

Anna Szychta

Uniwersytet Łódzki
e-mail: anna.szychta@uni.lodz.pl

DEFINICJA RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ W UJĘCIU EWOLUCYJNYM

DEFINITION OF MANAGEMENT ACCOUNTING – THE EVOLUTIONARY APPROACH

DOI: 10.15611/pn.2018.513.36
JEL Classification: M40, M41, M49

Streszczenie: Celem artykułu jest zidentyfikowanie zmian w istocie i ukierunkowaniu rachunkowości zarządczej od lat 50. XX w. do drugiej dekady XXI w. w świetle definicji *management accounting* opublikowanych w tym okresie przez profesjonalne organizacje w dziedzinie rachunkowości w krajach anglojęzycznych (np. IMA, CIMA) i Międzynarodową Federację Księgowych (IFAC) oraz wskazanie roli tych organizacji w kształtowaniu nastawienia rachunkowości zarządczej w praktyce i umacnianiu jej statusu społeczno-gospodarczego. Jako metodę badawczą przyjęto analizę i syntezę treści wybranych publikacji anglojęzycznych, w tym opracowanych przez zespoły ekspertów wymienionych organizacji. Analiza treści definicji rachunkowości zarządczej w ujęciu chronologicznym ujawniła zmieniające się kluczowe cechy systemu rachunkowości zarządczej podmiotu gospodarczego i wymagane jego ukierunkowanie, tak aby odpowiadał dynamice zmian w gospodarce rynkowej i zmieniającym się potrzebom informacyjnym menedżerów.

Słowa kluczowe: rachunkowość zarządcza, definicja, ewolucja, organizacje zawodowe rachunkowości, specjaliści ds. rachunkowości zarządczej.

Summary: The aim of the paper is to identify changes in the essence and orientation of management accounting from the 1950s to the second decade of the 21st century in the light of definitions of management accounting published in that period by professional accounting organizations in English-speaking countries (e.g. IMA, CIMA) and by the International Federation of Accountants. The paper demonstrates the role of these organizations in shaping the orientation of management accounting in practice and in strengthening its socio-economic status. The author has adopted as a research method a content analysis and synthesis of selected English-language publications, including those developed by expert teams of the above-mentioned organizations.

Keywords: management accounting, definition, evolution, professional accounting organizations, management accountants.

1. Wstęp

Obecnie wiadomo, że informacje, w tym o kosztach, czerpane z ksiąg rachunkowych były wykorzystywane w zarządzaniu podmiotami gospodarczymi nawet kilka wieków wcześniej, zanim wprowadzono do słownictwa rachunkowości w krajach anglojęzycznych w latach 50. XX w. terminy *management accounting* i *managerial accounting*, tłumaczone w języku polskim jako rachunkowość zarządcza. Teza ta ma potwierdzenie w coraz liczniejszych publikacjach opartych na historycznych badaniach archiwalnych [zob. np. Boyns, Edwards 2013; Szychta 2016]. Jednak użycie tych terminów najpierw w tytułach podręczników, a następnie w nazwach czasopism i organizacji zawodowych w Stanach Zjednoczonych i Wielkiej Brytanii zapoczątkowało nowy etap w wielowiekowej ewolucji praktyki rachunkowości dzięki rozwojowi koncepcji i metod rachunkowości wyrażonej nazwą *management accounting*. Coraz powszechniejsze zastosowanie tego terminu w dydaktyce, praktyce i badaniach naukowych od lat 70. XX w. w krajach anglojęzycznych przyczyniło się do wzrostu rangi zawodowej księgowych dzięki wyodrębnieniu się nowego zawodu *management accountant*, tj. księgowego zarządczego, czyli specjalisty do spraw rachunkowości zarządczej, a następnie oddziaływało na wdrażanie koncepcji rachunkowości zarządczej w innych częściach świata, najpierw w rozwiniętych krajach Zachodu, a od lat 90. XX w. w krajach rozwijających się, w tym w Polsce.

Celem artykułu jest zidentyfikowanie zmian w istocie i ukierunkowaniu rachunkowości zarządczej od lat 50. XX w. do drugiej dekady XXI w. w świetle definicji *management accounting* sformułowanych przez profesjonalne organizacje w krajach anglojęzycznych i Międzynarodową Federację Księgowych oraz wskazanie roli tych organizacji w kształtowaniu nastawienia rachunkowości zarządczej w praktyce i umacnianiu jej statusu społeczno-gospodarczego.

W literaturze przedmiotowej w Polsce są często przytaczane tylko niektóre z definicji objętych analizą w tym artykule [np. Nowak (red.) 2008, s. 12; Sobańska i in. 2010; Wnuk-Pel 2011, s. 23-24; Świdarska (red.) 2017, s. 23]. Definicję rachunkowości zarządczej promulgowaną przez IFAC (w 1986 r.) przedstawiała i analizowała w swoich publikacjach A. Jaruga [np. 1995, 1998]. Są też proponowane trafne – na obecnym etapie rozwoju – definicje sformułowane przez wielu polskich autorów¹, jak np. przez I. Sobańską [2006, s. 37], która stwierdza, że: „W praktyce rachunkowość zarządcza stanowi sformalizowany system pomiaru, gromadzenia, analizowania, transformowania danych finansowych i niefinansowych oraz ich przekazywania decydom lub zespołom w celu wspomaganie i koordynowania efektów podejmowanych działań dla zrealizowania globalnego (strategicznego) celu podmiotu gospodarczego. System ten jest uznawany za centralny system informacji biznesowych”.

¹ Jednak ze względu na ograniczenia objętościowe i cel artykułu nie mogą być przytoczone w tym tekście.

Ze względu na przyjęty cel w tym artykule interpretacją treści objęto definicje sformułowane w okresie ponad 50 lat przez zespoły ekspertów w programowych publikacjach organizacji rachunkowości powstałych w Ameryce Północnej i Wielkiej Brytanii oraz międzynarodowej organizacji IFAC. Jako metodę badawczą przyjęto analizę i syntezę treści wybranych publikacji, głównie anglojęzycznych.

2. Pierwsze zastosowania terminu *management accounting*

Termin *management accounting*² wprowadzono do słownictwa rachunkowości w krajach anglojęzycznych po 1950 r. i od tego czasu zaczęto odróżniać rachunkowość zarządczą od rachunkowości finansowej. Zostało to zapoczątkowane przez wydanie dwóch podręczników, których autorami byli W.J. Vatter, wykładowca Uniwersytetu z Chicago, i R.A. Anthony, profesor związany z Harvard University. Vatter³ opublikował w 1950 r. książkę pt. *Managerial Accounting*, zawierającą sześć rozdziałów dotyczących budżetowania i kontroli menedżerskiej. Autor ten przekonywał, że ewidencja danych przez księgowych nie jest dokonywana dla potrzeb samej księgowości, lecz jest konieczna dla realizacji procesów i operacji gospodarczych przedsiębiorstwa. Informacje z rachunkowości powinny być istotne zarówno dla sprawowania kontroli, jak i podejmowania decyzji kierowniczych. Vatter podkreślał, że głównym celem rachunkowości zarządczej jest wspieranie procesu zarządzania jednostką gospodarczą [zob. szerzej Johnson, Kaplan 1987, s. 160-162; Szychta 2007, s. 52-53]. Książka Anthony'ego pt. *Management Accounting. Text and Case* z 1956 r., mająca następnie kilka wydań, zainicjowała serię podręczników z tego zakresu w USA i innych krajach anglojęzycznych.

W Wielkiej Brytanii (GBR) prezentowany termin został pierwszy raz użyty w listopadzie 1950 r. w tytule raportu zespołu ekspertów, którzy wiosną tego roku odbyli wizytę w USA pod auspicjami Anglo-American Council of Productivity (AACP) [Boyns, Edwards 2013, s. 305]. Zespół ten zdefiniował rachunkowość zarządczą następująco: „prezentowanie informacji w taki sposób, aby pomóc kierownictwu w formułowaniu polityki i wykonywaniu codziennych operacji” [Boyns, Edwards 2013, s. 271].

Określenie *management accounting* zostało następnie przyjęte przez profesjonalne instytucje w USA i GBR⁴. Na przykład Instytut Księgowych Kosztów i Pracy

² W USA nazwa *management accounting* była wcześniej użyta w tytule książki opublikowanej przez J.O. McKinseya w 1924 r. [Boyns, Edwards 2013, s. 305], ale nie zyskała wówczas zainteresowania.

³ W.J. Vatter, *Managerial Accounting*, Prentice Hall, New York 1950, za: Johnson, Kaplan [1987, s. 178].

⁴ National Association of Cost Accountants (Krajowe Stowarzyszenie Księgowych ds. Kosztów), założone w USA w 1919 r., zmieniło w 1958 r. swoją nazwę na National Association of Accountants (Krajowe Stowarzyszenie Księgowych), które przekształciło się następnie w 1991 r. w Institute of Management Accountants (IMA – Instytut Specjalistów Rachunkowości Zarządczej). Natomiast

w Wielkiej Brytanii zmienił w 1965 r. nazwę swojego czasopisma „Cost Accounting” („Rachunek kosztów”) na „Management Accounting” [Ryan i in. 2002, s. 69]. Czasopismo o takim samym tytule było też wydawane w USA do końca lat 90. XX w.

Podział rachunkowości na część finansową i zarządczą jest wynikiem konwencji. Anthony [1970, s. 3] podkreślał, że terminy *management accounting* i *financial accounting* nie są precyzyjnymi oznaczeniami działań, których dotyczą. Cała rachunkowość jest bowiem finansowa w tym sensie, że systemy rachunkowości zarządczej też mają wymiar pieniężny, a zarządy przedsiębiorstw są odpowiedzialne za treść sprawozdań finansowych stanowiących rezultat prowadzenia rachunkowości finansowej. Mimo niemożności ścisłego podziału rachunkowości na te dwie części należy się zgodzić z opinią Ch. Horngrena [1986, s. 42], który stwierdził: „W swoim najpełniejszym sensie rachunkowość zarządcza jest dobrze nazywana. Łączy rachunkowość z zarządzaniem”.

3. Istota rachunkowości zarządczej w ujęciu ewolucyjnym

Od lat 50. XX w. istota i skoncentrowanie rachunkowości zarządczej podlegały zmianom, co znajdowało wyraz w nowych definicjach tego obszaru rachunkowości, formułowanych co pewien czas w krajach anglojęzycznych przez profesjonalne organizacje tworzone na rzecz wspierania nie tylko praktyki i doskonalenia nauczania, ale i prowadzenia badań naukowych w tym dziale nauki rachunkowości [zob. np. Szychta 2014, s. 801-803]. Wykaz definicji rachunkowości zarządczej w ujęciu chronologicznym zawiera tabela 1.

Ważną rolę w zapoczątkowaniu kształtowania teoretycznych zrębów rachunkowości zarządczej odegrał Komitet ds. Rachunkowości Zarządczej działający w ramach Amerykańskiego Stowarzyszenia Rachunkowości (AAA), który w 1966 r. opublikował czwarte z kolei opracowanie dotyczące podstaw teorii rachunkowości. Po raz pierwszy zamieszczono w tego typu publikacji rozdział objaśniający istotę rachunkowości zarządczej i sposoby zaspokojenia przez nią potrzeb informacyjnych związanych z realizacją dwóch podstawowych funkcji zarządzania, tj. planowania i kontroli. Punkt wyjścia do objaśnień stanowiła definicja sformułowana już w 1958 r. przez wspomniany Komitet [AAA 1966, s. 39-40]. W myśl tej definicji rachunkowość zarządcza, nazwana też wewnętrzną, miała obejmować określone techniki i koncepcje, które umożliwiają realizację jej celu, tzn. obsługę zarządzających dzięki dostarczeniu im informacji ułatwiających dokonywanie ocen i podejmowanie efektywnych decyzji, zgodnych z celami jednostki gospodarczej.

brytyjski Institute of Cost and Work Accountants (Instytut Księgowych ds. Kosztów i Pracy), utworzony w 1919 r., zmodyfikował w 1975 r. swoją nazwę na Institute of Cost and Managerial Accountants (Instytut Księgowych Kosztowych i Zarządczych – ICMA), a od 1986 r. nosi nazwę Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) [Vangermeersch 1996, s. 335-336; Freear 1996, s. 119-120].

Tabela 1. Definicje rachunkowości zarządczej sformułowane przez zagraniczne organizacje zawodowe

Rok	Nazwa organizacji	Treść definicji rachunkowości zarządczej (RZ)
1	2	3
1958, 1966	Amerykańskie Stowarzyszenie Rachunkowości (American Accounting Association)	RZ jest zastosowanie odpowiednich technik i koncepcji w przetwarzaniu historycznych i przewidywanych danych ekonomicznych jednostki gospodarczej, aby wspomagać kierowników przy sporządzaniu planów dla uzasadnionych ekonomicznych celów i przy podejmowaniu racjonalnych decyzji dla osiągnięcia tych celów
1966	Instytut Księgowych Kosztów i Pracy (Institute of Cost and Work Accountants – ICWA) w GBR	RZ oznacza prezentowanie informacji w rachunkowości w taki sposób, aby pomagały kierownictwu w tworzeniu zasad i wykonywaniu codziennych operacji
1981	Krajowe Stowarzyszenie Rachunkowości (National Association of Accountants – NAA) w USA	RZ jest to proces identyfikacji, pomiaru, gromadzenia, analizy, przygotowania, interpretacji i komunikowania informacji finansowych stosowanych przez kierowników w planowaniu, ocenie i kontroli organizacji oraz w zapewnieniu zastosowania rachunku odpowiedzialności za jej zasoby. Rachunkowość zarządcza obejmuje również sporządzenie sprawozdań finansowych dla takich grup użytkowników informacji, oprócz kierowników, jak: akcjonariusze, kredytodawcy, agencje regulacyjne i organy podatkowe
1986	Międzynarodowa Federacja Księgowych (International Federation of Accounting – IFAC)	RZ jest to proces identyfikacji, pomiaru, grupowania, analizy, przygotowania, interpretowania i komunikowania informacji (zarówno finansowych, jak i operacyjnych) stosowanych przez kierowników do planowania, oceny i kontroli w jednostce gospodarczej, a także w celu zapewnienia wykorzystania jej zasobów oraz dokonywania rozrachunku z ich zużycia
1991	Instytut Specjalistów Rachunkowości Zarządczej (Institute of Management Accountants – IMA) w USA	RZ jest procesem planowania, projektowania, dokonywania pomiaru oraz obsługiwanie systemów informacji finansowych i niefinansowych, który ukierunkowuje działania zarządzających, motywuje zachowania, wspiera i tworzy wartości kulturowe konieczne do osiągnięcia strategicznych, taktycznych i operacyjnych celów organizacji. Jest to proces ciągłego usprawniania, dodający wartość
1993	Kanadyjskie Stowarzyszenie Specjalistów Rachunkowości Zarządczej (Society of Management Accountants of Canada – SMAC)	RZ jest wyspecjalizowaną dziedziną wykraczającą poza granice tradycyjnej rachunkowości, której celem jest dostarczanie kierownictwu dynamicznych informacji zarówno do podejmowania decyzji operacyjnych, jak i opracowywania planów dla osiągnięcia sukcesów przez przedsiębiorstwo

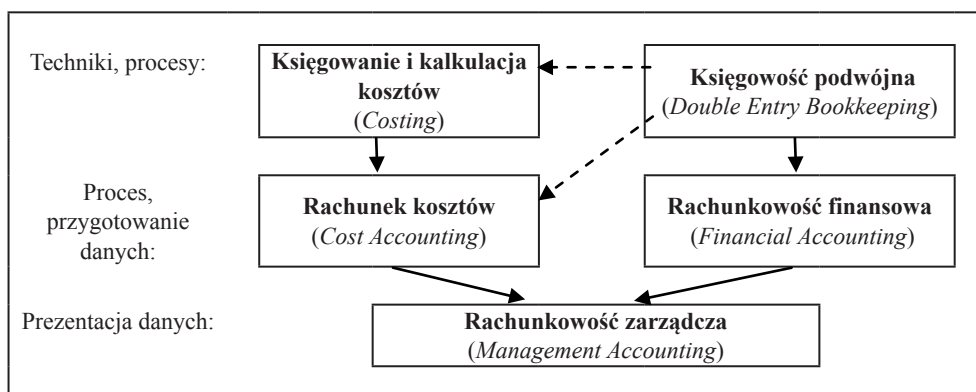
Tabela 1, cd.

1	2	3
2005	Licencjonowany Instytut Specjalistów Rachunkowości Zarządczej (The Chartered Institute of Management Accountants – CIMA) w GBR	RZ jest to zastosowanie zasad rachunkowości i zarządzania finansami w celu tworzenia, zabezpieczenia, utrzymania i zwiększania wartości dla interesariuszy przedsiębiorstw zarobkowych i nie dla zysku w sektorze publicznym i prywatnym. Jest to integralna część procesu zarządzania. RZ wymaga identyfikacji, generowania, prezentowania, interpretacji i wykorzystania istotnych informacji służących do: informowania strategicznych decyzji i formułowania strategii działalności; planowania długo-, średnio- i krótkookresowych operacji; ustalania struktury kapitału (...); projektowania strategii nagrażania kierownictwa i akcjonariuszy; informowania decyzji operacyjnych; kontrolowania operacji i zapewnienia efektywnego wykorzystania zasobów; pomiaru i raportowania finansowych i niefinansowych dokonań kierownictwa i akcjonariuszom; zabezpieczenia materialnych i niematerialnych zasobów; zastosowania procedur ładu korporacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli wewnętrznej
2008	Instytut Specjalistów Rachunkowości Zarządczej (IMA) w USA	RZ jest działalnością zawodową (zawodem) polegającą na współdziałaniu w podejmowaniu decyzji kierowniczych, opracowywaniu systemów planowania i zarządzania wynikami oraz dostarczaniu wiedzy fachowej w zakresie sprawozdawczości finansowej i kontroli (sterowania) w celu wsparcia kierownictwa przy formułowaniu i wdrażaniu strategii organizacji
2014	Amerykański Instytut Certyfikowanych Publicznych Księgowych (American Institute of CPAs) i CIMA	RZ jest to pozyskiwanie, analizowanie, komunikowanie oraz wykorzystywanie informacji finansowych i niefinansowych – które mają znaczenie przy podejmowaniu decyzji biznesowych – w celu tworzenia i ochrony wartości dla organizacji

Źródło: tłumaczenie i opracowanie własne na podstawie: [AAA 1966, s. 39-40; Raiborn i in. 1996, s. 89]; Atkinson i in. 1997, s. 34; Foster, Young 1997, s. 64; IFAC 1997, 1998; CIMA 2005, s. V; IMA 2008, s. 1; Boyns, Edwards 2013, s. 272; AICPA, CIMA 2014, s. 8].

Analogicznie istotę rachunkowości zarządczej objaśniał wówczas Ch.T. Horngren [1967, s. 3-4], autor podręcznika akademickiego wydawanego od 1962 r. i popularnego do dziś (w nowoczesnych edycjach i we współautorstwie [np. Horngren in. 2003]). Jego zdaniem charakterystyczną cechą *management accounting* była koncentracja na dwóch celach, jakie miał osiągnąć system rachunkowości, tj. zapewnienie wewnętrznej sprawozdawczości dla menedżerów w celu jej wykorzystania przy planowaniu i sterowaniu rutynowymi operacjami oraz przydatnej do podejmowania nierutynowych decyzji, a także formułowania większych planów i kierunków działania.

Definicja rachunkowości zarządczej zalecana przez Instytut Księgowych Kosztów i Pracy (ICWA) w Wielkiej Brytanii w 1966 r. miała charakter ogólny, a większość brytyjskich autorów w latach 60. XX w. definiowała rachunkowość zarządczą w szerokim znaczeniu, obejmującym zarówno rachunek kosztów, jak i rachunkowość finansową, jak to zobrazowano na rysunku 1.



Rys. 1. Komponenty *management accounting* według brytyjskich autorów w latach 60. XX w.

Źródło: opracowanie na podstawie [Boyns, Edwards 2013, s. 272].

Boyns i Edwards [2013, s. 273] uważają, że wprowadzenie do języka rachunkowości terminu *management accountants* dla oznaczenia pracowników zajmujących się prezentacją i interpretacją informacji o kosztach na potrzeby zarządzania zamiast nazwy *cost accountants* („księgowi kosztów”), a także przekształcenie instytutu ICWA w instytut CIMA w 1986 r. było ważnym krokiem w klasyfikowaniu roli księgowych w biznesie w Wielkiej Brytanii. W środowisku biznesowym w latach 70. XX w., kiedy to zaczęto szerzej stosować określenie *management accounting*, brzmiało ono bardziej profesjonalnie niż termin *cost accounting*, co przełożyło się na wzrost uznania dla księgowych do spraw kosztów, których zaczęto nazywać specjalistami ds. rachunkowości zarządczej.

Lata 80. XX w. były znaczącym etapem w postrzeganiu istoty rachunkowości zarządczej. Krajowe Stowarzyszenie Rachunkowości w USA zaproponowało bo-

wiem w 1981 r. w *Statement of Management Accounting IA* szeroko akceptowaną definicję rachunkowości zarządczej, w której akcent został położony na wyszczególnienie czynności składających się na tę rachunkowość jako proces dostarczania informacji finansowych, niezbędnych kierownikom w planowaniu, ocenie i kontroli organizacji oraz w zapewnieniu rachunku odpowiedzialności za jej zasoby. W jej zakres wchodziło wykonywanie czynności wskazanych w przytoczonej definicji i sporządzanie sprawozdań dla innych użytkowników oprócz kierownictwa, takich jak: akcjonariusze, kredytodawcy, instytucje regulujące i organy państwa.

W 1986 r. eksperci IFAC zamieścili w opracowaniu pt. *Statement on International Management Accounting. Management Accounting Concepts* zbliżoną do powyższej definicję rachunkowości zarządczej, dodając informacje operacyjne do zakresu zainteresowania rachunkowości zarządczej [IFAC 1997, par. 3]. W Wielkiej Brytanii zaś piąte wydanie (w 1982 r.) *Official Terminology*, publikowanej przez Institute of Cost and Managerial Accountants (przekształcony w 1986 r. w CIMA), pojawiło się pt. *Management Accounting* i zawierało nową definicję rachunkowości zarządczej.

Od początku lat 80. XX w. zaszła wyraźna zmiana ujęcia rachunkowości zarządczej w porównaniu z jej wcześniejszym rozumieniem, kiedy to uważano ją za spójny zbiór technik, które należy stosować w celu dostarczania menedżerom informacji przydatnych do podejmowania decyzji. Zmieniono perspektywę percepcji *management accounting* z narzędziowej na procesową. Od tego czasu rachunkowość zarządcza jest postrzegana jako integralna część procesu zarządzania. Dostrzegając fundamentalne zmiany, jakie zaszły od lat 80. XX w. w oczekiwaniach tych, którzy zatrudniają specjalistów do spraw rachunkowości zarządczej, eksperci IFAC działający w Komitecie ds. Rachunkowości Finansowej i Zarządczej (FMAC) w ostatniej dekadzie XX w. stwierdzili, że od rachunkowości zarządczej należy oczekiwać, aby była bardziej skoncentrowana na zaangażowaniu organizacji w tworzenie (dodawanie) wartości niż na dostarczaniu informacji do działań podejmowanych przez innych. Rachunkowość zarządcza powinna być proaktywnie włączona w decyzje kierownicze, ułatwianie wprowadzania pozytywnych zmian w jednostce gospodarczej oraz selektywne zarządzanie informacjami jako zasobem jednostki gospodarczej [IFAC 1997, par. 5]. Rachunkowość zarządczą należy traktować jako część procesu zarządzania, dodającą wartość poprzez ciągłe sprawdzanie, czy zasoby są efektywnie wykorzystywane przez jednostkę gospodarczą podczas kreowania wartości dla akcjonariuszy, klientów i innych interesariuszy [IFAC 1998, par. 29; Szychta 2007, s. 126].

W kolejnej definicji, zaproponowanej przez amerykański Instytut IMA w 1991 r., podkreślono, że musi ona uwzględniać w praktyce potrzeby informacyjne kierowników organizacji działających w dynamicznym, coraz bardziej konkurencyjnym i globalnym otoczeniu. Jej zadaniem jest nie tylko wspieranie menedżerów w zarządzaniu kosztami przedsiębiorstwa, ale umożliwianie zarządzania opartego na wartości albo zarządzania kreującego wartość dla szerokiego kręgu interesariuszy przedsiębiorstwa.

Z definicji sformułowanych przez ekspertów IFAC [1986] i IMA [1991] wynika, że od rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie wymaga się, aby była bardziej ukierunkowana na zaangażowanie przedsiębiorstwa w tworzenie wartości. Rachunkowość zarządcza jest bowiem subprocesem procesu zarządzania, ważnym wyznacznikiem kultury organizacji. Ma być przydatna w zarządzaniu strategicznym i osiąganiu sukcesów przez przedsiębiorstwo, co też zaakcentowano w definicji zaproponowanej przez Kanadyjskie Stowarzyszenie Specjalistów Rachunkowości Zarządczej w 1993 r.

W obszernej definicji, zawartej w oficjalnej terminologii instytutu CIMA [2005], rachunkowość zarządcza została scharakteryzowana również jako integralna część procesu zarządzania w różnego typu podmiotach gospodarczych, która dzięki zastosowaniu zasad zarówno rachunkowości zarządczej, jak i zarządzania finansami jest nastawiona na tworzenie i wzrost wartości podmiotu gospodarczego dla jego interesariuszy.

Dziedzina rachunkowości zarządczej rozwinęła się znacznie od określenia w 1981 r. przez amerykańskie stowarzyszenie NAA istoty i ukierunkowania rachunkowości zarządczej. Instytut Specjalistów Rachunkowości Zarządczej (IMA), wzięwszy pod uwagę nowe wyzwania stawiane specjalistom rachunkowości zarządczej działających w środowisku amerykańskich przedsiębiorstw, przedstawił w 2008 r. w kolejnym opracowaniu z serii *Statements on Management Accounting* definicję rachunkowości zarządczej jako zawodu, w której stwierdza się, że zadaniem tych specjalistów staje się tworzenie projektu systemu rachunkowości zarządczej dla organizacji [IMA 2008].

Zdaniem IMA definicja rachunkowości zarządczej jako zawodu może być pomocna przy określaniu miejsca tego zawodu w społeczeństwie, aktualnie i w przyszłości, a także jego granic i tożsamości. W pracach badawczych prowadzonych od drugiej połowy lat 90. XX w., także z udziałem IMA, postulowano bowiem, aby *management accountants* przeszli od orientacji transakcyjnej i służebnej, co wyrażała definicja z 1981 r., do orientacji strategicznych partnerów biznesowych, którzy mają być [Szychta 2011, s. 294]:

1) stewardami zarządzania wynikami przedsiębiorstwa, planowania i budżetowania;

2) mistrzami procesu nadzoru korporacyjnego, wspierającymi zarządzanie ryzykiem, kontrolę wewnętrzną i sprawozdawczość finansową w dobie dużych zmian społeczno-gospodarczych;

3) ekspertami w zakresie metod zarządzania kosztami, którzy pomagają organizacji w poprawie jej konkurencyjności i osiąganiu sukcesów.

Co najmniej od początku XXI w. wiele zadań specjalistów ds. rachunkowości zarządczej jako dostawców informacji zostało ułatwionych bądź zastąpionych przez systemy technologii informacyjnej, np. przez zintegrowane systemy zarządzania ERP. Transformacja pierwotnej roli tych specjalistów z „dostawców” informacji na projektantów systemu rachunkowości zarządczej oznacza, że następuje ich prze-

sunięcie w informacyjnym łańcuchu wartości przedsiębiorstwa z początkowego ogniwa – gromadzenia i dostarczania danych – do kolejnych ogniw tego łańcucha. Obecnie wymaga się, aby ci specjaliści realizowali zadania ułatwiające zarządzanie, pełniąc rolę strategicznych partnerów biznesowych w całym informacyjnym łańcuchu wartości. Definicja z 2008 r., poprzez ukierunkowanie rachunkowości zarządczej na formułowanie i implementację strategii jednostki gospodarczej, akcentuje jej strategiczny aspekt, a zatem jest spójna z aktualnymi tendencjami rozwoju koncepcji w tym obszarze teorii rachunkowości [Szychta 2011, s. 296].

Ostatnia definicja *management accounting* została zaproponowana przez AICPA i CIMA [2014, s. 8], tj. dwie światowe organizacje zrzeszające specjalistów rachunkowości, i zawarta w dokumencie pt. *Globalne Zasady Rachunkowości Zarządczej*, które prezentują wzór dobrych praktyk mający pomagać różnym typom organizacji w pozyskiwaniu wartości z coraz większej ilości informacji. Postrzegając rachunkowość zarządczą jako „kluczowy element organizacji łączący dwie sfery: finansów i zarządzania”, autorzy tej definicji akcentują konieczność koncentracji rachunkowości zarządczej na istotnych decyzyjnie finansowych i niefinansowych informacjach w celu tworzenia i utrzymania wartości dla organizacji. Od specjalistów rachunkowości zarządczej wymaga się dogłębnego zrozumienia podmiotu gospodarczego (łącznie z modelem biznesu) i jego otoczenia makroekonomicznego, aby zostały poznane ryzyka operacyjne i możliwości jego działalności.

4. Zakończenie

Analiza treści definicji rachunkowości zarządczej w ujęciu chronologicznym pokazuje, że organizacje zrzeszające księgowych, wywodzące się ze Stanów Zjednoczonych i Wielkiej Brytanii, a obecnie działające w skali globalnej, i Międzynarodowa Federacja Księgowych ujmowały w kolejnych definicjach od końca lat 50. XX w. kluczowe cechy systemu rachunkowości zarządczej podmiotu gospodarczego i wymagane jego ukierunkowanie, tak aby odpowiadał dynamice zmian w gospodarce rynkowej i zmieniającym się potrzebom informacyjnym menedżerów. Definicje te nie odwzorowywały faktycznego stanu rozwoju rachunkowości zarządczej, nawet w krajach wysoko rozwiniętych, ale raczej akcentowały stan pożądany i wytyczały – choć w sposób zwięzły – kierunek, w jakim powinny zachodzić zmiany w praktyce rachunkowości zarządczej.

Promulgowanie tych definicji miało także wpływ na zawartość podręczników akademickich, których autorzy przyjmowali jako punkt wyjścia postrzeżenie rachunkowości wyrażone w definicji aktualnej w danym okresie. Przechodzili oni wraz z upływem czasu z perspektywy narzędziowej i operacyjnej na perspektywę procesową i strategiczną w objaśnianiu zagadnień rachunkowości na potrzeby zarządzania [zob. np. Horngren 1967; Anthony 1970; Hansen, Mowen 1994; Raiborn i in. 1996; Atkinson i in. 1997; Horngren 2002; Drury 2012].

Działalność organizacji zawodowych, w tym także propagowanie aktualnego wizerunku *management accounting* w formie definicji i opracowań programowych, przyczyniła się do wyodrębnienia nowego zawodu w krajach anglojęzycznych i wzrostu jego prestiżu wśród innych zawodów ekonomicznych. Należałoby zatem także w Polsce podjąć skuteczne działania organizacyjne w celu ukazania istotnej roli specjalistów ds. rachunkowości zarządczej w procesach zarządzania w różnego typu organizacjach, który to zawód już od 2010 r. jest formalnie włączony do klasyfikacji zawodów i specjalności na potrzeby rynku pracy [zob. np. Szychta 2011; Rozporządzenie 2014].

Na zakończenie, biorąc pod uwagę przemiany w istocie rachunkowości zarządczej od czasu jej pierwszych definicji i stawiane jej współcześnie wymagania, można zaproponować następującą jej definicję: „rachunkowość zarządcza jest systemem pomiaru, gromadzenia, analizowania i komunikowania istotnych decyzyjnie informacji finansowych i niefinansowych o działalności podmiotu gospodarczego i jego otoczeniu, które służą wspieraniu menedżerów i innych pracowników w formułowaniu, wdrażaniu i kontroli jego strategii w celu trwałego i długookresowego tworzenia przez ten podmiot wartości dla jego interesariuszy”. Takie ujęcie istoty rachunkowości zarządczej wskazuje na potrzebę systemowego jej traktowania w praktyce i służeńie strategicznym celom działalności podmiotu gospodarczego.

Literatura

- AAA, 1966, *A Statement of Basic Accounting Theory*, American Accounting Association, Sarasota, Florida.
- AICPA, CIMA, 2014, *Globalne Zasady Rachunkowości Zarządczej*®, <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/polish-full-document-gmaps.pdf>.
- Anthony R.N., 1970, *Management Accounting. Text and Cases*, 4th ed. Richard D. Irwin, Inc, Homewood.
- Anthony R.N., 1989, *Reminiscences About Management Accounting*, „Journal of Management Accounting Research”, Fall, Vol. 1.
- Atkinson A.A., Banker R.D., Kaplan R.S., Young S.N., 1997, *Management Accounting*, 2nd ed., Prentice-Hall International, Inc, Upper Saddle River.
- Boyns T., Edwards J.R., 2013, *A History of Management Accounting. The British Experience*, Routledge, New York, London.
- CIMA, 2005, *CIMA Official Terminology*, 2005 Edition.
- Drury C., 2012, *Management and Cost Accounting*, 8 ed., Cengage Learning, Hampshire.
- Foster G., Young S.M., 1997, *Frontiers of Management Accounting Research*, „Journal of Management Accounting Research”, Vol. 9.
- Freear J., 1996, *The Chartered Institute of Management Accountants*, [w:] *The History of Accounting. An International Encyclopedia*, Garland Publishing Inc., New York–London.
- Hansen D.R., Mowen M.M., 1994, *Management Accounting*, 3rd ed., College Division South-Western Publishing Co., Cincinnati.
- Horngrén Ch.T., 1967, *Cost Accounting. A Managerial Emphasis*, Prentice Hall Inc., Engelwood Cliffs.
- Horngrén Ch.T., 1986, *Cost and Management Accounting: Yesterday and Today*, [w:] *Research and Current Issues in Management Accounting*, ed. M. Bromwich, A.G. Hopwood, Pitman Publishing Ltd., London.

- Horngrén Ch.T., Bhimani A., Datar S.M., Foster G., 2002, *Management and Cost Accounting*, wyd. 2, Person Education Ltd., Harlow.
- Horngrén Ch.T., Datar S.M., Foster G., 2003, *Cost Accounting. A Managerial Emphasis*, Prentice Hall, Person Education International, Upper Saddle River.
- IFAC, 1997, *Management Accounting Concepts, Proposed Revision to Statement on International Management Practice # 1*, Financial and Management Accounting Committee, IFAC, New York, Exposure Draft, January.
- IFAC, 1998, *Management Accounting Concepts. International Management Accounting Practice Statement*, Financial and Management Accounting Committee, International Federation of Accountants, New York.
- IMA, 2008, *Statements on Management Accounting, Definition of Management Accounting*, Institute of Management Accountants, Montvale.
- Jaruga A., 1995, *Rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza – wprowadzenie*, [w:] A. Jaruga (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego, SKwP, Warszawa.
- Jaruga A., 1998, *Rachunkowość zarządcza u progu XXI wieku*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 47, SKwP, Warszawa.
- Johnson H.T., Kaplan R.S., 1987, *Relevance Lost, The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston, rep. 1991.
- Nowak E. (red.), 2008, *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Raiborn C.A., Barfield J.T., Kinney M., 1996, *Managerial Accounting*, West Publishing Company, Minneapolis/Sain Paul.
- Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 7 sierpnia 2014 r. w sprawie klasyfikacji zawodów i specjalności na potrzeby rynku pracy oraz zakresu jej stosowania, Dz.U. z 2014 r. poz. 1145.
- Ryan B., Scapens R.W., Theobald M., 2002, *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*, 2nd ed., Thomson, London.
- Sobańska I., 2006, *Rachunkowość zarządcza*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, wyd. 2, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Sobańska I., Szychta A., Świdarska G.K., Kabalski P., 2010, *Rachunkowość zarządcza a controlling*, „Rachunkowość”, nr 3.
- Szychta A., 2007, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Szychta A., 2008, *Procesowe ukierunkowanie współczesnej rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 44(100).
- Szychta A., 2011, *Rachunkowość zarządcza jako działalność zawodowa w kontekście doświadczeń zagranicznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 62(118).
- Szychta A., 2014, *Rozdział 18. Wybrane organizacyjne i etyczne aspekty praktyki rachunkowości zarządczej*, [w:] A. Jaruga, P. Kabalski, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza*, wyd. II, rozszerzone i zaktualizowane, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Szychta A., 2016, *Geneza rachunkowości zarządczej według różnych podejść badawczych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 87(143).
- Świdarska G.K., 2017, *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, wyd. II, zmienione i rozszerzone, MAC Consulting, Difin, Warszawa.
- Vangermeersch R., 1996, *Institute of Management Accountants*, [w:] M. Chatfield, R. Vangermeersch (red.), *The History of Accounting. An International Encyclopedia*, Garland Publishing, Inc., New York & London.
- Wnuk-Pel T., 2011, *Zastosowanie rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.