

WPROWADZENIE

I

W ciągu ostatnich kilku lat świat poświęcał znacznie więcej uwagi sprawozdaniom finansowym i rachunkowości finansowej niż rachunkowości zarządczej. Mogły więc i mogą powstawać obawy o postępujący proces dezintegracji tych klas rachunkowości. Staje się to jeszcze bardziej widoczne w krajach przechodzących transformację systemu gospodarczego, w których rachunkowość zarządcza, poza rachunkiem kosztów, nie była dawniej szerzej stosowana. Konserwatywnie nastawiona część księgowych traktowała rachunkowość jako ewidencję księgową zróżnicowaną branżowo.

Wyodrębnianie się różnych klas rachunkowości jest uzasadnione specyficznymi potrzebami informacyjnymi o coraz bardziej złożonych procesach ekonomicznych, finansowych, legislacyjnych, uwarunkowaniach rynkowych itp. Jednakże w istocie swej rachunkowość jest jedna, tak jak prawo czy socjologia.

II

Koncepcja rachunkowości, jej założenia i fundamentalne zasady, jak również standardy jakościowe stanowią podstawę wszystkich klas szczegółowych rachunkowości. Ich znajomość jest nieodzowna do zrozumienia i stosowania w praktyce także większości dyscyplin mikroekonomicznych. Dzieje się tak dlatego, że „ramy konceptualne rachunkowości” stanowią rodzaj ekstraktu teorii rachunkowości odnoszącego się do ustalania norm prawnych i środowiskowych rachunkowości, leżących u podstaw sprawozdań finansowych. Bez względu na opinie uczonych co do kompletności ram konceptualnych IASC (R. Mattessich, D. Salomons) są one trwałym wkładem nauki rachunkowości do podstaw stosowania krajowego prawa rachunkowości i ustalania międzynarodowych standardów rachunkowości, ułatwiających proces harmonizacji w skali światowej. Jak wykazują najnowsze badania międzynarodowe takie fundamentalne zasady, jak zasada współmierności (kosztów i przychodów) i zasada ostrożnej wyceny są stosowane w sposób odmienny np. w Holandii i Wielkiej Brytanii od sposobu przyjętego we Francji, Niemczech czy Szwajcarii, co prowadzi do wykazania różnych

wyników finansowych¹. Pierwsza grupa krajów uznaje zasadę współmierności jako nadrzędną w stosunku do zasady ostrożnej wyceny, druga natomiast z zasady ostrożnej wyceny czyni zasadę nadrzędną, której podporządkowana jest zasada współmierności.

Warto zwrócić uwagę, że większość wymienionych krajów należy do Unii Europejskiej, a więc jest zobowiązana do respektowania Dyrektyw tejże Unii. Jak się okazuje, bardziej konserwatywna interpretacja zasady ostrożnej wyceny i zasady realizacji (na którą składa się umowa, transfer ryzyka i dotrzymywanie znaczących warunków umowy) prowadzą do stosowania odmiennej polityki rachunkowości w krajach członkowskich UE. Wynika stąd wniosek dla **ciał legislacyjnych**, że konieczne jest głębsze i szczegółowsze definiowanie **zasad rachunkowości** w celu zachowania **spójności** między nimi.

Ramy konceptualne i podstawowe założenia rachunkowości mają swoje odniesienia również do rachunkowości zarządczej. Dotyczy to zwłaszcza założenia o kontynuacji działania, odróżniania koncepcji zachowania kapitału i pomiaru zysku w podmiotach skomercjalizowanych od państwowych jednostek gospodarczych, które jeszcze nie zostały skomercjalizowane, a także odnosi się do restrukturyzacji finansowej, integrowania wewnętrznej sprawozdawczości (według ośrodków odpowiedzialności) ze sprawozdaniami zewnętrznymi itp. Dotyczy to również planowania i budżetowania, a w szczególności rachunku wyników *pro forma*, bilansu *pro forma* i rachunku przepływów pieniężnych, które także uwzględniają koncepcje i relacje rachunkowości transakcyjnej, nazywanej finansową.

III

Stanowienie prawa rachunkowości jest procesem niezwykle złożonym i odpowiedzialnym. Dotyczy to również, choć w mniejszym stopniu norm (standardów) rachunkowości, zwykle bardziej szczegółowych. Znamienne jest wpływ czynników kulturowych, gospodarczych i fiskalnych na kształt legislacyjny rachunkowości w danym kraju. Można odróżnić dwie grupy krajów o odmiennym podejściu do zasad wyceny, tworzenia rezerw, interpretacji zasady współmierności i zasady ostrożnej wyceny itp., co można wyjaśnić orientacją na **wynik finansowy krótkiego okresu** lub nastawieniem na **stabilny rozwój w długim okresie**.

Do pierwszej orientacji należą kraje o długim rozwoju rynku kapitałowego w formie giełdy i o wielu, często rozproszonych indywidualnych posiadaczach

¹ Zob. szerzej A. Jarugowa, *Postęp harmonizacji standardów rachunkowości w skali międzynarodowej*, „Rachunkowość” 1994, nr 11.

akcji. W tych krajach sprawozdania finansowe i standardy rachunkowości są nakierowane głównie na potrzeby informacyjne tej grupy użytkowników, zainteresowanej wynikami bieżącymi. Przykładem są Stany Zjednoczone.

W drugiej grupie krajów prawo rachunkowości ukształtowane zostało pod wpływem zabezpieczenia interesów długookresowych inwestorów i kredytodawców, tj. głównie banków i funduszy powierniczych. W tym celu stosuje się konserwatywne podejście do zasady ostrożnej wyceny i do zasady realizacji. Przyjmuje się zasadę nominalizmu w wycenie bilansowej i wiele rodzajów rezerw w celu „wygładzania” zysku w dłuższych okresach. Znanym przykładem takiego postępowania są Niemcy, choć konserwatywne podejście stosują również Francja i Japonia. Kraje te wykazują duży stopień unikania niepewności w przeciwieństwie do USA.

Uważa się, że przytoczone odmienne uwarunkowania kulturowo-gospodarcze i instytucjonalne utrudniają proces harmonizacji rachunkowości. Dobrą ilustrację stanowi przypadek Spółki Deimler Benz, która w celu wejścia na giełdę nowojorską musiała dostosować swoje sprawozdania finansowe do wymagań USA.

Jest rzeczą charakterystyczną, że wszelkie firmy w poszukiwaniu kapitału i rynków zbytu częściej dostosowują zasady rachunkowości do wymagań danego kraju niż do wymagań MSR (Międzynarodowe Standardy Rachunkowości). Dotyczy to m. in. Philipsa, który zrezygnował z rachunkowości w cenach odtwarzania na rzecz kosztu historycznego² ze względu na wymagania USA. Powstaje więc pytanie, jak daleko należy chronić dobrze sprawdzone normy krajowe rachunkowości? Jakie konsekwencje ekonomiczne i społeczne może wywołać transponowanie Dyrektyw UE, MSR, czy wzorców jednego wybranego kraju?

IV

Większość zachodnich doradców, ekspertów Banku Światowego i MFW za punkt odniesienia dla dobrej rachunkowości w krajach Europy Środkowej, powracającej do gospodarki rynkowej, przyjmuje standardy swego macierzystego kraju oraz MSR i Dyrektywy UE. Zakładają oni milcząco, że mamy rozwinięty rynek kapitałowy i instytucje finansowe, skomercjalizowane przedsiębiorstwa państwowe itp. Preferują więc rozwiązania rachunkowości właściwe wielkim, złożonym korporacjom notowanym na giełdzie, a także giełdach międzynarodowych. Uchodzi ich uwadze rzeczywista struktura **przygotowujących** sprawozdania finansowe i ich **użytkowników** w Polsce, a także faktyczne zapotrzebowanie na rodzaj i stopień złożoności tych sprawozdań. Z badań wynika natomiast, że w wielu rozwiniętych krajach

² OECD, Paryż, maj 1994.

Europejskich krajowe wymagania rachunkowości zależą od prawa podatkowego, od źródeł pochodzenia kapitału (często krajowego), poziomu rozwoju gospodarczego i odmienności kulturowych. Szwajcaria ma swoje plany kont i dla banków, i dla rzemiosła. Bardzo szczegółowe regulacje stosuje się we Francji i Niemczech. Wątek stanowią dopiero wielkie, międzynarodowe korporacje, które nawet dla krajowego rynku stosują MSR w odniesieniu do konsolidacji (Francja), a w przypadku działania na rynkach zagranicznych dostosowują się do wymagań danego kraju.

Nawet kraje członkowskie UE zachowują wiele odmienności w interpretacji zasad zawartych w Dyrektywach (np. *true and fair view*, ostrożna wycena, wartość renomy firmy itd.). Poważna różnica powstaje na skutek dominacji prawa podatkowego. Panuje przekonanie, że konserwatywna interpretacja zasady ostrożnej wyceny w Niemczech jest także powodowana dążeniem do zmniejszenia podstawy opodatkowania.

Komitet MSR od czasu zwiększenia porównywalności standardów i wprowadzenia MSR nr 7 Cash Flow oraz dziesięciu zmienionych standardów (których wykaz załączono), znalazł znaczne poparcie IOSCO (Międzynarodowej Organizacji Komisji Papierów Wartościowych). Zmierzają one do obligatoryjnego stosowania głównych MSR przez spółki notowane na giełdach międzynarodowych. Wynikają stąd implikacje do projektu prawa rachunkowości w naszym kraju. Wiadomo, że w naszym środowisku przeważa opinia o tym, aby sprawozdania finansowe były „handlowe”, a więc odzwierciedlały „rzeczywistość ekonomiczną”. Wiele jest jednakże grup interesów. Osiągnięcie consensusu nie będzie łatwe.

V

Doroczne sesje ISAR – ONZ dostarczają wskazówek do reformy prawa i norm rachunkowości w krajach przechodzących transformację ustrojową. Większość środków i wysiłków jest jednakże skierowana na kraje bałtyckie i wschodnie. Preferuje się plany kont w nowych rozwiązaniach rachunkowości, przywiązując dużą uwagę do banków i instytucji finansowych.

Wszystkim krajom natomiast zaleca się opracowanie zintegrowanych zasad rachunkowości dla przedsiębiorstw, banków i instytucji ubezpieczeniowych. Chodzi o to, aby w przyszłości uniknąć nieprzewidzianych bankructw. Wynikają stąd implikacje dotyczące zakresu podmiotowego prawa. Odrębną sprawą jest podejście do rachunkowości budżetowej. Powstają pytania, czy wszystkie fundamentalne koncepcje rachunkowości można odnieść do tej klasy rachunkowości? Czy podstawa memoriałowa może być dalej rozszerzana?

VI

Znaczny nacisk środowisk naukowych, ISAR – ONZ i UE na rozszerzenie zakresu rachunkowości lub początkowo – raportów finansowych o sprawy ochrony środowiska naturalnego (tzw. zrównoważony rozwój) i wycenę zasobów pracy nie znajduje jeszcze powszechnego odzewu w rozwiązaniach krajowych. Stanowi jednakże otwarty problem, który zasługuje na uwagę ustanawiających normy rachunkowości.

VII

Od dawna poszukiwano w badaniach naukowych rozwiązania problemu kosztów wspólnych, a zwłaszcza kosztów stałych. Określono granicę ekonomiczną i naturalną dla kosztów stałych (Z. Fedak). Znane były i są modele kosztów i rachunku kosztów zawarte w literaturze niemieckojęzycznej (np. Heinen, Riebel), amerykańskiej (Staubus), a także szereg opracowań polskich z oryginalnym modelem (J. Skowrońskiego) rachunku czynników produkcji. Jak wiadomo, najwięcej prac badawczych poświęcono po wojnie właśnie kontom i rachunkowi kosztów³.

Wiele innowacji wnieśli do rachunku kosztów oraz rachunku produktywności i jakości, a także terminowości (JIT) Japończycy. Natomiast zadziwiająco długo praktyka i nauczanie rachunku kosztów w USA pozostawały na pozycjach niewiele zmienionych od kilkudziesięciu lat. Wprowadzenie technik komputerowych jeszcze spetryfikowało ten stan. Rewolucję wywołała dopiero książka T. H. Johnsona i R. S. Kaplana (*Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, 1987), poprzedzona najpierw badaniami grupy profesorów z Uniwersytetu Harvarda i MIT dotyczącymi metod pomiaru dokonań i technik zarządzania w wielkich korporacjach USA w latach 1900–1930, a następnie badaniami własnymi wymienionych autorów.

Od dawna podnoszone kwestie, zwłaszcza w Europie, podano w bardzo prosty, przekonujący sposób. Wyciągnięto z nich wnioski i opracowano model rachunku kosztów, który złamał rutynowe podejście, jeszcze z lat pięćdziesiątych, jednego narzutu kosztów pośrednich itp. uproszczeń. Wyróżnienie wielu działań (*activity*) i określenie „miar” elementarnych procesów powodujących powstanie i wzrost kosztów (*cost drivers*), na których opiera się koncepcja ABC (*Activity-Based Costing*) stało się możliwe i praktycznie stosowalne dzięki zaawansowanej technice komputerowej (IT). Obecnie

³ Zob. szerzej J. Skowroński, A. Jarugowa, *O wierny obraz rachunku kosztów*, „Rachunkowość” 1994, nr 4; A. Jarugowa, *Badania naukowe w dziedzinie rachunkowości*, [w:] *Rachunkowość*, „Acta Universitatis Lodzianis” 1989, s. 3–18.

Rober Kaplan określa już rozwinięty model ABC jako Activity Based Management System.

Problemem do dyskusji może być ustalenie, na jakim poziomie rozwoju znajduje się rachunek kosztów w praktyce zreformowanych przedsiębiorstw i czy należy preferować w każdych warunkach nowe i najnowsze systemy rachunku kosztów lub też rachunkowości zarządczej.

Pragmatyczne podejście do projektowania takich systemów zostanie przedstawione w artykułach.

Alicja Jarugowa