobów, wyrażony w koncepcji kosztów historycznych, ukształtował na wiele lat zadania rachunku kosztów i na stałe związał go z rachunkowością finansową. Do chwili obecnej jedno z wielu stojących przed nim zadań polega na gromadzeniu historycznych kosztów działania przedsiębiorstwa oraz ich podziale między produkty. Tworzone przez rachunek kosztów informacje służące wycenie zapasów oraz ustalaniu wyniku finansowego, oparte na historycznych cenach, są podstawą sprawozdawczości finansowej. Koncepcja ta została adaptowana również w systemach rachunkowości krajów socjalistycznych, mimo istniejących różnic w zakresie treści podstawowych pojęć "nakładów" i "kosztów".

W literaturze rachunkowości polskiej, a także innych krajów obozu socjalistycznego¹³, przyjęto obejmować mianem nakładu "ilość pracy włożonej w proces produkcji oraz ilość zużytych w tym procesie obrotowych środków produkcji i ilość zużytkowanych trwałych środków produkcji"¹⁴. Słowem, nakłady wyrażają zmierzone w jednostkach naturalnych zużyte zasoby pracy żywej i uprzedmiotowionej, ale także nie ujęte w definicji, tzw. nakłady czysto pieniężne¹⁵.

¹² American Institute of Certified Public Accountants, Committee on Terminology, Accounting Terminology Bulletin, No 4: Cost, Expense and Loss, New York 1957.

¹³ W ZSRR tradycyjnie stosuje się termin "rachunek nakładów i kalkulacja kosztów własnych" (uczel zatrat i kalkulirowaniye sieble-stosimosti) - zob. szerzej I. A. L a m y k i n, Osnovy bukhgaltierskogo uczeta, wyd. Uniwersytetu Moskiewskiego, Moskwa 1981, s. 107 i n.

¹⁴ L a n g e, Ekonomia polityczna, s. 637-638.

¹⁵ Pojęcie nakładów w tradycyjnych ujęciach bądź wcale nie występuje, bądź też jest ograniczone właśnie do zużycia pracy żywej i uprzedmiotowionej, np. R. S t a d t m ü l l e r, Rachunkowość przedsiębiorstwa przemysłowego, Warszawa 1977, s. 127.

Koszty, zjawisko ekonomicznie wtórne do nakładów, są "wyrazem normalnego, rzeczowo dającego się z góry przewidzieć, zużycia środków trwałych i obrotowych oraz usług obcych, wycenionego w cenach nabycia, płac zatrudnionych pracowników tudzież (powstającej w wyniku podziału na szczeblu jednostek gospodarczych) części produktu dodatkowego - ponoszonych w ramach (poszczególnych kierunków) celowej, gospodarczo lub społecznie uzasadnionej, działalności jednostek samodzielnie bilansujących"¹⁶.

Względnie trwały charakter, precyzja oraz łatwy dostęp do podstawy wyceny kosztów w postaci ceny historycznej, a także jej niezależność od przedsiębiorstwa, w krótkim okresie, przyczyniły się do utrwalenia przekonania, że i koszty przejmują te cechy. To też obraz działania przedsiębiorstwa stworzony przy użyciu kosztów wydawał się trwały, precyzyjny i oddający "prawdę materialną". Poglądy te do chwili obecnej mają swoich zwolenników w naszym kraju, co m. in. przyczynia się do eksponowania w teorii kosztów i w rachunku kosztów płaszczyzny obserwacji zdarzeń ex post. Ten z całą pewnością wartościowy, ale bardzo tradycyjny i niestety nie odpowiadający współczesnym potrzebom, sposób postrzegania roli kosztów i zadań stojących przed rachunkiem kosztów przyczynia się do utrzymywania w mocy opinii, iż na rachunkowość składają się "księgowość podwójna, kalkulacja i sprawozdawczość finansowa"¹⁷. Przy tym dwa pierwsze człony są podporządkowane elementowi trzeciemu, gdyż zakłada się, że stanowi on wystarczającą podstawę realizacji informacyjnych potrzeb zewnętrznych i wewnętrznych¹⁸.

Kalkulacja, rachunek kosztu jednostkowego, jest uważana za najważniejsze zadanie rachunku kosztów, gdyż generowane informacje w postaci rzeczywistego kosztu jednostkowego służą kontroli zdolności reprodukcyjnych przedsiębiorstwa. Pozwalają one bowiem z jednej strony kalkulować cenę sprzedaży pokrywającą koszty i zapewniającą zysk, z drugiej zaś obserwować ową dolną cenę opłacalności produkcji opisywaną przez K. Marksa. Tak więc rachunek koszt-

¹⁶ A. J a r u g o w a, W. M a l c, K. S a w i c k i, Rachunek kosztów, Warszawa 1983, s. 12.

¹⁷ S. S k r z y w a n, Z. F e d a k, Rachunkowość przedsiębiorstwa przemysłowego, Warszawa 1984, s. 14.

¹⁸ J. M a ł u s z e w i c z, Rachunkowość przedsiębiorstw przemysłowych, Warszawa 1979, s. 12-13.

tów jest całkowicie podporządkowany rachunkowości finansowej i zeterminowany przez jej cel główny, tj. ochronę majątku.

W efekcie, kształtuje się dominująca do chwili obecnej, jak stwierdza A. Jarugowa, odmiana rachunku kosztów oparta na założeniu, iż "cała działalność przedsiębiorstwa produkcyjnego jest następstwem dążenia do otrzymania określonych produktów. Stąd też wszystkie koszty, jakie przy tym powstają, są kosztami produktów", natomiast "jest rzeczą rachunku kosztów ująć wszystkie koszty tak, aby zostały przedstawione jako koszty określonych produktów [...] tzn. w pełni rozliczone na produkty"¹⁹. Proces ten ma swoje dobre strony. Mianowicie przyczynia się do znacznie bardziej dokładnej obserwacji kosztów i łączenia ich ze zjawiskami będącymi przyczyną ich powstawania. Tak więc z jednej strony przed rachunkiem kosztów staje nowe zadanie w postaci określania i charakteryzowania relacji zachodzących między realnymi zdarzeniami a zmierzonymi i wycenionymi nakładami, co ostatecznie konkretyzuje jego funkcję analityczną. Z drugiej zaś strony przyczynia się do wzbogacenia i uporządkowania struktury informacji o kosztach przedsiębiorstwa, gdyż wyodrębnia się koszty fazy zakupu, produkcji i sprzedaży, a także koszty administracji. Jest to realną przesłanką uchwycenia i rozróżnienia kosztów związanych bezpośrednio i pośrednio z podmiotami realizującymi podstawowy cel przedsiębiorstwa²⁰.

Wyodrębnienie kosztów fazy zakupu, produkcji i sprzedaży miało jeszcze jeden, nie mniej istotny cel. "Zamiast jednego - pisze D. T. Bailey - przedsiębiorca posiada kilka zróżnicowanych zakładów produkcyjnych. Zamiast relatywnie homogenicznej produkcji wytwarza się coraz bardziej heterogeniczny asortyment wyrobów..."²¹. Stąd też znacznie więcej uwagi niż dotychczas należy poświęcać funkcji integracji działalności firmy. Ze względu na rozmiary przedsiębiorstwa nie jest w stanie realizować jej jeden człowiek, toteż i ta funkcja zostaje przekazana w ręce osób trzecich²². Proces przekazy-

¹⁹ A. Jarugowa, J. Skowroński, Rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa, Warszawa 1975, s. 54.

²⁰ A. Jarugowa, Koszty zarządzania przedsiębiorstw przemysłowych, Warszawa 1966, s. 192-193.

²¹ Bailey, On the Origin of Management..., s. 3.

²² Ibidem.

wania coraz szerszego zakresu uprawnień, a więc i odpowiedzialności, jest dodatkowo akcelеровany przez tworzenie trustów, spółek akcyjnych i powstawanie kapitału korporacyjnego. Otoczenie zewnętrzne i wewnętrzne przedsiębiorstwa jest zbyt skomplikowane, aby działania integracyjne mogły być oparte na intuicji i doświadczeniu osób sprawujących tę funkcję. Trzeba je opierać na konkretnych informacjach. Niestety rachunek kosztów w istniejącej formie nie jest w stanie ich zapewnić. Na podstawie generowanych informacji, wystarczających na potrzeby finansowej sprawozdawczości zewnętrznej, można wprowadzić prowadzić politykę cenową i określać strategię produkcji, ale nie można skutecznie kontrolować bieżącej działalności przedsiębiorstwa.

Ogromny wpływ na rozwój rachunku kosztów wywarły prace przedstawicieli tzw. szkoły naukowego zarządzania, a szczególnie określone przez nich metody i procedury poprawy efektywności produkcji²³. "Poszukując sposobów pomiaru efektywności, kierownictwo i inżynierowie zwrócili się do kosztowców albo też bezpośrednio współpracowali z nimi, doprowadzając do przeniesienia punktu ciężkości z konstatacji kosztów na kontrolę kosztów. Rachunek kosztów stał się narzędziem pomiaru efektywności"²⁴. Przy tym okazało się, że również pożądane są dla tego celu informacje o kosztach zdarzeń przeszłych jak i zdarzeń przyszłych. Prowadzi to wprost do opracowania standardów kosztowych oraz odróżnienia kosztów indywidualnie niezbędnych, zdeterminowanych przez obiektywne warunki produkcji, od kosztów faktycznie poniesionych, które mogą pokrywać marnotrawstwo i nieudolność w działaniu²⁵. Dla kontroli efektywności konieczne jest więc skonsolidowanie w rachunku kosztów płaszczyzny ex post i ex ante. Planowanie i kontrola realizacji wyznaczonych celów zostają sprzężone w jedną całość, a budżety kosztów oraz sprawozdania z wykonania stają się niezbędnym środkiem wspomagającym proces zarządzania (schemat 1).

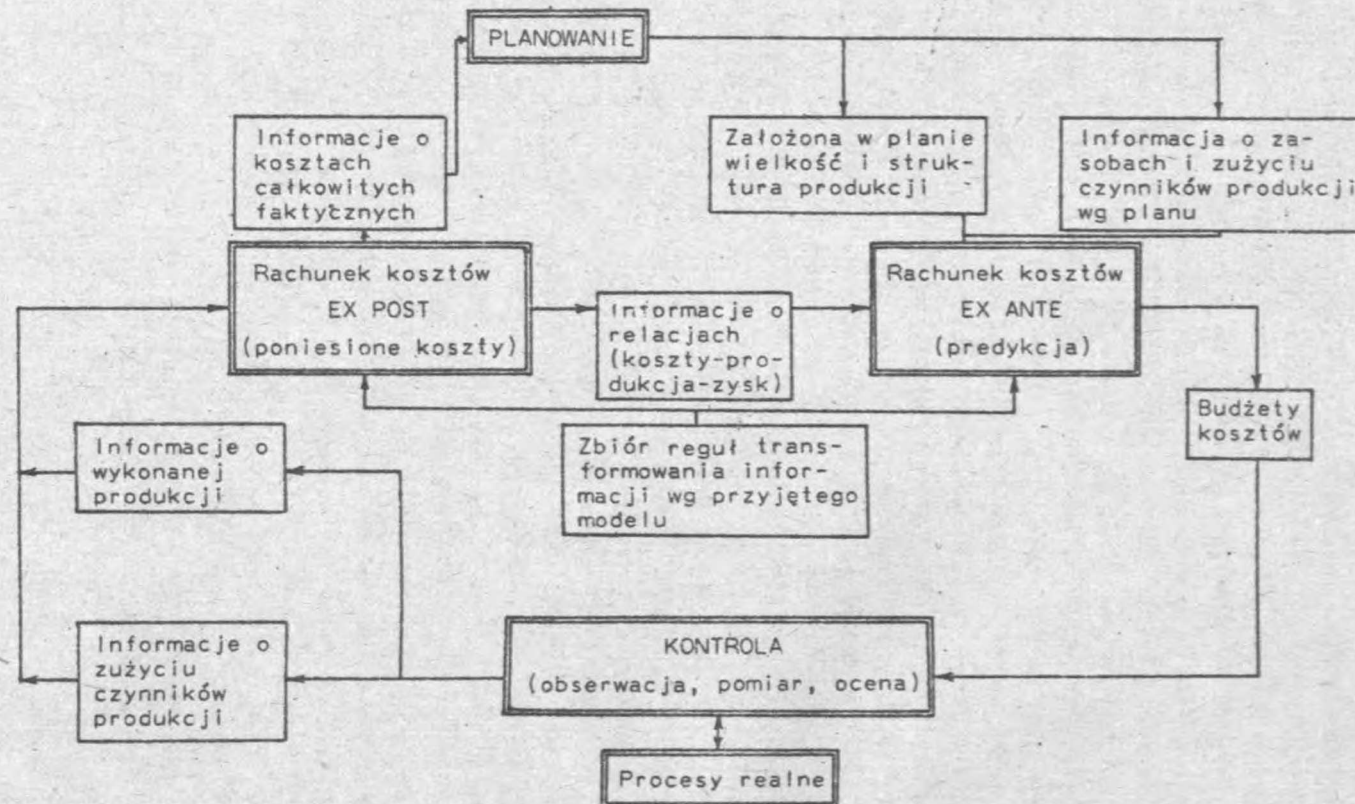
Jest to już trzeci, ostatni z wymienionych przez D. T. Bailey' a etapów rozwoju rachunkowości, w trakcie którego następuje przekaz-

²³ Szczególnie F. W. Taylora, H. L. Gantt'a, F. Gilbretha, M. L. Cooke'a, H. Emerson'a oraz F. H. Fayola. Faktyczny wpływ szkoły naukowego zarządzania na rozwój rachunku kosztów można zauważyć po śmierci F. W. Taylora w 1915 r., zob. H e n d r i k s e n, Accounting Theory, s. 37.

²⁴ Ibidem, s. 37.

²⁵ J a r u g o w a, Koszty zarządzania..., s. 194-195.

Konsolidacja struktury ex post i ex ante rachunku kosztów



Źródło: Opracowano na podstawie A. Jarugowa, W. Małc, K. Sawicki, Rachunek kosztów, Warszawa 1983, s. 43

zanie w ręce powierników funkcji wyznaczania długookresowej strategii i polityki działania przedsiębiorstwa²⁶. Sądzymy, że mamy tu do czynienia z naturalnym skutkiem zmiany struktury (nie formy) własności. Równie trudna staje się bowiem identyfikacja właściciela, ze względu na wieloosobową jego postać, jak i identyfikacja jego celu, a raczej oczekiwań związanych z działalnością przedsiębiorstwa. Właściciele akcji występują w roli osób zewnętrznych w stosunku do podmiotu, którego zasoby są objęte ich prawem własności. Stan ten jest na tyle trwały, że powoduje zmianę podstawowej koncepcji rachunkowości. Teoria właściciela (the ownership theory) jest wypierana przez teorię jednostki (the entity theory)²⁷, która kładzie nacisk na wyodrębnienie i oddzielenie organizacji od innych form działalności właścicieli. Logika rachunkowości finansowej, służącej właścicielom, zostaje oparta na fundamentalnym równaniu:

$$\text{zasoby} = \text{roszczenia, zamiast zasoby} - \text{zobowiązania} = \text{własność}^{28}.$$

Ten burzliwy etap przemian, w otoczeniu zewnętrznym jak i wewnątrz przedsiębiorstwa, znamionuje wyraźne zróżnicowanie potrzeb informacyjnych właścicieli oraz kierownictwa przedsiębiorstw. Rachunek kosztów musi spełniać rolę podwójną. Z jednej strony tradycyjnie dostarcza informacje służące emisji sprawozdań zewnętrznych, z drugiej zaś konkretyzują i umacniają się jego związki z procesem zarządzania. Znacznie poszerza się zakres jego funkcji kontrolnej, której narzędziem jest "ujmowanie kosztów według ośrodków odpowiedzialności (rachunek podmiotowy)"²⁹, a także funkcji analitycznej. Rachunek kosztów w swojej nowej postaci, zdecydowanie bardziej ukierunkowany na spełnianie funkcji wewnętrznych, obejmuje całokształt działań przedsiębiorstwa. Zdefiniowany jako "badanie i transformowanie, według przyjętego modelu, informacji o kosztach działalności podmiotu, służące użytkownikom do oceny sytuacji, po-

²⁶ B a i l e y, On the Origin of Management..., s. 3.

²⁷ Termin "entity" oznacza jednostkę, istotę, rzecz realnie istniejącą (Wielki słownik angielsko-polski, Warszawa 1977).

²⁸ Zauważmy, że równanie to stanowi do dzisiaj podstawową koncepcję struktury logicznej rachunkowości, mimo że teoria jednostki została zastąpiona najpierw przez teorię przedsiębiorstwa, a następnie przez teorię funduszową - zob. szerzej H e n d r i k s e n, Accounting Theory, s. 495-506.

²⁹ J a r u g o w a, S k o w r o Ń s k i, Rachunek kosztów..., s. 19.

dejmowania decyzji gospodarczych i ich urzeczywistnienia³⁰ tworzy odrębną dziedzinę rachunkowości, zwaną rachunkowością zarządczą.

Tradycyjny model rachunkowości zarządczej został ukształtowany pod wpływami Inżynierskiego, technologicznego podejścia do przedsiębiorstwa, klasycznej teorii organizacji i ekonomicznej "teorii firmy". Oparty jest na założeniu, iż ze względu na skłonności pracowników (uczestników) do lenistwa, marnotrawstwa i nieudolności (wpływ szkoły naukowego zarządzania) kierownictwo musi nieustannie kontrolować ich działania. Celem kontroli jest wieczne "poganianie" do pracy. Podstawowym narzędziem kontroli jest władza, wzmacniana i egzekwowana przez system kar i nagród pełniący jednocześnie rolę środka motywującego do efektywnego działania³¹. W tym kontekście założenia co do roli i miejsca rachunkowości zarządczej są następujące³²:

- 1) podstawową funkcją rachunkowości zarządczej jest wspomaganie kierownictwa przedsiębiorstwa w procesie maksymalizacji zysku (wpływ naukowego zarządzania);
- 2) system rachunkowości jest narzędziem alokacji celów, umożliwiającym wybór operacyjnych celów działania i rozłożenie ich wewnątrz przedsiębiorstwa, co wiąże się z określeniem odpowiedzialności za realizację zadań cząstkowych (wynika z zasad zarządzania);
- 3) system rachunkowości jest narzędziem kontroli, umożliwiającym identyfikację i korygowanie działań niepożądanych (wpływ naukowego zarządzania).
- 4) system jest na tyle racjonalny, oparty na wiedzy i pewny (deterministyczny), że możliwe jest dokonanie właściwego zestawienia odpowiedzialności za wykonanie zadań z ultymatywnymi kosztami i korzyściami, związanymi z tymi zadaniami;
- 5) system rachunkowości zajmuje neutralną pozycję przy ocenie działania, gdyż ewentualna stronniczość jest wyeliminowana przez jego obiektywny charakter.

Ogólny cel rachunkowości zarządczej nie odbiega więc daleko od podstawowego obszaru działania rachunkowości finansowej. Obie dome-

³⁰ Jarugowa, Małc, Sawicki, Rachunek kosztów, s. 44.

³¹ E. H. Caplan, Behavioral Assumptions of Management Accounting, "Accounting Review" 1966, No 3, s. 496-509.

³² Hendriksen, Accounting Theory, s. 495-506.

ny są jednoznacznie ukierunkowane na ochronę majątku. Rachunkowość zarządcza jest podporządkowana rachunkowości finansowej. Tym niemniej analiza procesu rozwoju wydaje się wskazywać, iż ich wewnętrzne procedury różnicują się znacznie pod wpływem elementów otoczenia wewnętrznego i zewnętrznego, oddziałujących na nie z różną mocą.

Renata Sochacka

DETERMINANTS IN DEVELOPMENT OF THE ACCOUNTING SYSTEM
AN ATTEMPT AT SYNTHESIS OF EVOLUTION PROCESS

The article is an attempt at synthesis of elements of the accounting system against the background of the historical process of formation and evolution of economic organizations. A special attention has been devoted to the subsystem of the costs accounting, next to the subsystem of the management accounting.