

*Derek Bailey\**

**RACHUNKOWOŚĆ ZARZĄDCZA:  
JAKI JEST JEJ WYMIAR W POLSCE?**

Przy analizowaniu elementów rachunkowości wewnętrznej (tzn. rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej) wskazane jest dokonanie ścisłego oddzielenia rachunku kosztów od rachunkowości zarządczej. Rachunek kosztów jest związany z przypisaniem kosztów powstałych w toku określonej działalności podmiotu gospodarczego wytworzonym produktom lub wykonanym usługom. Zastosowanie technik rachunku kosztów może zostać wykorzystane w wielu krajach. W istocie wykorzystanie technik rachunku kosztów ma charakter pasywny. Generalnie określanie kosztu wytworzonego produktu jest oderwane od procesu decyzyjnego związanego z dylematem: co powinno być produkowane. Takie podejście można było zaobserwować w okresie funkcjonowania systemu nakazowo-rozdzielczego. Oczywiście istnieją wyjątki, przynajmniej częściowe, od powszechnie przyjętej reguły. W Wielkiej Brytanii producent porcelany wysokiej jakości, po rozwiązaniu problemów związanych z techniczną stroną produkcji, chcąc wprowadzić zasady oparte na cenach umiarkowanych, wprowadził techniki rachunku kosztów.

Dotyczyło to głównie określania cen na podstawie kosztów (tj. zastosowanie formuły koszt + plus marża zysku). Ceny nie były uzależnione od rynku. Z uwagi na słabą konkurencję, we wcześniejszych stadiach rozwoju gospodarki rynkowej tendencją ogólną było ustalanie cen na podstawie kosztów. Zadaniem rachunkowości zarządczej jest wpływanie na działania gospodarcze w celu poprawy dokonań firmy w zakresie działalności komercyjnej. Oznacza to, że ustalanie kosztów produktów wytworzonych jest powiązane z decyzjami, co należy produkować.

Istnieje ciągła interakcja między kosztami a decyzjami. W swej istocie wykorzystanie technik rachunkowości zarządczej ma charakter aktywny.

---

\* Prof. w School of Accountancy, Thames Valley University, Londyn.

Różnicę między rachunkiem kosztów a rachunkowością zarządczą można wyjaśnić na przykładzie. Podczas gdy w Związku Radzieckim specjalista w dziedzinie rachunkowości S. A. Schenkov dążył do „naukowego określenia kosztu na wyjściu” (tj. rachunek kosztów), w USA przyjęto slogan „różne koszty dla różnych celów” (tzn. rachunkowość zarządcza).

Stosując zasady rachunkowości zarządczej, zakłada się istnienie warunków konkurencji rynkowej. Jednak ich funkcjonowanie jest warunkiem koniecznym efektywnego wykorzystania technik rachunkowości zarządczej. Warunki te powstały w wyniku doświadczeń amerykańskich i brytyjskich.

W USA warunki konkurencji rynkowej zostały stworzone na podstawie regulacji prawnych w latach 1890–1914 (ustawa antymonopolowa Shermana 1890, ustawa Claytona 1914 oraz Federal Trade Commission Act 1914). Pojawienie się rachunkowości zarządczej widać wyraźnie w nowych systemach zarządzania wprowadzonych przez Alfreda Sloana w General Motors w latach dwudziestych naszego stulecia.

W Wielkiej Brytanii warunki konkurencji rynkowej zostały stworzone przez uchYLENIE regulacji prawnych w zakresie zachowania ceny odsprzedaży oraz wprowadzenie prawa zakazującego stosowania praktyk monopolistycznych we wczesnych latach sześćdziesiątych. Powstanie rachunkowości zarządczej w Wielkiej Brytanii wyznaczone jest głównie przez stosunkowo nagłe i szerokie wprowadzenie metod dyskontowych w ocenie projektów inwestycyjnych. Chociaż techniki te były już znane statystykom (np. prof. Fisherowi) i wykładane na uniwersytetach już w ostatniej dekadzie XIX w., jednak aż do roku 1960 nie były one stosowane przez profesjonalistów rachunkowości. Nawiasem mówiąc, należy zauważyć, że rozwój kapitalizmu, przynajmniej w Wielkiej Brytanii i USA, przebiegał inaczej, niż wynikało to z przewidywań Lenina, a dzisiejszy rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza reprezentuje orientację rynkową. Dlatego przedwczesne jest oczekiwanie, że systemy rachunkowości zarządczej będą w pełni efektywne zanim zostanie rozwinięta konkurencyjna gospodarka rynkowa. Powstaje jednak inny problem. Rachunkowość zarządcza stanowi niejako rozszerzenie zakresu rachunkowości (tzn. poza granice rachunkowości finansowej, sprawozdawczości finansowej i auditingu). Systemy rachunkowości zarządczej nie są w pełni samowystarczalne, lecz są w pewien sposób powiązane (tzn. zintegrowane lub skoordynowane) z systemami rachunkowości finansowej, tak aby dostarczyć w efekcie wspólne świadectwo wiarygodności i rzetelności informacji generowanych przez rachunkowość lub zapewnić ich spójność. Dlatego też w Związku Radzieckim rachunek kosztów i rachunkowość finansowa były zintegrowane w jeden system w celu przedstawienia ogólnego „wizerunku gospodarczego” przedsiębiorstwa, zgodnie z wymaganiami głównych zasad marksizmu.

Jednak podstawowym efektem finalnym rachunkowości finansowej jest sprawozdawczość finansowa (tzn. prezentacja rachunku zysków i strat oraz bilansu).

Powszechnie wiadomo, że w Europie Zachodniej walczą o dominację dwa różne podejścia (dwie tradycje) do przygotowywania rocznych sprawozdań finansowych. Rywalizację tę można zilustrować przez różnice między IV Dyrektywą Wspólnot Europejskich w jej oryginalnej postaci (z wpływami niemieckimi) a jej zmienioną formą (praktyka brytyjska).

Wymienione podejścia niosą ze sobą odmienne implikacje w zakresie przygotowywania sprawozdań finansowych (jak również auditingu), a co za tym idzie, również w zakresie systemów finansowych, z których zaczerpnięto dane do sprawozdań. Odmienne są również w swoim charakterze powiązania między systemami rachunkowości finansowej a rachunkowości zarządczej. Tam, gdzie w podejściu do sprawozdawczości finansowej dominuje koncepcja „wiernego obrazu” (*true and fair view*), łatwiej stworzyć zintegrowane systemy rachunkowości finansowej i zarządczej, ponieważ w obu dziedzinach dominuje ten sam ogólny powszechny pogląd na rzeczywistość gospodarczą.

Sytuacja staje się nieco odmienna, gdy dominującym podejściem przygotowywania sprawozdań finansowych jest podejście „zgodności z prawem”. Podczas europejskich konferencji rachunkowości, mniej więcej od roku 1990, tj. od momentu, gdy industrializacja i ewolucja w kierunku gospodarki rynkowej odniosły zwycięstwo, wiele dyskusji toczyło się na temat zalet podejścia „prawnego” i „ekonomicznego” w rachunkowości finansowej i zarządczej. Które z nich jest właściwe?

Z perspektywy czasu można stwierdzić, że pytanie to zostało niewłaściwie sformułowane. Zarówno spojrzenie prawne, jak i ekonomiczne może być słuszne, zależy to od celu, z punktu widzenia którego stosowane jest dane podejście (równoległe współistnienie dwóch niekompatybilnych interpretacji wystąpienia danego zdarzenia nie jest obce nowoczesnej fizyce kwantowej). W odniesieniu do rachunkowości niekompatybilność podejść: prawnego i ekonomicznego, jest znana i akceptowana przez uznanie dwóch głównych użytkowników sprawozdań finansowych, których potrzeby i wymagania są odmienne: państwo i podmiot gospodarczy.

W krajach Europy kontynentalnej przez wiele lat akceptowano w podejściu do informacji dostarczanych przez rachunkowość punkt widzenia i interesy państwa (dowodzi tego szereg przykładów rozwoju rachunkowości od połowy XVIII w.). W krajach tych dążenie państwa do zapewnienia ochrony własnych interesów może utwierdzić w przekonaniu o gotowości uznania i akceptacji punktu widzenia państwa na informacje z rachunkowości. W Wielkiej Brytanii, z uwagi na otaczające ją morza, stanowiące naturalną barierę ochronną, utrzymała się silna tradycja stojąca w opozycji do

interwencjonizmu państwowego, a więc nastawiona na przyjęcie punktu widzenia podmiotu gospodarczego.

Akceptacja niekompatybilności podejść: prawnego i ekonomicznego, do informacji z rachunkowości została osiągnięta poprzez uznanie, że państwo jest zainteresowane działalnością jednostek gospodarczych, i *vice versa*, oraz przez umożliwienie rachunkowości zewnętrznej (finansowej) zaspokojenia potrzeb państwa, a rachunkowości wewnętrznej (rachunkowi kosztów i później rachunkowości zarządczej) – zaspokojenia potrzeb podmiotu gospodarczego.

Tak można określić sytuację np. w Niemczech. Niektórzy specjaliści komentowali niemieckie dwa kręgi systemu rachunkowości nie przywiązując wagi do kwestii, która wydaje się mieć fundamentalne znaczenie, tj. włączenie obu podejść: prawnego i ekonomicznego, do rachunkowości.

W tych warunkach zintegrowanie systemów rachunkowości finansowej i zarządczej nie jest możliwe. Konieczne jest zatem rozdzielenie ich do pewnego stopnia. Może być jednak osiągnięta pewna koordynacja tych systemów przez doprowadzenie do ich zgodności.

Rozwiązanie to można uważać za właściwe tylko w sytuacji, gdy banki są zaangażowane w finansowanie działalności inwestycyjnej i bieżącej działalności operacyjnej oraz zachowują długookresowe związki z przedsiębiorstwem: występuje wtedy stabilne długoterminowe utrzymywanie akcji, a decyzje restrukturyzacyjne są podejmowane wewnątrz podmiotu (a nie przez rynek). Rozwiązanie takie nie jest właściwe, gdy utrzymywanie akcji ma charakter krótkoterminowy, a banki nie finansują długoterminowych przedsięwzięć, nie zachowując tym samym relacji długookresowych z podmiotem, a decyzje o restrukturyzacji podejmowane są przez rynek. W takich warunkach istotne staje się podejście do przygotowywania sprawozdań finansowych, uwzględniające zasadę *true and fair view*. Można zatem powiedzieć, że na rozwój rachunkowości zarządczej wpłynęły:

- 1) rozwój warunków konkurencji rynkowej;
- 2) wybór między dwoma podejściami do sporządzania sprawozdań finansowych: podejściem „zgodności z prawem” i zasadą „wiernego obrazu” *true and fair view*.

W Polsce ostateczny wybór między tymi podejściami nie został jeszcze dokonany. Ostatni kryzys na giełdzie warszawskiej może spowodować umiejscowienie rynku kapitałowego wewnątrz systemu bankowego (tak, jak to miało miejsce w przypadku giełdy austro-węgierskiej po krachu giełdowym w Wiedniu w 1873 r.). W takiej sytuacji znaczenie wiernego obrazu w przygotowywaniu sprawozdań finansowych może budzić wątpliwości. W Polsce w latach osiemdziesiątych w niektórych przedsiębiorstwach wystąpiły

próby wykorzystania rachunkowości dla potrzeb zarządzania<sup>1</sup>. Jednak poczynania te, a zatem i rozwój tych podejść był ograniczony do tych podmiotów, które związane były wymianą dóbr z Europą Zachodnią (a więc operowały w pewnym stopniu w warunkach konkurencji). Z kolei dla innych przedsiębiorstw w tym okresie rozwój i zastosowanie rachunkowości dla celów zarządzania nie był możliwy. Przeszkodami były ciągłe ingerencje administracyjne państwa w działalność podmiotów, a także dostawy wadliwych lub gorszych jakościowo materiałów (a co za tym idzie, uniemożliwienie efektywnego wykorzystania zakupionego na Zachodzie sprzętu). Sytuacja taka nie odbiegała zasadniczo swoim charakterem od warunków, panujących w tym okresie w Związku Radzieckim, gdzie również wystąpiły próby wykorzystania rachunkowości dla potrzeb zarządzania. W Związku Radzieckim brak racjonalnych struktur administracyjnych i systematycznego zarządzania oraz niesystematyczne zaopatrzenie w materiały bezpośrednie (rozbijające plany produkcyjne), a także dostawy wadliwych lub gorszych jakościowo materiałów (zmniejszające efektywność produkcji) spowodowały niewielką efektywność wdrożenia zaadoptowanych procedur rachunkowości zarządczej<sup>2</sup>.

Wykorzystanie technik rachunkowości zarządczej wymaga relatywnie stabilnej gospodarki rynkowej oraz dobrze funkcjonującej „gospodarki wewnętrznej” przedsiębiorstwa, tak aby odchylenia wydajności produkcji (oraz związanych z nią kosztów) mogły zostać wydzielone w zapisach księgowych. Jest to zatem jednoznaczne z zastosowaniem technik rachunkowości zarządczej dla oceny oczekiwań w stosunku do przyszłej działalności.

W kontekście warunków konkurencyjnych gospodarki rynkowej niezbędne jest stworzenie wydajnych i efektywnych systemów działalności operacyjnej oraz systemów kontroli zarządzania wewnątrz podmiotu, zanim podejmie się próby wdrożenia systemów rachunkowości zarządczej. Przypuszczalnie są to takie cele, które teraz pozwalają na skonfrontowanie polskich przedsiębiorstw w okresie transformacji z realiami gospodarki rynkowej. Na przykład można wymienić wiele przedsiębiorstw zreorganizowanych w wydzielone, odrębne oddziały. Stworzone zostały nowe struktury zarządzania, powstały wydzielone centra zysków. Stosowane są ceny transferowe produktów i usług dla wyceny wartości transferów produktów i usług wewnątrz podmiotu oraz zmierzenia efektów działalności operacyjnej oddziałów. Jednak nie jest wcale oczywistym fakt, że istnieją w Polsce dogodne

<sup>1</sup> D. Bailey, D. Krzywda, M. Schroeder, *Model systemu rachunkowości polskiej a rozwiązania europejskie*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej” 1993, t. 23; E. Zizys, *...Kaip Britu Salose?*, „Apskaita ir Kontrole” 1993, nr 14(60) (Vilnius).

<sup>2</sup> D. T. Bailey, *Soviet Industrial Accounting*, Centre for Russian and East European Studies, University of Birmingham, 1989, chap. 2: *Accounting and the Industrialised Economy* (nie publikowane).

warunki funkcjonowania rynkowych cen transferowych. W tym wypadku użyteczność cen transferowych oraz wartość informacji generowanych przez rachunkowość mogą być wątpliwe.

Podobne trudności były również efektem doświadczeń radzieckich, gdy podejmowano tam próby zastosowania podobnych miar we wczesnych latach osiemdziesiątych.

Jednak bez względu na to, konieczne jest pójście dalej w tworzeniu efektywnych systemów operacyjnych w celu wprowadzenia komercyjnie (tzn. rynkowo) zorientowanych systemów kontroli zarządzania jako warunku koniecznego wprowadzenia systemów rachunkowości zarządczej. Należy również liczyć się z faktem, że mogą nie wystąpić odpowiednie warunki efektywnego wprowadzenia systemów rachunkowości zarządczej.

W odniesieniu do rozwoju rachunkowości zarządczej w warunkach polskich hasłem obowiązującym na najbliższe lata powinno być: „Kontynuować, zwracając baczność uwagę”.

*Derek Bailey*

#### MANAGEMENT ACCOUNTING – ITS DIMENSION IN POLAND

The paper concerns the degree of management accounting use in Poland in the light of its development and application in countries with developed market economy with the particular consideration of Great Britain and USA. It is stressed in the paper that before management accounting could fully be effective it is necessary to establish developed market economy.