

WSTĘP

Potrzeby informacyjne przedsiębiorstw w uspołecznionej gospodarce są ściśle związane ze stopniem rozwoju gospodarki, stopniem jej koncentracji oraz metodami planowania i sterowania. Informacja ekonomiczna jest przede wszystkim oparta na rachunkowości jako systemie identyfikacji, pomiaru i komunikowania kwantytatywnych informacji o podmiotach gospodarczych, użytecznych do podejmowania gospodarczych decyzji oraz do oceny efektywnej alokacji i użytkowania zasobów w podmiotach. Budowa modeli wartościowych (liczbowego odwzorowania) procesu reprodukcji dla planowania i sterowania, a także kontroli danego podmiotu jest głównym zadaniem rachunkowości. Natomiast pomiar wartości i komunikowanie informacji o działaniach przeszłych, bieżących i zamierzonych stanowi wyróżnik dla rachunkowości jako systemu informacyjnego. Rachunkowość, jak wiadomo, odznacza się ściśle określonymi wejściami i wyjściami oraz algorytmami przetwarzania danych. Ma ona również moc dowodową.

Biorąc historycznie można stwierdzić, że rachunkowość służyła głównie kontroli atestacyjnej, następnie akcent przesunięto na dostarczanie informacji do podejmowania decyzji jako cel podstawowy rachunkowości. Współcześnie natomiast, zwłaszcza w krajach socjalistycznych, za dobrą rachunkowość uważa się rachunkowość umożliwiającą szeroko pojęty rachunek odpowiedzialności.

Przez rachunek odpowiedzialności rozumiemy konieczność zdawania rachunku, rozliczania się z ekonomicznej efektywności gospodarowania, w ramach przyjętych uprawnień decyzyjnych, zasobami środków produkcji i pracy. Rachunkowość dla rachunku odpowiedzialności jest rozumiana szerzej niż dla podejmowania decyzji, gdyż obejmuje ona również kontrolę implementacji decyzji (informacje o stopniu wydolności systemu), a także ochronę majątku przez organizacyjne i ewidencyjne zapewnienie prawidłowości dysponowania nim.

O ile dobrze uświadomione jest odwzorowywanie przez rachunkowość strumieni rzeczowych, strumieni pieniężnych i nominalnych (koszty, dochody, fundusze, itp.), to strumień informacyjny stanowi pewne novum. Chodzi zwłaszcza o informacje o zakłóceniach kierujące uwagę kierowników oraz informacje służące do rozwiązywania problemów o dłuższym horyzoncie czasowym. Podstawowe są informacje do oceny gospodarności, rentowności i wypłacalności danego podmiotu. Powinna je zapewnić odpowiednia struktura ewidencji, zasady wartościowania oraz treść i struktura sprawozdań.

W gospodarce socjalistycznej część funkcji "przedsiębiorcy" bierze na siebie władza państwowa. W związku z tym należy odróżnić państwo jako zarządzającego (rachunkowość państwową - funduszową) i rachunkowość w skali społecznej, tj. głównie rachunkowość dochodu narodowego, nazywaną makrorachunkowością. Z punktu widzenia przedsiębiorstw państwowych muszą być zatem odróżnione:

1) wyniki gospodarowania podmiotu państwowego przedsiębiorstwa stanowiącego część podmiotu gospodarczego, jakim jest społecznością gospodarka (i odpowiednio jej segment, region, kompleks, itp.);

2) wyniki gospodarowania kierownictwa i załogi w ramach uprawnień, obowiązków i motywacji wraz z miernikami oceny.

Rachunkowość służy informacjami zarówno dla pierwszego celu, jak i dla drugiego, z tym że wynik osiągnięty przez przedsiębiorstwo w danym okresie nie jest jednoznaczny z wynikiem obrazującym efektywność zarządzania i pracy załogi. Podstawowa różnica sprowadza się głównie do "filtrowania" zmiennych egzogenicznych, tzw. czynników niezależnych od zespołów pracowniczych. W zależności od stopnia wykorzystania (funkcjonowania) mechanizmów ekonomicznych zakres owych filtrów i ich rodzaje są zróżnicowane.

W warunkach wysokiego stopnia scentralizowania, planowania i sterowania gospodarką w Polsce filtrowaniu podlegały zmiany cen materiałów, taryf oraz stawek płac (wejście), a także cen wyrobów, zmian struktury asortymentowej, zmiany organizacyjne i zmiany metodologiczne nie uwzględnione w danych roku ubiegłego (lub w planie rocznym). Oznaczało to izolację zespołów kierowniczych i załóg od zmian w otoczeniu, a tym samym ograniczało adaptację. Weryfikacji podlegały również nieuzasadnione i nie-

zależne zyski ustalone według kryterium dobra społecznego. Tak zweryfikowany wynik stanowił podstawę do przyrostu wynagrodzeń załogi i premii kierownictwa jako wyrazu partycypacji w "wypracowanym" przyroście produkcji czystej. Jeżeli kierownictwo przedsiębiorstwa nie miało wpływu na ceny sprzedaży i jej strukturę, to praktycznie odpowiadało za część kosztów, które mogło kontrolować przy osiągnięciu danego programu produkcji i sprzedaży.

Systematyczna rachunkowość, a zwłaszcza rachunek kosztów i efektów, dostarczała dane typu pierwszego i taka też była sprawozdawczość zewnętrzna. Filtry były stosowane doraźnie w końcu roku i weryfikowane na podstawie rewizji biegłych księgowych. Wewnętrzny system informacyjny, jeżeli w ogóle istniał jako system, był na ogół oparty na danych ilościowych i fragmentarycznych danych z rachunkowości. Rachunek kosztów był prawie wyłącznie zorientowany przedmiotowo. Panowała powszechna niechęć do rachunku kosztów normatywnych (90% przedsiębiorstw nie stosowało). Nie prowadzono rachunku odpowiedzialności wykorzystania zasobów w przedsiębiorstwach.

Dążenie do wzmocnienia mechanizmu ekonomicznego zapoczątkowane wprowadzeniem zasad reformy ekonomicznej 1982-1983, przy jednoczesnym wyeliminowaniu ogniw pośrednich kierowania (zjednoczenia), miało na celu centralne planowanie i sterowanie w sferze strategicznej oraz samodzielność, samofinansowanie i samorządność przedsiębiorstw sterowanych pośrednio instrumentami ekonomicznymi i normami prawnymi. Przedsiębiorstwa państwowe stanowią nadal wyodrębnione części ogólnospołecznej własności, ale ich kierownictwo (i w pewnym sensie załoga) odpowiada za wypłacalność, rentowność i gospodarność tak, aby przedsiębiorstwo mogło co najmniej przetrwać. Może ono ustalać ceny umowne i regulowane, samo uzgadnia z kontrahentami i ustala swój plan kierując się znanymi regułami podatkowymi, rachunku kosztów i dochodów oraz podziału zysku. Zakłada się, że jest ono informowane o zmianach cen zaopatrzeniowych, sile nabywczej pieniądza, warunkach zewnętrznych, itp. W tej sytuacji nastąpiło kolosalne zwiększenie zapotrzebowania na informacje generowane przez rachunkowość, a ściślej te, które powinny być dostarczane przez rachunkowość dla podejmowania decyzji i rachunku odpowiedzialności na poziomie przedsiębiorstw. Chodzi tu głównie o informacje, które

zezwoiliłyby na adaptację przedsiębiorstw do zmieniającego się otoczenia zewnętrznego i to nie tylko krajowego.

Tylko bardzo dobrze zorganizowane przedsiębiorstwa o wieloletniej tradycji miały kadrę wykwalifikowanych rachunkowców, szczególnie kosztowców i system rachunku kosztów umożliwiający przedstawienie odpowiednio do wymagań i szans, jakie daje reforma. Wiele przedsiębiorstw przeżywa impas organizacyjny i kadrowy. Jedynymi specjalistami spośród ekonomistów, których deficyt jest powszechnie odczuwany, są główni księgowi i kosztowcy oraz specjaliści od bankowości i kredytów. Obserwuje się również lukę metodologiczną. Dotyczy to zarówno budowy nowoczesnych modeli ekonomiczno-finansowych przedsiębiorstw jako podstawy instrumentalnego rachunku kosztów i wyników, jak i nowego układu sprawozdań wewnętrznych i zewnętrznych, a także zmiany standardów rachunkowości. W tym ostatnim przypadku chodzi szczególnie o standardy wyceny w warunkach inflacji (jaka ma niestety miejsce w kryzysowej sytuacji Polski) oraz standardy pomiaru efektywności i sprawności działania w celu oddziaływania na zbieżność interesów zespołów pracowniczych z interesami państwa i społeczeństwa jako całości.

W warunkach niepełnego, niezrównoważonego rynku i monopolistycznej pozycji przedsiębiorstw, ustalających ceny, ostro ujawniły się słabości zysku jako miernika syntetycznego i podstawy oceny oraz źródła partycypacji. Nie rozwiązana jest sprawa kosztów i strat związanych z niewykorzystanymi zdolnościami produkcyjnymi przedsiębiorstw. Dotychczas eliminuje się z kosztów produktów (i kalkulacji cenowych) amortyzację nieczynnego potencjału, co by oznaczało, że skutkami decyzji inwestycyjnych podejmowanych powyżej przedsiębiorstw, założki przedsiębiorstw nie są obciążane. Dopiero od 1 I 1984 r. nastąpi aktualizacja wartości środków trwałych. Miało więc miejsce znaczne niedoszacowanie amortyzacji.

Nie wyczerpujemy w tym miejscu listy spraw, których rozwiązanie warunkuje jakość informacji generowanych przez system rachunkowości zarówno dla zwiększenia stopnia racjonalności decyzji podejmowanych na poziomie przedsiębiorstw przez kierownictwo, jak również dla oceny tegoż kierownictwa i zespołów pracowniczych za ich efektywność i skuteczność gospodarowania. Tę

dwoistą rolę bowiem pełni rachunkowość zgodnie z koncepcją rachunku odpowiedzialności.

Zaprezentowane artykuły pracowników Katedry Rachunkowości zawierają wyniki badań zmierzających do szczególnej identyfikacji niektórych z zarysowanych problemów i koncepcji ich rozwiązania.

Alicja Jarugowa