

## WPROWADZENIE

U progu drugiej dekady XXI w. rachunkowość ma kilkunastowieczną historię rozwoju praktyki, a także stosunkowo bogaty dorobek naukowy w postaci teorii o różnym zakresie i stopniu szczegółowości, powstałych w wyniku zarówno badań dedukcyjnych, jak i empirycznych. Od lat 80. XX w., wraz z procesami globalizacji, przemianami w sferze gospodarki i społeczeństwa, zwłaszcza w procesach i metodach zarządzania oraz w technologii przetwarzania i komunikowania informacji, rozszerza się dziedzina przedmiotowa nauki rachunkowości, na którą składają się badania prowadzone w powiązaniu z praktyką rachunkowości oraz wyniki tych badań w formie teorii o różnym charakterze, zakresie i przedmiocie odniesienia. Do zakresu jej zainteresowania wchodzi oprócz problematyki rachunkowości finansowej i zarządczej, występującej w krajowych podmiotach gospodarczych, m. in. zagadnienia rachunkowości w podmiotach działających w skali międzynarodowej i globalnej, kwestie nowych miar dokonań działalności przedsiębiorstw oraz sprawozdawczości wykraczającej poza ramy sprawozdań finansowych.

Nauka rachunkowości w XXI w. rozwija się na fundamencie spuścizny badawczej poprzedniego stulecia, lecz jest jednocześnie nastawiona prospektywnie, a więc dąży do sprostania wyzwaniom nowych czasów. Rachunkowość, należąc do zbioru dyscyplin społecznych i nauk stosowanych, służy bieżącym i przyszłym potrzebom praktyki. Konieczne jest zatem, aby prace naukowe w dziedzinie rachunkowości były ugruntowane metodologicznie, odnosiły się nie tylko do analizy i oceny aktualnych regulacji prawnych w dziedzinie rachunkowości finansowej i podatków oraz opisu nowych koncepcji i metod rachunkowości zarządczej, lecz rozpatrywały przyczyny i skutki zastosowania regulacji rachunkowości finansowej w świetle teorii naukowych oraz w szerszym kontekście – ekonomicznym, społecznym, ekologicznym, kulturowym i etycznym – a także analizowały przesłanki, uwarunkowania i rezultaty wdrożenia określonych koncepcji i metod rachunkowości zarządczej.

Prezentowana publikacja zawiera zbiór dwunastu artykułów, będących rezultatem badań własnych przeprowadzonych przez autorów, pracowników

Katedry Rachunkowości na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego, a także wiążących się z tematyką działalności statutowej tej katedry. Główną ideą tego zbioru artykułów jest próba ukazania i objaśnienia wybranych aktualnych zagadnień teorii i praktyki rachunkowości w nawiązaniu do ewolucji tej dziedziny wiedzy i aktywności praktycznej.

Przedstawiane zagadnienia zostały ujęte w dwie części. Część pierwsza obejmuje sześć artykułów, w których autorzy zawarli rozważania na temat wybranych zagadnień teorii i praktyki rachunkowości zarządczej. Na część drugą składa się również sześć artykułów, objaśniających niektóre problemy dotyczące wyceny w rachunkowości finansowej, kwestie sprawozdawczości oraz analizy sprawozdań finansowych.

Część pierwszą otwiera artykuł pt. *Cechy współczesnych badań i teorii w dziedzinie rachunkowości zarządczej*, w którym A. Szychta wskazuje charakterystyczne cechy i aktualne problemy badawcze w rachunkowości zarządczej jako nauce praktycznej i subdyscyplinie nauk społecznych. W artykule autorka dąży do określenia celu badań naukowych w dziedzinie rachunkowości zarządczej, wskazania roli i form badań empirycznych oraz przedstawienia istoty i typów teorii w tym zakresie nauki rachunkowości. Rozważania w artykule zostały podzielone na następujące części:

- rachunkowość zarządcza jako nauka stosowana;
- rola badań empirycznych w rachunkowości zarządczej;
- istota i typy teorii rachunkowości a teorie w dziedzinie rachunkowości zarządczej;
- w kierunku doskonalenia teorii rachunkowości zarządczej.

W artykule pt. *Zmiany w rachunkowości zarządczej w kontekście teorii kosztów transakcyjnych* I. Sobańska sygnalizuje zmiany zachodzące w teorii kosztów transakcyjnych, zarządzaniu i systemach rachunkowości zarządczej przedsiębiorstw stosujących szczupłe formy produkcji i tworzących długotrwałe relacje z dostawcami. Zgodnie z teorią kosztów transakcyjnych, relacje te są określane jako hybrydowe. Jak wynika z badań empirycznych prezentowanych w literaturze światowej, relacje międzyorganizacyjne tworzą nowe spektrum badawcze rachunkowości zarządczej. W artykule przedstawiono istotę dwóch nowych technik rachunkowości zarządczej: otwarte księgi rachunkowości zarządczej (*open book accounting*) i łańcuchowy rachunek kosztów celu (*target costing*), które tworzą informacje do międzyorganizacyjnego zarządzania kosztami w łańcuchu wartości produktu finalnego.

Celem artykułu E. Zarzyckiej (*Możliwości integracji rachunku kosztów działań z metodami szczupłej rachunkowości*) jest odpowiedź na pytanie, czy przedsiębiorstwa stosujące *Lean Manufacturing* mogą jednocześnie wykorzystywać rachunek kosztów działań (ABC), czy też ABC nie jest rachunkiem kosztów odpowiadającym logice szczupłego zarządzania. Po przedstawieniu ogólnej koncepcji rachunku kosztów działań i charakterystyce szczupłego

przedsiębiorstwa, w artykule zaprezentowano przykłady zastosowania rachunku kosztów działań w szczupłych przedsiębiorstwach, a także argumenty przemawiające za rezygnacją z zastosowania i wdrażania ABC w związku ze specyficzną organizacją i charakterem przedsiębiorstw stosujących *Lean Manufacturing*.

W kolejnym artykule w tej części publikacji T. Wnuk-Pel (*Historia rozwoju rachunkowości zarządczej według Johnsona i Kaplana na tle poglądów tradycyjnych i alternatywnych*) przytoczył opinie dotyczące rozwoju rachunkowości zarządczej głoszone przez amerykańskich profesorów, H. T. Johnsona i R. S. Kaplana, na tle poglądów tradycyjnych i alternatywnych. Zdaniem autora artykułu, dokonana charakterystyka głównych podejść do historii rachunkowości zarządczej pozwoliła dostrzec zmianę w jej zakresie. Postrzeganie historii rachunkowości zarządczej zmieniło się z ujęcia prostego, rozpatrującego rachunkowość zarządczą w izolacji, do bardziej złożonego i holistycznego.

W artykule pt. *Ewolucja controllingu w praktyce amerykańskich i europejskich przedsiębiorstw* autorka przedstawiła rozwój controllingu w przedsiębiorstwach w Stanach Zjednoczonych, Niemczech, Francji, Austrii, Szwajcarii i Polsce. W świetle przytoczonych wyników badań empirycznych i opinii innych autorów, głównie zagranicznych, autorka konkluduje, iż controlling jest najbardziej rozwinięty w praktyce w Niemczech i Stanach Zjednoczonych, przy czym w USA ta dziedzina jest bardziej utożsamiana z rachunkowością zarządczą i elementami rachunkowości finansowej, zaś w Niemczech – z obszarem zarządzania. Niemiecki controlling stopniowo przenikał do Francji, Austrii, Szwajcarii, Włoch i Polski. Controlling w stylu amerykańskim ma zaś zastosowanie w filiach amerykańskich korporacji.

Celem artykułu autorstwa T. Wnuka-Pela i J. Domagały (*Badanie rozwoju publikacji z zakresu rachunku kosztów działań na podstawie artykułów opublikowanych w polskich czasopismach w latach 1994–2009*) jest analiza publikacji z zakresu rachunku kosztów działań (ABC) i zarządzania na podstawie działań (ABM), w szczególności zaś analiza ich liczby, struktury, tematyki i zastosowanych metod badawczych oraz poglądów wyrażanych przez autorów. Badaniem objęto 132 artykuły opublikowane w trzech czasopismach: „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, „Rachunkowość” i „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”. Przeprowadzone badanie wykazało, że zarówno pojawienie się pierwszych publikacji z zakresu ABC/M, jak i wyraźny wzrost ich liczby są w Polsce opóźnione o ok. 6 lat w stosunku do takich krajów, jak USA i Wielka Brytania. W Polsce, podobnie jak w USA i Wielkiej Brytanii, najwięcej publikacji w zakresie ABC/M ukazało się na łamach specjalistycznych czasopism dla praktyków (81,8%), lecz ich autorami byli w większości pracownicy naukowci (57,8%). Wśród metod zastosowanych do badania ABC/M dominują prace opisowe (69,7%), a w drugiej kolejności studia przypadków (22,0%). Badania w formie ankiet, przeglądy literatury czy prace analityczne występowały

sporadycznie. Rosnącej w czasie liczbie publikacji z zakresu ABC towarzyszył wzrost liczby publikacji dotyczących ABM oraz wzrost liczby odniesień i powiązań tych metod z innymi narzędziami rachunkowości zarządczej.

Pierwszy artykuł w drugiej części zbioru opracowań (*Wartość dla biznesu i wartość godziwa jako alternatywne koncepcje wyceny dla potrzeb sprawozdawczości finansowej*), dotyczy wyceny jako jednej z głównych problematycznych kwestii we współczesnej rachunkowości finansowej. Spośród wielu koncepcji wyceny wyróżnia się wartość dla biznesu oraz wartość godziwą, tzn. koncepcje bazujące na korzyściach ekonomicznych oczekiwanych z zasobów jednostki gospodarczej. Podejścia te, mimo wykorzystania różnych założeń, pozwalają na przedstawienie ekonomicznej istoty aktywów jednostki.

Autorzy w drugim artykule tej części publikacji (*O sensie stosowania modelu przeszacowania do wyceny środków trwałych*) oceniają model kosztu i modelu przeszacowania w celu udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy jest sens stosowania modelu przeszacowania do wyceny środków trwałych. Autorzy zastanawiają się, czy wykorzystując model kosztu, jesteśmy w stanie dostarczyć użytecznych informacji na temat wartości środków trwałych spółki? A jeśli tak, to czy w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości nr 16: „Rzeczowe aktywa trwałe” jest potrzebny model przeszacowania? Autorzy uważają, że stosowanie modelu kosztu do wyceny środków trwałych nie umniejsza jakości sprawozdań finansowych, jeśli są spełnione określone warunki. W artykule zaprezentowano także wyniki badań dotyczące modeli wyceny środków trwałych stosowanych przez spółki notowane na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie. Choć wyniki te nie miały zasadniczego wpływu na wnioski formułowane przez autorów, to jednak mogą stanowić dodatkowy argument przemawiający za słusnością twierdzenia o niewielkiej przydatności modelu przeszacowania.

Kolejny artykuł (*Regulacje prawne działalności oraz sprawozdawczości finansowej organizacji pożytku publicznego w Polsce i na świecie w świetle teorii agregacji*) prezentuje regulacje prawne dotyczące działalności i sprawozdawczości finansowej organizacji pożytku publicznego w Polsce i na świecie w świetle teorii agencji. Organizacja pożytku publicznego jest typem organizacji *not-for-profit*, a jej specyfika wyraża się w realizacji zadań nie tylko nieukierunkowanych na cele finansowe, lecz przede wszystkim społecznie użytecznych, służących dobru jednostki lub dobru publicznemu. Celem artykułu jest uzyskanie odpowiedzi na wiele pytań związanych ze sprawozdawczością finansową organizacji pożytku publicznego oraz kontrolą nad działalnością tych jednostek, a w szczególności ze znaczeniem sprawozdawczości organizacji pożytku publicznego dla interesariuszy i jej wpływem na koszty agencji.

Z kolei artykuł pt. *Podstawy teoretyczne sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju a zakres jej zastosowania w Polsce i na świecie* zawiera próbę

odpowiedzi na pytanie, co skłania przedsiębiorstwa do ujawniania informacji odnoszących się do zrównoważonego rozwoju oraz co wpływa na zakres prezentowanych informacji. Rozważania teoretyczne na ten temat zostały skonfrontowane ze stopniem rozpowszechnienia sprawozdań zrównoważonego rozwoju i ich zakresem na świecie, co ustalono na podstawie badań literaturowych, oraz w Polsce, co określono na podstawie badań empirycznych przeprowadzonych przez autora artykułu.

W następnym artykule (*Problemy związane z wykorzystywaniem wskaźników finansowych w praktyce życia gospodarczego*) jego autorzy wyszczególnili i objaśnili problematyczne kwestie związane z obliczaniem i zastosowaniem wskaźników finansowych w praktyce. Wskaźniki finansowe dostarczają informacji niezbędnych do oceny sytuacji finansowej i wyników działalności przedsiębiorstw. Pomimo swych zalet wskaźniki finansowe mają liczne wady i niedoskonałości, których powinni być świadomi menedżerowie i inni użytkownicy sprawozdań finansowych (np. różne nazewnictwo i sposób obliczania tych samych wskaźników, możliwość manipulacji niektórymi z nich, problemy z porównywaniem ich poziomu z poziomem wskaźników wyliczonych dla innych przedsiębiorstw). Autorzy w artykule wymieniają wady i ograniczenia analizy wskaźnikowej, wskazują na problemy związane z jej praktycznym wykorzystaniem oraz proponują rozwiązania niektórych z nich.

Ostatni artykuł zamieszczony w prezentowanym zbiorze (*Koncepcje zysku w retrospektywnym ujęciu Mejera Lichtensztejna*) zawiera opis koncepcji zysku opracowanej w okresie międzywojennym przez Mejera Lichtensztejna. Autor ten zaproponował klasyfikację teorii zysku w ujęciu historycznym, wydzielając: „teorie naturalne”, „teorie świadomie dynamiczne” i „teorie dynamiczne w dalszym ich rozwoju”. Opracowanie M. Lichtensztejna, poprzez próbę ustrukturyzowania ekonomicznych koncepcji zysku, w pełni zasługuje na uwzględnienie w dorobku historii rachunkowości i może stanowić płaszczyznę odniesienia we współczesnych badaniach naukowych dotyczących istoty i pomiaru zysku w systemie rachunkowości.

Autorzy poszczególnych artykułów i redaktor niniejszego zbioru wyrażają nadzieję, że publikacja ta będzie inspiracją do dalszych badań dotyczących przedstawionych zagadnień z zakresu teorii i praktyki rachunkowości, a także znajdzie zainteresowanie wśród praktyków rachunkowości i zarządzania.

*Anna Szychta*

Łódź, czerwiec 2010 r.