

PRZEMYSŁAW CZAJOR



Rola rachunkowości zarządczej

**w zarządzaniu
polskimi elektrowniami
w warunkach liberalizacji
rynku energii elektrycznej**



WYDAWNICTWO
UNIwersytetu
ŁÓDZKIEGO

PRZEMYSŁAW CZAJOR

Rola rachunkowości zarządczej

**w zarządzaniu
polskimi elektrowniami
w warunkach liberalizacji
ryнку energii elektrycznej**



WYDAWNICTWO
UNIwersYTETU
ŁÓDZKIEGO

ŁÓDŹ 2012

RECENZENT

Jerzy Gierusz

REDAKTOR WYDAWNICTWA UŁ

Bożena Tkacz

SKŁAD I ŁAMANIE

ESUS – Agnieszka Buszewska

PROJEKT OKŁADKI

Barbara Grzejszczak

Fotografia na okładce Copyright © 2010 Corel Corporation

© Copyright by Uniwersytet Łódzki – Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego 2011

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

90-131 Łódź, ul. Lindleya 8

Wydanie I. Nakład 150 egz. Ark. druk. 12,5.

Zam. 4964/2012. Cena zł 28,- + VAT

ISBN 978-83-7525-711-3

SPIS TREŚCI

Wstęp	5
Rozdział 1. Rachunkowość w procesie zarządzania	11
1.1. Rachunkowość jako system informacyjny w przedsiębiorstwie	11
1.1.1. Definicje, istota i funkcje rachunkowości	11
1.1.2. Rachunkowość finansowa i rachunkowość zarządcza	13
1.1.3. Zarys ewolucji rachunkowości zarządczej.....	18
1.2. Analiza i zastosowanie narzędzi operacyjnej i strategicznej rachunkowości zarządczej	31
1.2.1. Narzędzia operacyjnej rachunkowości zarządczej.....	31
1.2.2. Narzędzia strategicznej rachunkowości zarządczej	39
Rozdział 2. Rachunkowość zarządcza w procesie tworzenia wartości przedsiębiorstwa dla akcjonariuszy	63
2.1. Definicje, istota i cele działalności przedsiębiorstwa	63
2.2. Analiza koncepcji tworzenia wartości dla akcjonariuszy na tle koncepcji zarządzania wartością przedsiębiorstwa.....	66
2.2.1. Geneza koncepcji zarządzania wartością przedsiębiorstwa.....	66
2.2.2. Analiza pojęcia wartości przedsiębiorstwa	69
2.2.3. Wartość dla akcjonariuszy.....	72
2.2.4. Wartość dla klienta.....	74
2.3. Analiza i ocena metod pomiaru wartości dla akcjonariuszy.....	75
2.3.1. Metody dochodowe wyceny wartości przedsiębiorstwa.....	75
2.3.2. „Ekonomiczna wartość dodana” jako metoda pomiaru wartości dla akcjonariuszy	78
2.4. Analiza czynników determinujących wartość dla akcjonariuszy	83
2.4.1. Operacyjne nośniki wartości przedsiębiorstwa.....	83
2.4.2. Wpływ struktury i kosztu kapitału na wartość dla akcjonariuszy	86
2.5. Zarządzanie ryzykiem w procesie tworzenia wartości przedsiębiorstwa.....	90
2.5.1. Rola ryzyka jako determinanty wartości przedsiębiorstwa.....	90
2.5.2. Integracja procesu zarządzania ryzykiem i procesu zarządzania wartością przedsiębiorstwa.....	94
2.6. Rola rachunkowości zarządczej w procesie tworzenia wartości przedsiębiorstwa.....	95
2.6.1. Rachunkowość zarządcza zorientowana na tworzenie wartości przedsiębiorstwa.....	95
2.6.2. Integracja narzędzi strategicznej rachunkowości zarządczej w procesie tworzenia wartości dla akcjonariuszy.....	97

Rozdział 3. Analiza sektora elektroenergetycznego w Polsce	103
3.1. Rozwój sektora elektroenergetycznego w Polsce i na świecie	103
3.1.1. Rozwój sektora elektroenergetycznego na świecie	103
3.1.2. Rozwój sektora elektroenergetycznego w Polsce	105
3.2. Regulacje prawne w sektorze elektroenergetycznym	108
3.2.1. Specyfika produktów wytwarzanych w elektrowniach a regulacje prawne	108
3.2.2. Regulacje prawne w Unii Europejskiej	110
3.2.3. Polskie regulacje prawne kształtujące działalność elektrowni	111
3.3. Charakterystyka polskiego sektora elektroenergetycznego	114
3.3.1. Uczestnicy rynku energii elektrycznej w Polsce	114
3.3.2. Struktura podmiotowa rynku energii elektrycznej w Polsce	118
3.3.3. Struktura przedmiotowa rynku energii elektrycznej w Polsce	119
3.4. Ryzyko działalności elektrowni w Polsce	126
3.4.1. Analiza strukturalnych zagrożeń dla polskich elektrowni na konkurencyjnym rynku energii elektrycznej	126
3.4.2. Ocena sytuacji polskich elektrowni z perspektywy konkurencyjnego rynku energii elektrycznej w Unii Europejskiej	129
3.5. Analiza wpływu regulacji branżowych w sektorze elektroenergetycznym na system rachunkowości zarządczej polskich elektrowni	132
3.5.1. Wymagania sprawozdawczości branżowej dla elektrowni w zakresie prezentacji przychodów i kosztów	134
3.5.2. Zasady ustalania kosztu wytworzenia energii elektrycznej w świetle kategorii „kosztów uzasadnionych” oraz zasad rachunku kosztów standardowych	136
 Rozdział 4. System rachunkowości zarządczej w polskich elektrowniach – stan obecny i propozycje zmian	 143
4.1. Opisy przypadków	143
4.1.1. Kalkulacja kosztu wytworzenia energii elektrycznej w warunkach KDT	143
4.1.2. Wykorzystanie cen wewnętrznych	150
4.1.3. Zmiany w systemie rachunkowości zarządczej w PKE SA w latach 2001–2004	153
4.2. Analiza zmian zachodzących w polskim sektorze elektroenergetycznym w latach 2007–2009 w zakresie orientacji procesów zarządzania, stosowanych narzędzi rachunkowości zarządczej oraz technologii informatycznych	157
4.3. Model wykorzystania narzędzi strategicznej rachunkowości zarządczej w elektrowniach stanowiących ogniwa w łańcuchu wartości dostarczania energii elektrycznej klientom	165
 Zakończenie	 179
Literatura	183
Wykaz rysunków	197
Wykaz tabel	199

WSTĘP

Na przełomie lat 80. i 90. XX w. nastąpiły w Polsce przemiany ustrojowe, które doprowadziły do powstania i rozwoju gospodarki rynkowej oraz rynku kapitałowego. Dla większości polskich przedsiębiorstw oznaczało to zmianę warunków funkcjonowania i konieczność dostosowania się do realiów konkurencyjnego rynku. Wraz z napływem kapitału z zagranicy rozpoczęto w nich implementację nowych metod zarządzania, które wcześniej rozwijały się w krajach Europy Zachodniej, Ameryki Północnej oraz Australii. W przedsiębiorstwach, które rozpoczęły wdrażanie nowych metod zarządzania, przemianie zaczął podlegać system rachunkowości, a w szczególności podsystem rachunkowości zarządcza.

Rachunkowość stanowi system informacyjny, który służy podejmowaniu racjonalnych decyzji gospodarczych oraz rozliczaniu się jednostki z otoczeniem¹. System rachunkowości jest zbudowany z dwóch podsystemów: rachunkowości finansowej oraz rachunkowości zarządczej. Rachunkowość finansowa generuje informacje wyrażone wartościowo (w jednostkach pieniężnych), które są wykorzystywane przez zewnętrznych użytkowników, takich jak inwestorzy, wierzyciele i urzędy podatkowe.

Dla przedsiębiorstw działających w konkurencyjnym otoczeniu szczególnie ważna jest rachunkowość zarządcza. Dostarcza ona informacji dla użytkowników wewnętrznych (na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem), a definiowana jest jako „proces identyfikacji, pomiaru, gromadzenia, analizy, przygotowania i komunikowania informacji (zarówno finansowych, jak i jakościowych) wykorzystywanych przez zarządzających do planowania, oceny i kontroli wewnątrz organizacji oraz do efektywnego wykorzystania jej zasobów”².

Rozpoczęte na przełomie lat 80. i 90. XX w. urynkwienie polskiej gospodarki objęło niemal wszystkie sektory z wyjątkiem sektorów strategicznych. Jednym z takich sektorów jest elektroenergetyka, która pomimo przemian ustrojowych pozostawała zmonopolizowanym sektorem państwowym. Należy podkreślić, że do lat 90. XX w. sektor ten funkcjonował w warunkach monopolu nie tylko w Polsce, ale i na całym świecie. Sektor elektroenergetyczny uważany był bowiem przez

¹ Na podst.: E. Burzym, *Przesłanki i perspektywy standaryzacji i międzynarodowej harmonizacji rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej” 1993, t. 23, (SKwP, Warszawa), s. 7–8.

² *Management Accounting Concepts*, „International Management Accounting Practice Statement” 1989, No. 1, (IFAC, New York).

długi okres za swoistą enklawę gospodarki rynkowej, w której monopol i ścisła kontrola państwa jest lepszą alternatywą w stosunku do rozwiązań rynkowych. Po II wojnie światowej przemysł elektroenergetyczny uzyskał status służby lub użyteczności publicznej³. Zobligowany został w ten sposób do zapewnienia powszechnych i ciągłych dostaw energii oraz równego traktowania odbiorców. W zamian za to przedsiębiorstwa elektroenergetyczne miały prawo do wyłączności obsługi na określonym terenie. Prawo to sprowadzało się w istocie do uzyskania przez te firmy pozycji monopolistycznej.

Światowe kryzysy energetyczne w latach 70. i 80. XX w. oraz rosnące zanieczyszczenie środowiska spowodowały w krajach o gospodarce rynkowej wzrost presji społecznej i politycznej na urynkowienie tego obszaru działalności gospodarczej. Konkurencja na rynku energii elektrycznej wystąpiła najwcześniej w USA, dzięki ustawie *Public Utility Regulatory Policies Act* (PURPA) z 1978 r. Pierwszym krajem europejskim, w którym podjęto radykalne reformy sektora elektroenergetycznego była Wielka Brytania, gdzie w roku 1990 rozpoczęto procesy restrukturyzacji i prywatyzacji tego sektora. Kolejnymi krajami, w których zainicjowano podobne procesy były: Norwegia (1991), Finlandia (1995) i Szwecja (1996). W latach 90. ubiegłego wieku tworzenie konkurencyjnego rynku energii elektrycznej rozpoczęto również w Australii⁴. Liberalizacja rynku energii elektrycznej stała się również jednym z priorytetów Unii Europejskiej określonych w ramach Strategii Lizbońskiej, ustalonej na szczycie Rady Europy w 2000 r.

Rynek energii elektrycznej jest bardzo interesującym obiektem badawczym z uwagi na swoją specyfikę. Cechy rynku energii (opisane w trzecim rozdziale) decydują bowiem o jego odmienności w porównaniu z tradycyjnymi rynkami towarowymi, a także z rynkiem finansowym. Sektor elektroenergetyczny zarówno w Polsce, jak i na świecie nie jest jednolity. Tworzą go grupy przedsiębiorstw, stanowiące kolejne ogniwa łańcucha wartości energii elektrycznej dostarczanej do odbiorcy końcowego. Ze względu na rodzaj działalności sektor elektroenergetyczny podlega klasyfikacji na podsektory:

- wytwarzania energii elektrycznej,
- przesyłu energii elektrycznej,
- dystrybucji energii elektrycznej,
- obrotu energią elektryczną.

Obowiązujące od 1 lipca 2007 r. prawo swobodnego wyboru dostawcy energii elektrycznej przez jej wszystkich odbiorców (tzw. zasada TPA) oznacza

³ Por.: J. Jeżak, *Polski sektor elektroenergetyczny na jednolitym rynku Unii Europejskiej – warunki zachowania konkurencyjności*, [w:] J. S. Zieliński (red.), Jerzy S. Zieliński. 50 lat pracy naukowej – sesja jubileuszowa, Wydawnictwo Biblioteka, Uniwersytet Łódzki, Łódź 2004, s. 297.

⁴ Por.: J. Czekał, *Kontrakty długoterminowe a rynek energii elektrycznej w Polsce*, „Biblioteka Regulatora”, URE, Warszawa 2001 (manuskrypt nienumerowany).

teoretyczne wprowadzenie mechanizmów konkurencji na rynku detalicznym. Dodatkowo, w 2008 r. zostały „uwolnione” ceny energii elektrycznej dla odbiorców przemysłowych. Cena, po jakiej odbiorcy końcowi kupują energię elektryczną, jest warunkowana ceną, po jakiej przedsiębiorstwa obrotu dokonują jej zakupu od producentów – elektrowni i elektrociepłowni, przy czym cena sprzedaży energii elektrycznej do odbiorców końcowych w gospodarstwach domowych nadal podlega zatwierdzaniu przez prezesa Urzędu Regulacji Energetyki (URE).

Rozwiązanie w 2008 r. KDT (długoterminowych umów na kupno-sprzedaż energii) doprowadziło do sytuacji, w której umowy na sprzedaż energii elektrownie zawierają bezpośrednio ze spółkami obrotu. Z uwagi na aktualną strukturę podmiotową rynku energii elektrycznej w Polsce, większość sprzedaży jest dokonywana obecnie w ramach zintegrowanych pionowo grup energetycznych. Zmiany legislacyjne, jakie są planowane zarówno w Polsce, jak i w całej Unii Europejskiej, mają doprowadzić do sytuacji, w której na rynku energii elektrycznej zaczną panować warunki rzeczywistej konkurencji. Zgodnie z opiniami ekspertów⁵, skutki wprowadzenia konkurencji na rynku energii najsilniej odczują elektrownie.

O szczególnej pozycji elektrowni w systemie elektroenergetycznym oraz o szczególnie wysokim ryzyku działalności, na jakie polskie elektrownie będą narażone na w pełni zliberalizowanym rynku energii elektrycznej, świadczy dodatkowo kilka faktów.

Po pierwsze, ze względu na zmienne zapotrzebowanie na energię elektryczną elektrownie muszą utrzymywać moce produkcyjne przewyższające możliwości sprzedaży, a tym samym elektrownie ponoszą bardzo wysokie koszty stałe.

Po drugie, z uwagi na konieczność niezawodnych dostaw energii elektrownie regularnie prowadzą kosztowne konserwacje i remonty przestarzałego majątku produkcyjnego, co stanowi kolejne źródło wysokiego poziomu kosztów stałych produkcji energii.

Po trzecie, polskie elektrownie ponoszą wysokie koszty stałe świadczeń na rzecz pracowników, wynikające głównie z różnych programów pracowniczych, które gwarantują długoletnie zatrudnienie oraz wysokie odprawy dla osób przechodzących na wcześniejsze emerytury. Silna pozycja związków zawodowych w polskiej elektroenergetyce uniemożliwia obniżenie poziomu tych kosztów.

Po czwarte, rosnące wymagania z zakresu ochrony środowiska (będące konsekwencją ratyfikacji przez Unię Europejską, czyli również przez Polskę, Protokołu z Kyoto o ograniczeniu emisji zanieczyszczeń) powodują konieczność zaangażowania przez elektrownie znacznych środków finansowych w związku z modernizacją istniejących mocy produkcyjnych oraz budową nowych mocy wykorzystujących nowoczesną technologię.

⁵ Zob. np. A. Szablewski, I. Wesołowski, *Podsektor wytwarzania energii elektrycznej wobec akcesji do UE*, „Gospodarka Narodowa” 2002, nr 7–8, (Szkoła Główna Handlowa, Warszawa).

Planowana prywatyzacja skonsolidowanych wcześniej grup energetycznych będzie oznaczać zmianę sposobu pozyskiwania kapitału przez przedsiębiorstwa elektroenergetyczne. Istotnego znaczenia nabierze wówczas, zdaniem autora rozprawy, koncepcja zarządzania wartością przedsiębiorstwa (ang. *Value Based Management* – VBM), która jest systemem zarządzania skoncentrowanym na tworzeniu zwrotu z kapitału zainwestowanego przez jego właścicieli.

Pomimo ważnej roli, jaką odgrywają elektrownie w gospodarce każdego państwa, oraz wielu problemów, z jakimi muszą radzić sobie zarządzający elektrowniami, nie jest to często występująca tematyka opracowań naukowych. System rachunkowości oraz proces zarządzania w elektrowniach jest mało rozpoznany obszarem badawczym w literaturze naukowej. Większość publikacji odnoszących się do elektroenergetyki polskiej i światowej koncentruje się na spółkach dystrybucyjnych oraz spółkach obrotu energią elektryczną, a proces zarządzania ograniczany jest do zarządzania ryzykiem poprzez transakcje zabezpieczające zawierane na giełdach energii⁶. Aspekt rachunkowości ma charakter marginalny w tych publikacjach; prezentowane są jedynie metody i techniki analizy finansowej stosowane w rachunkowości (ocena ryzyka dokonywana na podstawie analizy wskaźnikowej oraz analizy pionowej i poziomej sprawozdań finansowych). W odniesieniu do systemu rachunkowości, w polskim sektorze elektroenergetycznym literatura jest szczególnie uboga⁷.

W celu zmniejszenia istniejącej luki badawczej, w niniejszej książce została **przedstawiona rola rachunkowości zarządczej w polskich elektrowniach oraz zmiany, jakie zachodzą w wykorzystaniu jej narzędzi**. Dodatkowym zamierzeniem było opracowanie **modelu wykorzystania narzędzi strategicznej rachunkowości zarządczej dla elektrowni stanowiących ogniwa w łańcuchu wartości dostarczania energii klientom**.

Realizacji celów tej książki została podporządkowana również jej struktura. Opracowanie to składa się ze wstępu, czterech rozdziałów i zakończenia.

W rozdziale pierwszym przedstawiono istotę rachunkowości jako systemu informacyjnego oraz jej rolę w procesie zarządzania przedsiębiorstwem. W oparciu o studia literaturowe dokonano charakterystyki dwóch podsystemów rachunkowości: rachunkowości finansowej oraz rachunkowości zarządczej. Dalszą uwagę skoncentrowano na podsystemie rachunkowości zarządczej, który nie podlega regulacjom prawnym ani standardom środowiskowym, co powoduje, że zmiany w tym podsystemie uzależnione są przede wszystkim od potrzeb zarządzających.

⁶ Zob. np.: A. Weron, R. Weron, *Giełda Energii. Strategie zarządzania ryzykiem*, CIRE, Wrocław 2000.

⁷ Do nielicznych wyjątków zaliczyć trzeba publikację: Z. Kes, *Budżetowanie kosztów dystrybucji i obrotu energią elektryczną w spółkach dystrybucyjnych*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. O. Langego we Wrocławiu, Wrocław 2004.

Rozdział drugi został poświęcony prezentacji roli rachunkowości zarządczej w procesie tworzenia wartości dla akcjonariuszy. Analizując metody pomiaru wartości przedsiębiorstwa, szczególną uwagę poświęcono dochodowym metodom wyceny oraz czynnikom tworzącym wartość. W końcowej części rozdziału drugiego został przedstawiony i objaśniony model integracji narzędzi strategicznej rachunkowości zarządczej zorientowanych na tworzenie wartości dla akcjonariuszy i klientów.

W rozdziale trzecim opisano strukturę i zasady funkcjonowania sektora elektroenergetycznego w Polsce oraz przesłanki zmian zachodzących w Polsce i na świecie, które sprowadzają się do liberalizacji rynku energii elektrycznej. Przedstawiono również wymagania stawiane obecnie systemowi rachunkowości w elektrowniach, które wynikają z obowiązujących przepisów prawnych.

W rozdziale czwartym zaprezentowano w formie opisu przypadków narzędzia rachunkowości zarządczej wykorzystywane dotychczas w elektrowniach. Chociaż są to przykłady fikcyjnych elektrowni, to zostały one opracowane na podstawie elementów systemu rachunkowości zarządczej, jakie autor poznał prowadząc badania. Zakończenie rozdziału czwartego stanowi model wykorzystania narzędzi strategicznej rachunkowości zarządczej zorientowany na tworzenie wartości dla klientów i akcjonariuszy w polskich elektrowniach. Zaproponowany model uwzględnia dwa etapy wdrażania narzędzi strategicznej rachunkowości zarządczej w polskich elektrowniach, które umożliwiłyby im zachowanie konkurencyjności na w pełni zliberalizowanym rynku energii. Uwzględnione w opracowanym modelu narzędzia strategicznej rachunkowości zarządczej są narzędziami pozwalającymi na przeprowadzenie procesu „wyszczuplania” elektrowni zgodnie z zasadami „szczupłego zarządzania” (*Lean Management*). W modelu tym zostały uwzględnione uwarunkowania sytuacyjne (aktualne i planowane), mające wpływ na polskie elektrownie. Zaprezentowany model stanowi propozycję rozwiązań dla polskich elektrowni, a jego implementacja powinna umożliwić wzrost ich konkurencyjności na w pełni zliberalizowanym rynku energii elektrycznej.

Książka ta nie powstałaby bez wsparcia wielu osób. W tym miejscu pragnę podziękować Pani Profesor Irenie Sobańskiej za opiekę naukową i umożliwienie rozwinięcia moich zainteresowań naukowych oraz poznania praktyki rachunkowości zarządczej. Współpraca z Panią Profesor pozwoliła mi również udoskonalić warsztat badawczy oraz zdobyć cenne materiały wykorzystane przy pisaniu tej książki.

Chciałbym również podziękować Pani Profesor Ewie Walińskiej, na której życzliwość i wsparcie zawsze mogłem liczyć, a zgoda Pani Profesor na współpracę z Nią przy wielu publikacjach miała znaczący wpływ na mój dotychczasowy rozwój naukowy.

Bardzo dziękuję również recenzentom mojej rozprawy doktorskiej: Pani Profesor Annie Szychie i Panu Profesorowi Jerzemu Gieruszowi, za cenne

uwagi, które miały wpływ na ostateczną wersję pracy oraz stanowiły zachętę do jej opublikowania.

Szczególne podziękowania składam również moim Koleżankom i Kolegom z Katedry Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego za okazaną mi życzliwość, a także mojej żonie Agnieszce za wsparcie duchowe w trakcie pisania tej książki.

Jednocześnie chciałbym zaakcentować, że tylko ja jestem odpowiedzialny za ostateczny rezultat – treść merytoryczną tego opracowania, a w szczególności za ewentualne błędy i niedociągnięcia.

ROZDZIAŁ 1. RACHUNKOWOŚĆ W PROCESIE ZARZĄDZANIA

1.1. Rachunkowość jako system informacyjny w przedsiębiorstwie

1.1.1. Definicje, istota i funkcje rachunkowości

Wszelka działalność gospodarcza warunkowana jest informacjami, jakie przez zarządzających wykorzystywane są do podejmowania decyzji, które powinny zapewnić sukces. System informacyjny jest określany jako

[...] system działania, którego główne wejścia w sensie cybernetycznym stanowią dane zawierające informacje. Na system informacyjny składają się: źródło informacji, metody gromadzenia i przetwarzania danych [...], środki materialne i ludzie realizujący to przetwarzanie oraz miejsce przeznaczenia informacji¹.

Celem systemu informacyjnego jest odwzorowanie, ocena, porządkowanie i programowanie zadań w realnych systemach działań². Rachunkowość rozumiana jako system informacyjny korzysta z wielu wewnętrznych danych przedsiębiorstwa, jak również z otoczenia przedsiębiorstwa. Dane te są przetwarzane w systemie rachunkowości przy wykorzystaniu jej narzędzi, a następnie są przekazywane użytkownikom wewnętrznym (w formie różnego rodzaju raportów) oraz użytkownikom zewnętrznym (głównie w formie sprawozdań finansowych). Rachunkowość jako system informacyjny zawiera również sprzężenie zwrotne. Oznacza to, że „odbiorcy części sprawozdań i raportów na wyjściu systemu mogą oddziaływać na dane na wejściu”³.

Dla potrzeb niniejszego opracowania rachunkowość będzie rozumiana, zgodnie z definicją A. Jarugowej, jako „system informacyjny służący użytkownikom do podejmowania decyzji gospodarczych”⁴. Sama definicja rachunkowości

¹ Z. Gackowski, *Systemy informatyczne*, referaty na II Krajową Konferencję Informatyki, Poznań, 1973, s. 81, podają za: A. Jarugową, J. Skowroński, *Rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 1975, s. 211.

² Por. *ibidem*, s. 211.

³ J. Turyna, *System informacyjny rachunkowości w podejmowaniu decyzji zarządczych*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego, Warszawa 1997, s. 104.

⁴ A. A. Jaruga, *Rachunkowość w warunkach gospodarki rynkowej*, [w:] A. Jaruga, G. Idzikowska, R. Ignatowski, L. Kopczyńska, Z. Owczarek, A. Szychta, E. Walińska, *Rachunkowość finansowa*, RaFiB, Łódź 1995, s. 8.

ewoluowała na przestrzeni lat wraz ze zmianami, jakie zachodziły w przedsiębiorstwach i ich otoczeniu, a które powodowały ewolucję systemów zarządzania⁵. Przez wiele lat w literaturze polskiej dominowała definicja S. Skrzywana. Według tego autora

rachunkowość jest szczególnym rodzajem jednostkowej ewidencji gospodarczej. Stanowi ona system ciągłego w czasie ujmowania, grupowania, prezentowania i interpretowania wyrażanych w pieniądzu i bilansujących się ogólnych i szczególnych danych liczbowych o działalności gospodarczej i sytuacji majątkowej jednostki gospodarczej⁶.

Definicja ta powstała we wczesnym okresie gospodarki centralnie planowanej, jednak pośrednio wskazywała na znaczenie rachunkowości w procesach zarządzania. W późniejszym okresie w definicjach rachunkowości w literaturze polskiej zaczęto uwzględniać jej związek z procesem zarządzania w sposób bardziej bezpośredni. S. Skrzywan w 1973 r. wskazał, że „najogólniej sformułowanym celem rachunkowości jest stworzenie podstaw liczbowych do podejmowania decyzji na różnych szczeblach zarządzania”⁷.

Wraz z rozwojem podejścia systemowego w teorii zarządzania rachunkowość zaczęła być rozumiana i definiowana jako system informacyjny. Istota rachunkowości jako systemu informacyjnego⁸ została zaprezentowana w obszernym raporcie Komitetu ds. Systemów Informacyjnych w Stanach Zjednoczonych w 1971 r., który został opublikowany w „The Accounting Review”. Zgodnie z tym raportem rachunkowość została uznana za system informacyjny posiadający swoje własne cele, działania i zasoby lub jako część składowa systemu informacyjnego przedsiębiorstwa⁹. Należy podkreślić, że również obecnie część definicji w literaturze polskiej określa rachunkowość przez pryzmat jej funkcji, nie podkreślając jej systemowego charakteru. Podstawową funkcją rachunkowości jest funkcja informacyjna. Użytkownicy (zarówno wewnętrzni: menedżerowie, jak i zewnętrzni: inwestorzy, kredytodawcy, organy podatkowe, partnerzy biznesowi, instytucje rządowe) informacji generowanych przez rachunkowość podejmują na ich podstawie decyzje gospodarcze. Jednocześnie

⁵ W literaturze polskiej z zakresu rachunkowości występuje również wiele opracowań, których autorzy dokonali obszernego przeglądu definicji rachunkowości. Przykładowo zob.: W. B r z e z i n, *Rachunkowość sensu stricto i sensu largo*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP” 2000, t. 56, (SKwP), s. 7–24; A. S z y c h t a, *Teoria rachunkowości...*, s. 20–22; J. T u r y n a, *op. cit.*, s. 61–66.

⁶ S. S k r z y w a n, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1968, s. 15.

⁷ I d e m, [1973], s. 13.

⁸ Szerzej na temat rachunkowości jako systemu informacyjnego zob.: J. T u r y n a, *op. cit.*; A. K a r m a ń s k a (red.), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa 2006.

⁹ *Accounting and Information Systems*, „The Accounting Review” 1971, Vol. 46, Supplement, s. 289.

wraz ze wzrostem skali działalności przedsiębiorstw i odpowiedzialności menedżerów za decyzje nastąpił wzrost znaczenia funkcji rozliczeniowej rachunkowości. Zmiany zachodzące w gospodarce światowej¹⁰ (zwłaszcza globalizacja gospodarki) znajdują zatem odzwierciedlenie w postrzeganiu funkcji i celów rachunkowości.

Definicje rachunkowości, w których jest określana jako system informacyjny, uwydatniają rolę rachunkowości jako systemu praktycznego wykorzystywanego w przedsiębiorstwach. Należy jednak zaakcentować, że rachunkowość jest również rozumiana jako nauka. Znaczenie rachunkowości jako nauki wskazała m. in. A. Jarugowa. Autorka ta zauważyła, że rachunkowość „jest nauką ze względu na jej metodologię, a nauką stosowaną – ze względu na jej zorientowanie na cel”¹¹. Znaczenie rachunkowości jako nauki praktycznej (stosowanej) podkreśliła również I. Sobańska, według której rachunkowość

jako nauka praktyczna, objaśniająca efektywność obrotu kapitału angażowanego w podmiotach nastawionych na zysk, rozwija się od setek lat wraz ze zmianami zachodzącymi w warunkach ich działania, wzrostem dynamiki otoczenia oraz postępem naukowo-technicznym, a także z uwzględnieniem uwarunkowań kulturowych krajów lub regionów świata¹².

1.1.2. Rachunkowość finansowa i rachunkowość zarządcza

Rachunkowość była w Polsce utożsamiana zazwyczaj z księgowością. W latach 60. i 70. XX w. w literaturze polskiej wskazywany był podział rachunkowości na: księgowość (prowadzenie ksiąg rachunkowych), rachunek kosztów oraz sprawozdawczość finansową (sporządzanie sprawozdań finansowych)¹³. Obecnie, zgodnie z podejściem systemowym, rachunkowość jest rozumiana jako system zbudowany z dwóch zintegrowanych ze sobą podsystemów: rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej.

¹⁰ Postrzeganie zmian w systemie rachunkowości pod wpływem zmian w otoczeniu przedsiębiorstw jest zgodne z teorią uwarunkowań sytuacyjnych (ang. *contingency theory*). Zgodnie z nią system rachunkowości jest uzależniony od struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa. Struktura organizacyjna jest z kolei determinowana otoczeniem, w jakim funkcjonuje przedsiębiorstwo, oraz wykorzystywaną technologią. Szerzej zob.: P. Tiessen, J. H. Waterhouse, *Towards a descriptive theory of management accounting*, „Accounting, Organizations and Society” 1983, Vol. 8, No. 2-3, s. 251–267.

¹¹ A. Jarugowa (red.), *Niektóre wyznaczniki rozwoju rachunkowości*, [w:] *Współczesne problemy rachunkowości*, A. Jarugowa (red.), PWE, Warszawa 1991, s. 13. Szerzej na temat rozwoju rachunkowości jako nauki zob.: A. Szycha, *op. cit.*

¹² I. Sobańska, *Rachunkowość zarządcza*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2009, s. 65.

¹³ Zob. np.: Z. Fedak, *Rachunek kosztów produkcji przemysłowej. Zagadnienia wybrane*, PWE, Warszawa 1962; W. Brzezina, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń 1975.

Rachunkowość finansowa generuje informacje wyrażone wartościowo, przeznaczone dla wielu grup użytkowników, do których zalicza się: inwestorów, wierzycieli, urzędy podatkowe. Informacje te odnoszą się do jednorocznego okresu sprawozdawczego. Na ich podstawie użytkownicy mogą dokonać oceny kondycji finansowej firmy oraz efektywności zagospodarowania zainwestowanych bądź pożyczonych środków pieniężnych. Do niedawna rachunkowość finansowa dla potrzeb sporządzania sprawozdań finansowych korzystała tylko z informacji *ex post* (dotyczące okresów przeszłych). Wraz ze zmianami zachodzącymi w otoczeniu przedsiębiorstw (zmiany o charakterze dynamicznym globalizacja gospodarki) rachunkowość finansowa zaczęła, zgodnie z podejściem sytuacyjnym, brać pod uwagę również informacje *ex ante* (uwzględniające zmiany z okresów przyszłych). Odzwierciedleniem tych zmian w sprawozdawczości finansowej są regulacje rachunkowości według MSR/MSSF¹⁴, zgodnie z którymi informacje *ex ante* są również wykorzystywane w sprawozdaniach finansowych.

Informacje tworzone przez rachunkowość finansową są przeznaczone nie tylko dla użytkowników zewnętrznych (inwestorów, kredytodawców, agencji rządowych), ale również dla użytkowników wewnętrznych (menedżerów). Z punktu widzenia użytkowników wewnętrznych informacje tworzone przez rachunkowość finansową są jednak niewystarczające. Zarządzający przedsiębiorstwem potrzebują znacznie szerszego zakresu informacji (zarówno ilościowych, jak i jakościowych) dostarczanych ze znacznie większą częstotliwością (również tworzonych *ad hoc*). Potrzeby takie są zaspokajane informacjami generowanymi przez rachunkowość zarządczą. Ta z kolei przyczynia się do powstawania informacji dla wewnętrznych odbiorców¹⁵.

Informacje tworzone przez rachunkowość zarządczą są przekazywane użytkownikom w postaci raportów wewnętrznych, które mogą być sporządzane okresowo lub *ad hoc* (w zależności od aktualnych potrzeb). Potrzeby odbiorców informacji determinują nie tylko częstotliwość raportów, ale również ich treść oraz formę komunikowania. Zróżnicowane potrzeby i oczekiwania użytkowników (oraz ich możliwości percepcji) powodują, że rachunkowość zarządcza nie może być regulowana prawnie¹⁶ ani standaryzowana¹⁷.

Zgodnie z teorią uwarunkowań sytuacyjnych informacje generowane przez rachunkowość zarządczą powinny uwzględniać otoczenie zewnętrzne przedsiębior-

¹⁴ MSR – Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, MSSF – Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej.

¹⁵ Zmiany zachodzące w otoczeniu doprowadziły do zmiany form funkcjonowania biznesu, rozwinięciu uległy różne formy kooperacji przedsiębiorstw, a w rezultacie do grupy użytkowników informacji tworzonych przez rachunkowość zarządczą dołączyli partnerzy biznesowi przedsiębiorstw.

¹⁶ W okresie gospodarki centralnie planowanej w Polsce regulacji podlegał rachunek kosztów (stanowiący jedno z narzędzi rachunkowości zarządczej), a elementy regulacji zasad klasyfikacji, kalkulacji i rozliczania kosztów pozostały do dnia dzisiejszego w niektórych sektorach gospodarki.

¹⁷ Por.: I. S o b a ŋ s k a (red.), *op. cit.*, s. 96.

biorstwa oraz być dostosowane do wewnętrznych procesów i szczebli zarządzania, umożliwiając realizację głównego celu przedsiębiorstwa. Takie dopasowanie ma umożliwić efektywne i sprawne sterowanie, określane mianem kontroli kierowniczej (ang. *management control*)¹⁸.

Funkcje, jakie w zarządzaniu przedsiębiorstwem pełni rachunkowość zarządcza oraz obszar jej zainteresowań różnią się od funkcji oraz obszaru zainteresowań rachunkowości finansowej. Podstawowe różnice między rachunkowością finansową i zarządczą przedstawiono w tab. 1.1.

Tabela 1.1

Cechy charakterystyczne rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej

Cechy charakterystyczne	Rachunkowość finansowa	Rachunkowość zarządcza
1	2	3
Użytkownicy	Głównie zewnątrzni, wewnątrzni w mniejszym stopniu	Wewnętrzni oraz partnerzy biznesowi (zewnątrzni)
Cel	Generowanie informacji o rezultatach finansowych działalności, zgodnych z zasadami rachunkowości	Generowanie informacji istotnych z punktu widzenia zarządzania (podejmowania decyzji i kontroli ich realizacji)
Stopień standaryzacji	Regulacje prawne, standardy krajowe i międzynarodowe	Brak standaryzacji
Obszar wiedzy	Finanse przedsiębiorstw Analiza finansowa Sprawozdawczość finansowa Prawo gospodarcze Prawo podatkowe	Ekonomia Teoria zachowań Teoria przedsiębiorstwa Badania operacyjne Teoria kosztów transakcyjnych Teoria systemów Informatyka
Przyjęte zasady	Jednolite zasady nadrzędne	Możliwe zastosowanie każdej zasady użytecznej dla podejmowania decyzji
Jawność informacji	Informacje zwykle ujawniane oraz publikowane	Informacje nieujawniane na zewnątrz przedsiębiorstwa (z wyłączeniem informacji ujawnianych partnerom biznesowym)
Obiekt obserwacji	Firma (jednostkowa, grupa kapitałowa)	Jednostki charakterystyczne dla firmy (centra odpowiedzialności, produkty, procesy)

¹⁸ Szerzej zob.: A. A. Jaruga, *Rola rachunkowości zarządczej*, [w:] A. A. Jaruga, W. A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, SWSPiZ, Łódź 2001, s. 25.

Tabela 1.1 (cd.)

1	2	3
Wymiar czasowy, periodyzacja	Informacje <i>ex post</i> (historyczne) korygowane przez sytuację z bliskiej przyszłości Jednookresowość	Informacje <i>ex post</i> i <i>ex ante</i> (prognozowanie) Wielookresowość
Dane pomiaru	Pomiar wartościowy, dane finansowe	Dane wartościowe i jakościowe, dane finansowe i niefinansowe (ilościowe)
Nośniki informacji	Okresowe sprawozdania finansowe	Raporty wewnętrzne
Szczegółowość nośników informacji	Zagregowane, sumaryczne	Analityczne według potrzeb i percepcji użytkowników
Elementy wspólne	Plan kont, polityka rachunkowości, baza danych	

Źródło: opracowanie własne na podst.: I. Sobańska, *Rachunkowość zarządcza*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2009, s. 67; A. Jarguła, *Rola rachunkowości zarządczej*, [w:] A. Jarguła, W. A. Nowak, A. Szczęcha, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, SWSPiZ, Łódź 2001, s. 43.

Rachunkowość zarządcza w praktyce przedsiębiorstw w niektórych krajach europejskich (niemieckojęzycznych) jest określana terminem „controlling”. W znacznie większej liczbie krajów (na świecie) wykorzystywany jest głównie anglojęzyczny termin „management accounting”. I. Sobańska wskazuje, że

z charakterystyki koncepcji controllingu i koncepcji rachunkowości zarządczej wynika, że ich cele, zadania, stosowane metody i techniki nie wykazują współcześnie żadnych różnic, nawet specjaliści uprawiający te profesje w praktyce są identycznie nazywani [...]. W literaturze analizowanych koncepcji daje się zauważyć pewne różnice w sposobie prezentacji wiedzy oraz w ich konstrukcji. Controlling jest bardziej ustrukturalizowany [...]. Struktura ta w praktyce traci obecnie na znaczeniu, ze względu na organizację pracy w zespołach ponadfunkcyjnych¹⁹.

Również IFAC²⁰ uznała, iż

obszar funkcji określonych mianem „rachunkowość zarządcza” w krajach anglojęzycznych jest znany w Europie kontynentalnej jako controlling, rachunkowość analityczna, czy rachunkowość wewnętrzna. Systemy składające się na ten obszar różnią się zakresem i stopniem zintegrowania. Jednakże na ogół spełniają podobne zadania. Wszystkie rozwinęły się na bazie systemu rachunku kosztów²¹.

¹⁹ I. Sobańska, *op. cit.*, s. 52.

²⁰ IFAC (ang. International Federation of Accountants) – Międzynarodowe Stowarzyszenie Księgowych.

²¹ *Management Accounting Concepts*, „International Management Accounting Practice Statement” 1989, No. 1, (IFAC, New York).

W praktyce polskich firm wykorzystywane są obydwa terminy: rachunkowość zarządcza oraz controlling (a niekiedy „kontroling”), które służą do określenia takich samych zadań realizowanych przez ich określone działy funkcjonalne.

Podkreślane wcześniej różnice między rachunkowością zarządczą a controllingiem zanikają obecnie ze względu na zmiany zachodzące w przedsiębiorstwach w krajach niemieckojęzycznych. W ostatnich latach zmieniło się podejście do tej koncepcji pod wpływem wdrażania MSR/MSSF przez jednostki działające w tych krajach²². Zmiany te polegają głównie na odchodzeniu od kontynentalnego modelu rachunkowości stosowanego wcześniej w tych firmach na rzecz modelu anglo-amerykańskiego²³.

Podstawową różnicą wyróżnionych dwóch modeli rachunkowości finansowej jest użytkownik, na potrzeby którego sporządzane są sprawozdania finansowe. Model kontynentalny koncentruje swoją uwagę na wierzycielach (zwłaszcza bankach) jako dostarczycielach kapitału. W modelu anglo-amerykańskim rolę taką odgrywają inwestorzy (akcjonariusze).

W modelu anglo-amerykańskim system prawny determinuje prawo zwyczajowe, a reguły rachunkowości ustalają organizacje należące do sektora prywatnego. System prawny modelu kontynentalnego był natomiast zdominowany przez skodyfikowane prawo, które regulowało również w znacznym stopniu zasady rachunkowości i sprawozdawczości finansowej.

Model anglo-amerykański wyróżnia także: rozdzielenie prawa podatkowego od zasad rachunkowości, tworzenie standardów rachunkowości przez organizacje profesjonalne, otwartość na nowe rozwiązania, otwartość na ryzyko, bardzo wysoki poziom edukacji w zakresie rachunkowości. Pozostałymi cechami modelu kontynentalnego są natomiast: ścisły związek prawa podatkowego i prawa bilansowego, stosowanie konserwatywnych rozwiązań w rachunkowości, unikanie ryzyka. Model kontynentalny cechuje bowiem zasada ostrożności, która przejawia się m. in. w tworzeniu rezerw oraz ograniczony zakres wyboru przy określaniu polityki rachunkowości. W modelu anglo-amerykańskim dominuje natomiast zasada przewagi treści nad formą, a informacje tworzone w systemie rachunkowości podporządkowane są użyteczności inwestorów oraz menedżerów. Jednocześnie w modelu anglo-amerykańskim, w odróżnieniu od modelu kontynentalnego, występuje tendencja do szerokiego ujawniania informacji dodatkowych²⁴.

²² Spółki publiczne w Unii Europejskiej zostały zobowiązane od 2005 r. do stosowania MSR/MSSF, jako podstawy sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

²³ Powszechnie w literaturze przyjmuje się, iż w Polsce obowiązującym modelem był model kontynentalny. Szerzej na temat modelu kontynentalnego oraz modelu anglo-amerykańskiego zob.: S. T. Surdykowska, *Rachunkowość międzynarodowa*, Zakamycze, Kraków 1999; A. Jaruga (red.), *Międzynarodowe regulacje rachunkowości. Wpływ na rozwiązania krajowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2002, s. 11–21.

²⁴ Szerzej na temat zob.: A. Jaruga (red.), *op. cit.*, s. 11–21; S. T. Surdykowska, *op. cit.*, s. 64; E. Walińska, *Wartość bilansowa przedsiębiorstwa a alokacja podatku dochodowego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2004, s. 17–21.

1.1.3. Zarys ewolucji rachunkowości zarządczej

Cele i funkcje, jakie pełni (lub powinna pełnić) rachunkowość zarządcza, podlegały ewolucji na przestrzeni lat wraz ze zmianami zachodzącymi w otoczeniu przedsiębiorstw, ich dążeniach, koncepcjach zarządzania oraz strukturach organizacyjnych. Zgodnie z podejściem sytuacyjnym do rachunkowości zarządczej, nie ma bowiem uniwersalnego, odpowiedniego systemu rachunkowości, możliwego do zastosowania we wszystkich jednostkach i w każdych warunkach²⁵.

Napodstawie prowadzonych w latach 70. XX w. badań W. J. Bruns i J. H. Waterhouse'a można wyróżnić cztery podstawowe elementy, które mają wpływ na strukturę systemu rachunkowości zarządczej: standaryzację procesu, wielkość przedsiębiorstwa, stopień zróżnicowania oraz stopień decentralizacji. Elementy te zostały w literaturze światowej z zakresu rachunkowości uznane za istotne w prowadzonych, w następnych latach badaniach nad uwzględnieniem teorii uwarunkowań sytuacyjnych przez rachunkowość zarządczą²⁶.

Ewolucję rachunkowości zarządczej należy zatem rozpatrywać w odniesieniu do zmian, jakie zachodziły w otoczeniu przedsiębiorstw i które prowadziły do modyfikacji ich struktur organizacyjnych, co umożliwiało firmom dostosowanie się do nowych warunków funkcjonowania oraz stymulowało rozwój nowych koncepcji zarządzania. Przemiany takie wymagały od zarządzających posiadania informacji, których dotychczas rachunkowość zarządcza nie dostarczała. Rachunkowość zarządcza musiała zatem wypracować nowe narzędzia (bądź rozwinać, udoskonalić stosowane dotychczas), żeby móc dostarczyć takich informacji. Zmiany, jakie zachodziły (i zachodzą nadal) w warunkach funkcjonowania przedsiębiorstw nie doprowadziły do tego, że zrezygnowano z informacji wykorzystywanych wcześniej. Dlatego rozwój rachunkowości zarządczej należy postrzegać jako ewolucję, w ramach której dodawane są nowe metody i narzędzia, przy jednoczesnym wykorzystywaniu dotychczasowych metod i narzędzi²⁷.

Najczęściej cytowanym w literaturze opracowaniem, opisującym rozwój rachunkowości zarządczej jest publikacja IFAC²⁸ „*Management Accounting Concepts*” z 1989 r., w której wyróżniono następujące cztery etapy rozwoju²⁹.

²⁵ D. T. Otley, *The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis*, „Accounting, Organizations and Society” 1980, Vol. 5, No. 4, s. 413.

²⁶ Szerzej na temat teorii uwarunkowań sytuacyjnych z perspektywy rachunkowości zarządczej zob.: W. J. Bruns, J. H. Waterhouse, *Budgetary control and organizational structure*, „Journal of Accounting Research”, Autumn 1975, s. 177–203; R. Chenhall, D. Morris, *The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems*, „The Accounting Review” 1986, Vol. 61, No. 1, s. 16–35.

²⁷ Por.: M. Bromwich, A. Bhimani, *Management Accounting: Evolution not Revolution*, CIMA, London 1989.

²⁸ IFAC – *International Federation of Accountants* (Międzynarodowa Federacja Rachunkowców).

²⁹ *Management Accounting*..., s. 84–85.

• Etap I – okres sprzed lat 50. XX w. W tym czasie nacisk położony był na pomiar kosztów oraz kontrolę wydatków za pomocą budżetowania oraz różnych technik rachunku kosztów.

• Etap II – okres do połowy lat 60. XX w. Zainteresowanie rachunkowości zarządczej przesunęło się w kierunku dostarczania informacji dla potrzeb planowania i kontroli.

• Etap III – okres do połowy lat 80. XX w. Uwaga została skierowana na ograniczanie strat zasobów w procesie produkcji poprzez zastosowanie różnych analiz oraz technik zarządzania kosztami.

• Etap IV – trwający od połowy lat 80. XX w. Zainteresowania rachunkowości zarządczej zostały skoncentrowane na tworzeniu wartości poprzez efektywne wykorzystanie zasobów oraz zastosowanie technik uwzględniających nośniki wartości dla klientów oraz akcjonariuszy.

W literaturze przedmiotu jest również wiele opracowań, w których autorzy wyróżniają inną liczbę etapów rozwoju rachunkowości zarządczej. Różna liczba faz ewolucji rachunkowości zarządczej podkreślana przez autorów wynika z dwóch powodów.

Po pierwsze, ewolucyjny charakter zmian rachunkowości zarządczej utrudnia identyfikację momentów, w których następowało „przejście” z jednej fazy do drugiej, które można byłoby jednoznacznie uznać za „kamienie milowe”. Wskazywane w wielu opracowaniach „wydarzenia kluczowe”, którymi z reguły były publikacje książkowe, bądź w uznanych czasopismach naukowych, mają zatem raczej charakter umowny niż bezwzględnie obowiązujący.

Po drugie, po uwzględnieniu faktu, iż ewolucja rachunkowości zarządczej jest procesem ciągłym, im nowsze opracowanie, tym większa liczba faz jest możliwa do wyodrębnienia. Przykładowo, A. Jarugowa wyróżniła w 1998 r. pięć faz rozwoju rachunkowości zarządczej. Autorka ta podkreśliła, iż kolejne fazy charakteryzują się dodawaniem nowych koncepcji i metod do stosowanych dotychczas ze względu na fakt, iż rachunkowość zarządcza odpowiada na zmiany w zarządzaniu szeregiem nowych, zmodyfikowanych systemów, metod i procedur³⁰. A. Szychta wyróżniła w 2007 r., podobnie jak A. Jaruga, pięć etapów ewolucji rachunkowości zarządczej, wprowadzając dodatkowy podział ze względu na zmiany warunków, w jakich funkcjonują przedsiębiorstwa. Dwie pierwsze fazy (do roku 1965) przypadają według tej autorki na „epokę industrialną”, a dwie ostatnie – na „epokę postindustrialną”, zwaną „erą” informacji i wiedzy, natomiast faza trzecia miała charakter przejściowy. Piąta faza, według A. Szychty, rozpoczęła się ok. 1995 r. i trwa współcześnie, a jej zainteresowanie koncentruje się na zasobach niematerialnych, stanowiących źródło wartości dodanej, a także na dostarczaniu informacji dla zarządzania strategicznego.

³⁰ A. Jarugowa, *Rachunkowość zarządcza u progu XXI wieku*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej” 1998, t. 47, (SKwP, Warszawa), s. 145.

Autorka określa tę fazę mianem „rachunkowości zarządczej doby informacji i wiedzy”³¹. I. Sobańska w 2009 r. wyróżniła natomiast cztery fazy rozwoju rachunkowości zarządczej. Bazując na opracowaniu IFAC, autorka ta uznaje okres od końca XX w. za ostatni (aktualny) etap ewolucji. Z kolei A. Karmańska, zaprezentowała w swojej publikacji z roku 2003, sześć etapów rozwoju rachunkowości zarządczej”³².

Większość opracowań³³ dotyczących ewolucji rachunkowości zarządczej opiera się na publikacjach Ch. Horngrena, R. S. Kaplana, H. T. Johnsona oraz C. Drury’ego. Wśród polskojęzycznych opracowań dotyczących tej tematyki, autorką jednego z najbardziej obszernych i kompleksowych jest A. Szychta³⁴, która bardzo szczegółowo opisała rozwój rachunkowości zarządczej w wyróżnionych przez siebie pięciu fazach.

Na potrzeby prezentacji ewolucji rachunkowości zarządczej w niniejszej publikacji został przyjęty czteroetapowy model, oparty na zmodyfikowanym (przez autora) stanowisku IFAC. Drugi etap został „wydłużony” do połowy lat 80. XX w. Natomiast ostatni, czwarty etap obejmuje okres aktualny, tj. od połowy lat 90. XX w., kiedy rozpoczęły się szczególnie dynamiczne zmiany w otoczeniu przedsiębiorstw związane z rosnącym tempem globalizacji oraz postępu technicznego i technologicznego (w tym technologii informatycznych w zakresie przetwarzania i przesyłania danych).

Zaproponowany przez autora podział nie przeczy podziałowi zaprezentowanemu przez IFAC, a jedynie go uaktualnia. Opracowanie IFAC powstało pod koniec lat 80. XX w. i nie mogło uwzględniać zmian zachodzących współcześnie. Ewolucyjny charakter rozwoju rachunkowości zarządczej powoduje również, że w okresie przed „przejściem” w nową fazę część przedsiębiorstw stosowała już charakterystyczne dla tej fazy narzędzia. System rachunkowości zarządczej części przedsiębiorstw pozostawał natomiast niezmienny nawet wiele lat po „rozpoczęciu” nowego etapu. Jeżeli bowiem nie ulegały zmianie warunki funkcjonowania danej firmy, wówczas system rachunkowości zarządczej również takiej zmianie nie ulegał.

Pierwszy etap rozwoju rachunkowości zarządczej datowany jest przez IFAC jako okres do roku 1950, jednak potrzeba informacji dla wewnętrznego

³¹ A. Szychta, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007, s. 11.

³² Zob. szerzej: A. Karmańska, *Rachunkowość zarządcza ubezpieczyciela. Modelowanie na podstawie rachunku kosztów działań*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003, s. 24–59.

³³ Zob. np.: R. S. Kaplan, *The Evolution of Management Accounting*, „The Accounting Review”, July 1984, Vol. 59, No. 3; H. T. Johnson, R. S. Kaplan, *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston 1987; Ch. T. Horngren, *Cost and Management Accounting*, [w:] M. Bromwich, A. G. Hopwood (eds.), *Research and Current Issues in Management Accounting*, Pitman Publishing, London 1986.

³⁴ A. Szychta, *Etapy ewolucji...*

*Dalsza część książki dostępna w wersji
pełnej.*

