

*Anna Szychta**

CECHY WSPÓŁCZESNYCH BADAŃ I TEORII W DZIEDZINIE RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ

1. Wstęp

Na przełomie pierwszej i drugiej dekady XXI w. rachunkowość ma już wielowiekową historię¹ rozwoju w praktyce podmiotów gospodarczych, a także bogaty dorobek naukowy w postaci teorii o różnym zakresie i stopniu szczególności przedmiotowej, powstałych w wyniku zarówno badań dedukcyjnych, jak i empirycznych². Wraz z przemianami w sferze gospodarki i społeczeństwa, zwłaszcza w procesach i metodach zarządzania oraz w technologii przetwarzania i komunikowania informacji, rozszerza się dziedzina przedmiotowa nauki rachunkowości, na którą składają się badania prowadzone w powiązaniu z praktyką rachunkowości oraz wyniki tych badań w formie teorii o różnym charakterze, zakresie i przedmiocie odniesienia.

Rozszerzaniu się przedmiotu zainteresowania nauki rachunkowości towarzyszy specjalizacja uprawiających tę dyscyplinę i wyróżnianie w jej ramach określonych działów lub klas nazwanych terminem „rachunkowość” z dodaniem określenia. Oprócz ogólnej teorii rachunkowości wyróżnia się przede wszystkim rachunkowość finansową i zarządczą, ale także rachunkowość budżetową,

* Dr hab., prof. nadzw. UŁ, Zakład Teorii Rachunkowości w Katedrze Rachunkowości, Wydział Zarządzania, Uniwersytet Łódzki.

¹ Historia praktyki księgowości podwójnej, najstarszego działu rachunkowości, ma swoje korzenie w XIV–XV w. w przedsiębiorstwach kupieckich i bankierskich miast północnych Włoch (Genua, Florencja i Wenecja), choć pierwotne formy ewidencji księgowej znano i stosowano już w czasach starożytnych na terenie Środkowego Wschodu (Palestyna, Syria, Iran), w Mezopotamii, Grecji i Rzymie (zob. np. W o j c i e h o w s k i, 1964; E d w a r d s, 1989; M a t t e s s i c h, 1989, 1995).

² Dorobek ok. 200 lat badań w dziedzinie rachunkowości syntetycznie prezentuje w monografii R. M a t t e s s i c h (2008).

międzynarodową, środowiskową, podatkową itd. Mimo sprzeciwu niektórych pracowników naukowych wobec dzielenia rachunkowości na jej części składowe, tendencja taka występuje zarówno w literaturze zagranicznej, jak i krajowej. Początek tej tendencji przypada na pierwszą połowę lat 50. XX w., kiedy to wprowadzono w Stanach Zjednoczonych, a następnie w innych krajach anglojęzycznych termin *management accounting* dla oznaczenia tego zakresu rachunkowości, który jest zorientowany na potrzeby informacyjne menedżerów podmiotów gospodarczych (zob. szerzej: Szycha, 2007, s. 52–53). Od tego czasu stosowany jest umowny podział rachunkowości na jej dwie klasy – rachunkowość finansową i rachunkowość zarządczą³, które „wzajemnie się uzupełniają i częściowo pokrywają” (Jurga, 1994, s. 11).

Rachunkowość zarządcza jako wiedza wchodząca w zakres nauki rachunkowości oraz jako podsystem rachunkowości w podmiotach gospodarczych stanowi fakt niepodważalny w krajach anglojęzycznych. Koncepcje i metody rachunkowości zarządczej stosują również przedsiębiorstwa w innych krajach o ugruntowanej gospodarce rynkowej, np. w krajach niemieckojęzycznych są one objęte nazwą *Controlling*. Od początku lat 90. XX w. rachunkowość zarządcza odgrywa coraz większą rolę także w przedsiębiorstwach w Polsce i innych krajach Europy Środkowo-Wschodniej.

Już od początku XX w. są prowadzone badania naukowe w dziedzinie rachunkowości zorientowanej na potrzeby zarządzania, choć ich intensyfikacja oraz zróżnicowanie tematyczne i metodologiczne następowały w krajach zachodnich od połowy XX w. Rezultatem tych badań jest duża liczba monografii oraz trudna do policzenia liczba artykułów naukowych, które opublikowano na łamach licznych czasopism naukowych, głównie anglojęzycznych, specjalizujących się w tej dziedzinie, takich jak „Journal of Management Accounting Research”, „Management Accounting Research”, „Advances in Management Accounting” oraz bardziej skierowanych do praktyków, np. „Management Accounting”, „Cost Management”, „Management & Controlling”.

³ E. Burzym (2008, s. 80) wskazuje na niekonsekwencję terminologiczną tego podziału, pisząc następująco: „Z terminologicznego punktu widzenia podział rachunkowości na części określane odpowiednio mianem «finansowa» i «zarządcza» jest niekonsekwentny, każde z tych przymiotnikowych określeń wskazuje bowiem na zastosowanie innego kryterium podziału:

– określenie „finansowa” wskazuje na rodzaj stosowanego miernika (wartość wyrażona w cenach);

– określenie „zarządcza” wskazuje natomiast na cel, któremu mają służyć informacje tworzone w tym podsystemie (są to z reguły także informacje finansowe).

Ta niekonsekwencja terminologiczna jest źródłem niejasności i kontrowersyjnych wypowiedzi dotyczących przedmiotu i zakresu tych dwu części systemu rachunkowości. Znajduje to wyraz m. in. w definicjach rachunkowości zarządczej prezentowanych w literaturze anglojęzycznej”.

⁴ Do końca lat 90. XX w. wydawano dwa czasopisma o nazwie „Management Accounting” – jedno w USA, a drugie w Wielkiej Brytanii.

Od połowy lat 80. XX w. nasila się internacjonalizacja wiedzy w dziedzinie rachunkowości zarządczej. Olbrzymi postęp w rozwoju technologii informacyjnej i komunikacyjnej w ostatnich kilkunastu latach przyczynił się do zwiększenia liczby badań naukowych prowadzonych przez zespoły specjalistów pochodzących z różnych krajów i regionów świata, co spowodowało wzrost liczby wspólnych opracowań naukowych i podręczników (np. Bescos i in., 2001; Bhimani, Gosselin, 2002; Bhimani (ed.), 2003a, b; Chapman i in. (eds.), 2007). Doszło do intensyfikacji wymiany poglądów na forum międzynarodowych konferencji i warsztatów naukowych dzięki działalności stowarzyszeń i instytucji działających na rzecz rozwoju nie tylko praktyki, ale także aktywności badawczej w zakresie rachunkowości zarządczej⁵.

W niniejszym artykule dąży się do określenia celu badań naukowych w dziedzinie rachunkowości zarządczej, wskazania roli i form badań empirycznych oraz przedstawienia istoty i typów teorii w tym zakresie nauki rachunkowości.

Artykuł powstał w rezultacie przeprowadzonych przez autorkę studiów zagranicznej i polskiej literatury przedmiotu i stanowi próbę wskazania argumentów potwierdzających tezę, iż:

- 1) badania w dziedzinie rachunkowości zarządczej na współczesnym etapie jej rozwoju są silniej ukierunkowane na praktykę rachunkowości niż to było w przeszłości;
- 2) praktyczna orientacja badań w rachunkowości zarządczej nie może jednak prowadzić do dominacji publikacji typu deskryptywnego, jedynie opisujących rozwiązania w obszarze rachunkowości zarządczej w praktyce;
- 3) normatywne teorie rachunkowości zarządczej powinny ukierunkowywać projektowanie systemów rachunkowości zarządczej, które uwzględniałyby szeroki i zmieniający się kontekst ich funkcjonowania.

2. Rachunkowość zarządcza jako nauka stosowana

Istotne dla realizacji celu niniejszego artykułu jest nawiązanie do powszechnie współcześnie akceptowanego stwierdzenia, iż rachunkowość jako dyscyplina naukowa jest zaliczana do grupy nauk stosowanych, praktycznych.

⁵ Są to przede wszystkim: Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC), Europejskie Stowarzyszenie Rachunkowości (EAA), Europejski Instytut Zaawansowanych Studiów Zarządzania (EIASM), Amerykańskie Stowarzyszenie Rachunkowości (AAA), Instytut Specjalistów Rachunkowości Zarządczej (IMA) w USA i Licencjonowany Instytut Specjalistów Rachunkowości Zarządczej (CIMA) w Wielkiej Brytanii.

Naukami stosowanymi są – jak to zdefiniował K. Ajdukiewicz w 1938 r.⁶ – nauki, „których problematyka wyrasta bezpośrednio z potrzeb praktyki życiowej [...]. O tym, czym nauki te się zajmują, decydują cele, które ludzie postanawiają lub zamierzają przez swe czyny urzeczywistniać. Nauki te rozmyślają mianowicie nad tym, za pomocą jakich środków realizować zamierzone cele” (Ajdukiewicz, 1985, s. 314).

Rachunkowość zarządcza jako część składowa nauki rachunkowości powinna więc „rozmyślać” nad tym, za pomocą jakich środków należy realizować zamierzone cele w dziedzinie praktyki rachunkowości zarządczej. Konieczne jest zatem wyraźne określenie celu lub celów tego zakresu praktyki rachunkowości. Jak wiadomo, w ogólnym ujęciu celem rachunkowości zarządczej w praktyce, rozumianej jako system rachunkowości zarządczej jednostki gospodarczej, jest dostarczanie menedżerom informacji przydatnych w zarządzaniu daną jednostką. Cel tego zakresu praktyki rachunkowości jest wyrażany bardziej szczegółowo i w sposób zmieniający się w czasie w definicjach rachunkowości zarządczej sformułowanych na kolejnych etapach jej rozwoju.

Istotę i cel rachunkowości zarządczej jako praktyki na obecnym etapie jej rozwoju trafnie ujmują dwie przytoczone niżej definicje sformułowane przez ekspertów Instytutu Specjalistów Rachunkowości Zarządczej (Institute of Management Accountants) w Stanach Zjednoczonych:

- „Rachunkowość zarządcza 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”⁷;
- rachunkowość zarządcza to „działalność zawodowa, która dotyczy współdziałania w podejmowaniu decyzji kierowniczych, doradzania przy planowaniu i systemach zarządzania wynikami oraz która dostarcza fachowej wiedzy z zakresu sprawozdawczości finansowej i kontroli (sterowania) w celu wsparcia menedżerów przy formułowaniu i implementacji strategii”⁸ (State-ments, 2008).

Rachunkowość zarządcza od strony praktyki jest więc postrzegana współcześnie w tej części świata, gdzie wyłoniła się idea nadania rachunkowości

⁶ K. Ajdukiewicz objaśnił różnice między naukami stosowanymi (praktycznymi) a naukami czystymi (teoretycznymi) w eseju pt. *Wartość nauki*, opublikowanym w pracy pt. *Propedeutyka filozofii*, Lwów–Warszawa 1938, którego przedruk zawiera wybór pism tego autora opublikowany w: Ajdukiewicz (1985, s. 314–316).

⁷ Przekład własny autorki definicji zamieszczonej w języku angielskim, w: Foster, Young 1997, s. 64.

⁸ Treść definicji podano według własnego tłumaczenia z języka angielskiego.

zorientowanej na potrzeby wewnętrzne swoistej nazwy: *management accounting*, jako integralna część procesu zarządzania jednostką gospodarczą, ukierunkowująca decyzje i działania menedżerów w zarządzaniu strategicznym i stanowiąca składnik jej kultury organizacyjnej. Takie aktualne rozumienie istoty i celu rachunkowości zarządczej wynika z jej dostosowywania się do potrzeb informacyjnych kierowników współczesnych przedsiębiorstw.

Powyższe rozważania stanowią podstawę do stwierdzenia, że rachunkowość zarządcza rozpatrywana od strony nauki (a precyzyjniej formułując: jako część składowa nauki rachunkowości będącej dyscypliną stosowaną) powinna zajmować się tym, za pomocą jakich środków należy realizować zamierzone cele w sferze praktyki rachunkowości zarządczej. Jest ona bowiem dyscypliną stosowaną, celowo zorientowaną.

Badania w zakresie rachunkowości zarządczej i jej teorie jako składniki tej subdyscypliny naukowej powinny zatem dostarczać osobom zainteresowanym objaśnień i wytycznych pomagających odpowiedzieć na pytania, jakie metody rachunkowości zarządczej należy stosować w jednostkach gospodarczych, w jaki sposób i przy jakich uwarunkowaniach je wdrażać oraz jak zmieniać rachunkowość zarządczą w praktyce, aby:

- 1) dostarczała informacji stanowiących wsparcie dla menedżerów przy podejmowaniu przez nich trafnych decyzji ekonomicznych (planowaniu i kontroli);
- 2) motywowała kierowników do skupiania uwagi na przyjętych celach organizacji gospodarczej i dążeniu do ich osiągnięcia.

Przedmiotem zainteresowania nauki rachunkowości zarządczej są systemy rachunkowości zarządczej zalecane, projektowane i stosowane w praktyce jednostek gospodarczych. Systemy te są konstruowane na podstawie określonych modeli rachunku kosztów, dlatego niekiedy rachunkowość zarządcza jest też uznawana za rachunek kosztów zorientowany na proces podejmowania decyzji przez menedżerów (zob. np. Mattessich, 1984, s. 395; Jarugowa, 1999, s. 2).

Badania naukowe realizowane w omawianej dziedzinie i teorie będące ich rezultatem powinny być przydatne dla bieżącej lub przyszłej praktyki. Ich celem powinno być formułowanie lepszych koncepcji do zastosowania w jednostkach gospodarczych przy określonych uwarunkowaniach ich działalności, a także poznawanie i analizowanie skutków zastosowania określonych systemów oraz rozwiązań problemów z zakresu rachunkowości zorientowanej na potrzeby informacyjne menedżerów.

Mimo powszechnej zgody co do praktycznego ukierunkowania działalności badawczej w nauce rachunkowości od wielu lat nasilają się wezwania autorów w literaturze przedmiotu do prowadzenia badań bardziej użytecznych dla praktyki (np. Mattessich, 1995; Kaplan, 1998). Formułowane są też opinie, iż badania te nie mają w ogóle wpływu na praktykę, a większość badaczy

akademickich w tej dziedzinie i ich publikacje nie są wcale znane poza środowiskiem akademickim (Swieringa, 1998, s. 43). Inni autorzy podkreślali w różnych okresach w przeszłości występowanie dużej rozbieżności między badaniami naukowymi a poziomem rozwoju rachunkowości zarządczej w praktyce i zapotrzebowaniem praktyków na wyniki tych badań (np. Kaplan, 1984b; Johnson, Kaplan, 1987; Mattessich, 1995; Mitchell, 2002).

Niewątpliwie w pierwszej dekadzie XXI w. dociekania naukowe w obszarze rachunkowości zarządczej były prowadzone przy dużym stopniu świadomości znacznej części badaczy, iż nie mogą one mieć charakteru oderwanego od faktycznych potrzeb i oczekiwań współczesnej praktyki. Analiza tematyki i rodzaju badań prezentowanych w referatach, np. podczas corocznych kongresów EAA, ujawnia jednak, że w wielu przypadkach są to badania bardzo drobiazgowo, zdominowane użyciem złożonych modeli ekonometrycznych i metod statystycznych oraz o niewielkich walorach aplikacyjnych.

Przejawami zwiększenia praktycznej orientacji badań w dziedzinie rachunkowości zarządczej są dążenia autorów publikacji naukowych do opisu i objaśniania systemów i metod stosowanych w jednostkach gospodarczych, opracowywanie i testowanie koncepcji uwzględniających potrzebę usprawnienia dotychczasowej praktyki (np. rachunku kosztów działań, zbilansowanej karty wyników), prowadzenie dyskusji z praktykami rachunkowości zarządczej i menedżerami, a także angażowanie się niektórych badaczy w projektowanie i wdrażanie systemów rachunkowości zarządczej dla konkretnych przedsiębiorstw. Na przykład pracownicy wyższych uczelni w Wielkiej Brytanii, zdaniem R. W. Scapensa (2004), nie są już zamknięci, tak jak w latach 70. XX w., „w wieżach z kości słoniowej”, kiedy byli ignorowani przez praktyków. Od lat 80. badacze zajmują się bowiem poznawaniem praktyki rachunkowości zarządczej poprzez prowadzenie rozmów z jej specjalistami. Wyzwaniem dla przyszłych badań jest natomiast ścisła współpraca z praktykami, gdyż prowadzący badania zarówno mogą, jak i powinni mieć wpływ na kształtowanie systemów rachunkowości zarządczej podmiotów gospodarczych (Scapens, 2004).

W pełni słuszna jest bowiem konkluzja sformułowana przez F. Mitchella (2002, s. 285), iż główną funkcją badań w dziedzinie rachunkowości zarządczej powinno być informowanie i doskonalenie praktyki. W celu realizacji tej funkcji konieczne jest zapewnienie skutecznego procesu komunikacji między teoretykami a praktykami. Zgodnie z opinią F. Mitchella (2002, s. 278), praktycy powinni stanowić część procesu badawczego w tym sensie, że powinni być traktowani nie tylko jako obiekt badań (określenia ich pozytywnej, konstruktywnej roli), lecz także jako źródło idei badawczych oraz ogniwo „mechanizmu” sprzężenia zwrotnego dla wyników badań.

3. Rola badań empirycznych w rachunkowości zarządczej

Konieczność zwiększenia praktycznej orientacji badań i koncepcji w dziedzinie rachunkowości zarządczej stała się imperatywem dla środowiska naukowego po fali krytyki w latach 80. XX w. dotyczącej niedostosowania metod rachunkowości zarządczej do potrzeb zarządzania amerykańskimi przedsiębiorstwami działającymi w coraz to bardziej dynamicznie zmieniającym się otoczeniu gospodarki postindustrialnej. Krytykę tę, zapoczątkowaną przez R. S. Kaplana (1984b) rozwinęli H. T. Johnson i R. S. Kaplan (1987) oraz kontynuowali inni autorzy, np. M. Bromwich (1986), Ch. Horngren (1986). H. T. Johnson i R. S. Kaplan (1987) sformułowali nawet tezę, że rachunkowość zarządcza utraciła wówczas swoją przydatność decyzyjną w praktyce. Anglojęzyczne podręczniki akademickie i publikacje naukowe wydawane do około 1985 r. przedstawiały szereg modeli i metod, które miały jedynie wymiar teoretyczny (zob. szerzej: Szychta 2007, 2008, rozdz. 1). Były one przede wszystkim efektem badań analitycznych, dedukcyjnych, wykorzystujących aparat narzędziowy nauk ilościowych, studiów opartych na założeniach neoklasycznej ekonomii i koncepcjach behawioralnych. Nie przedstawiały natomiast stanu zastosowań metod rachunkowości zarządczej w praktyce i nie pokazywały potrzeb informacyjnych kierowników jednostek gospodarczych.

R. S. Kaplan (1984b, s. 415, 1986, s. 430) wysunął postulat zwiększenia zakresu badań empirycznych w dziedzinie rachunkowości zarządczej, a zatem rozpoczęcia prowadzenia badań bardziej indukcyjnych niż dedukcyjnych. Uznał to za warunek konieczny, aby mógł nastąpić postęp w rachunkowości zarządczej, przejawiający się dostarczaniem przez naukę takich systemów rachunku kosztów i metod pomiaru wyników, które odwzorowywałyby złożoność struktur i warunków działania współczesnych podmiotów gospodarczych oraz były możliwe do zastosowania z punktu widzenia metodologicznego i technicznego.

Nawołując do rozpoczęcia studiów empirycznych w dziedzinie rachunkowości zarządczej, R. S. Kaplan przekonywał, że najbardziej wskazaną metodą będą tu studia przypadków, a ponadto badania terenowe i częściowo eksperymenty terenowe⁹.

⁹ Studium przypadku (ang. *case study*) polega na dokładnym opisie konkretnej faktycznej sytuacji. Studia przypadków dotyczące rachunkowości zarządczej powinny opisywać również system zarządzania i czynniki otoczenia, w którym działa dane przedsiębiorstwo. Studia terenowe (ang. *field studies*) są przekrojowymi badaniami wielu przypadków; wymagają gromadzenia danych o badanych przedsiębiorstwach w wyniku wielu wizyt, składanych w nich przez badacza. Eksperymenty terenowe (ang. *field experiments*) polegają na manipulowaniu jedną lub kilkoma zmiennymi w danym przedsiębiorstwie i badaniu ich wpływu na kształtowanie się innych czynników – zmiennych zależnych.

R. S. Kaplan (1986) zalecał studia przypadków jako ważną metodę dociekań empirycznych w rachunkowości zarządczej, ponieważ:

- 1) tworzą one podstawę do podjęcia dalszej aktywności badawczej,
- 2) pomogą skoncentrować się na innowacyjnych i najlepszych przedsiębiorstwach oraz technikach (zamiast wybierania reprezentatywnych przypadków),
- 3) stanowią bardzo dobre narzędzie dydaktyczne, wprowadzające studentów w bogatsze i bardziej złożone sytuacje niż zazwyczaj przedstawiane na zajęciach.

Studia przypadków dotyczące systemów i metod rachunkowości zarządczej umożliwiają poznanie różnych czynników i aspektów środowiska, w których te systemy i metody są stosowane. Tworzą one także fundament do rozwoju wiedzy analitycznej.

Oceny i propozycje Kaplana zapoczątkowały intensywną dyskusję wśród teoretyków rachunkowości oraz faktycznie zwiększyły ich zainteresowanie badaniami empirycznymi w dziedzinie rachunkowości zarządczej. Oprócz opinii w pełni popierających Kaplana, wyrażano także poglądy bardziej umiarkowane. Na przykład R. Mattessich (1991, s. 7) popierał postulat Kaplana o konieczności podjęcia badań empirycznych w rachunkowości zarządczej, lecz jednocześnie nie godził się z szeroko powielaną przez niektórych autorów negatywną oceną dotychczasowego dorobku badań analitycznych i teorii normatywnych w tej dyscyplinie.

Od około dwóch dekad jest faktycznie widoczny wzrost liczby i zakresu studiów empirycznych w dziedzinie rachunkowości zarządczej. Uznano, zgodnie z zaleceniami Kaplana, że rozszerzenie badań w formie studiów przypadków i badań terenowych w celu poznania i opisu bieżącej praktyki rachunkowości zarządczej może być punktem wyjścia do ewentualnego opracowania nowych koncepcji i modeli przydatnych dla praktyki. Prowadzący badania „powinni być w terenie, aby mogli zrozumieć, jak informacje są tworzone i wykorzystywane w konkretnych jednostkach gospodarczych” (Kaplan, 1986, s. 429). Kaplan proponował, aby teoretycy rachunkowości rozwinęli badania poprzez działanie (ang. *action research*), tzn. poprzez bezpośredni udział w programach tworzenia nowych rozwiązań w zakresie rachunkowości zarządczej dla konkretnych podmiotów gospodarczych.

Podczas opracowywania koncepcji nowych metod rachunkowości zarządczej, tj. rachunku kosztów działań, w tym także sterowanego czasem (zob. np. Cooper, Kaplan, 1991; Kaplan, Anderson, 2007), oraz zbilansowanej karty wyników (Kaplan, Norton, 2001), Kaplan wraz ze współpracownikami zastosowali odmianę tego podejścia badawczego, którą nazwali innowacyjnymi badaniami poprzez działanie (ang. *innovation action research*). Głównym celem tego podejścia jest modyfikacja i rozpowszechnienie nowo sformułowanej koncepcji rachunkowości zarządczej w świetle doświadczeń zdobytych podczas jej zastosowania najpierw w kilku przedsiębiorstwach.

W cyklu innowacyjnych badań poprzez działanie wyróżnia się cztery etapy obejmujące (zob. szerzej K a p l a n, 1998, s. 97–103):

1) obserwowanie praktyki pod kątem zastosowania określonej metody rachunkowości zarządczej, szczegółową analizę jej wad i ograniczeń przydatności, poszukiwanie innowacyjnych rozwiązań (dzięki wizytowaniu przedsiębiorstw, w których wprowadzono niekonwencjonalne rozwiązanie, dyskusje z kierownikami, innymi pracownikami naukowymi i studentami) oraz sformułowanie wstępnej, nowej koncepcji dotyczącej określonej metody;

2) opracowanie studiów przypadków opisujących zastosowanie innowacyjnej koncepcji i ich wykorzystanie w nauczaniu rachunkowości zarządczej na studiach typu MBA i kursach dla kadry kierowniczej, co pozwala na pełne sformułowanie nowej koncepcji;

3) rozpowszechnienie nowej koncepcji poprzez referaty konferencyjne, artykuły i monografie oraz zapoczątkowanie debaty w środowisku teoretyków i praktyków na temat nowej metody;

4) implementację innowacyjnej metody w szeregu podmiotów gospodarczych dzięki aktywnemu zaangażowaniu we wdrożenie dużego grona pracowników naukowych, konsultantów oraz praktyków rachunkowości i zarządzania; na tym etapie następuje testowanie nowej metody, dostarczenie informacji na temat procesu implementacji metody oraz jej przydatności praktycznej, co stanowi źródło wiedzy dla jej modyfikacji i doskonalenia.

Innowacyjne badania poprzez działania wymagają aktywnego współdziałania pracowników naukowych, konsultantów i praktyków w celu testowania formułowanej teorii, jej ulepszenia, poznania jej ograniczeń oraz zdobywania wiedzy o uwarunkowaniach jednostek gospodarczych, które prowadzą do udanych lub nieudanych wdrożeń metody proponowanej przez tę teorię (K a p l a n, 1998, s. 115). Teoretycy rachunkowości zarządczej uczestniczący w programie innowacyjnych badań poprzez działanie zajmują się nie tylko opisem, objaśnieniem i przewidywaniem określonych procesów występujących w praktyce, lecz mogą wpływać na przebieg tych procesów na skutek kreowania nowych algorytmów odwzorowania ich struktury oraz metod pomiaru wartości. Badania tego typu charakteryzują się więc ścisłym powiązaniem z praktyką.

Empiryczne metody badawcze w rachunkowości zarządczej zostały zastosowane w zróżnicowanym stopniu przez pracowników naukowych obszaru anglojęzycznego i poza tym obszarem. Na przykład brytyjscy autorzy generalnie poparli wezwanie Kaplana do zwiększenia zakresu studiów przypadków i ograniczenia ilościowych analiz w rachunkowości zarządczej, lecz wykazali oni większy sceptycyzm niż autorzy amerykańscy w odniesieniu do zasadności studiów przypadków w stylu opracowań oferowanych przez szkołę harwardzką jako efektywnych narzędzi badawczych (H o p p e r i in., 2001, s. 278).

Uznaje się, że metody empiryczne są stosowane w rachunkowości zarządczej w znacznie mniejszym stopniu przez badaczy w krajach spoza obszaru

języka angielskiego. Ponadto, w zbyt małej liczbie artykułów w międzynarodowych czasopismach naukowych przedstawiono rolę badań i praktyki w innych krajach niż anglosaskie (Carmona, 2004, s. 15).

Zgodnie z ustaleniami A. Wagenhofera (2004, s. 15 i 17), prowadzący badania w dziedzinie rachunkowości zarządczej w Niemczech, Austrii i Szwajcarii stosowali w latach 1998–2004 przede wszystkim analityczne metody badawcze, a rozważania opierali zwłaszcza na teoriach produkcji, badań operacyjnych i ekonomii. Studia przypadków i badania terenowe stanowiły ok. 14% artykułów spośród 214 opublikowanych w tym czasie w sześciu niemieckojęzycznych czasopismach naukowych, a w większości przypadków były to opracowania deskryptywne, niezachowujące ścisłych metodologicznych wymogów stawianych pracom naukowym o charakterze empirycznym.

Analiza S. Carmony (2004) źródeł bibliograficznych z zakresu rachunkowości zarządczej powstałych w latach 1980–2004 w Hiszpanii i innych krajach hiszpańskojęzycznych dowodzi, że zachodzi stopniowa zmiana nastawienia teoretyków rachunkowości w tych krajach z badań normatywnych na empiryczne.

W Polsce od początku lat 90. XX w. następuje wzrost liczby badań empirycznych w zakresie rachunkowości zarządczej, przede wszystkim w formie badań ankietowych i studiów przypadku. Ich celem głównie jest poznanie i opis stanu, przyczyn i tendencji przemian w dziedzinie rachunkowości zarządczej w praktyce przedsiębiorstw działających w Polsce (np. Gierusz i in., 1996; Sobańska, Wnuk, 1999, 2000; Sobańska, 2002, 2006; Szadzińska, 2002; Szycha, 2001, 2007; Wroński, 2005), poznanie stopnia i zakresu wdrożenia określonych metod rachunkowości zarządczej, np. rachunku kosztów działań (Wnuk-Pel, 2006, 2009), rachunku kosztów pełnych i zmiennych (Januszewski, Gierusz, 2004), budżetowania operacyjnego, metod pomiaru dokonań przedsiębiorstw (Michalak, 2008).

Badania empiryczne w rachunkowości zarządczej, choć bardzo wskazane w celu lepszego poznania systemów i metod stosowanych w jednostkach gospodarczych oraz zwiększenia przydatności dociekań naukowych dla praktyki, są też krytykowane z wielu powodów. Brytyjscy autorzy podkreślają, że na podstawie nawet szeregu studiów przypadków, które odnoszą się do rozwiązań stosowanych w rachunkowości zarządczej konkretnych jednostek gospodarczych, bardzo trudno jest określić ogólne tendencje rozwoju praktyki oraz sformułować ogólne wnioski, gdyż studia przypadków są zazwyczaj opracowywane przy uwzględnieniu różnych kluczowych czynników i aspektów oraz zastosowaniu różnych teoretycznych podejść (Hopper i in., 2001, s. 282). Ich zdaniem, Kaplan i jego zwolennicy powinni zwracać większą uwagę na kwestie metodologiczne oraz praktyczne doświadczenia uzyskiwane z badań w formie studiów przypadków w Europie i innych regionach poza Ameryką Północną.

Uznają oni studia przypadków typu harwardzkiego za zbyt krótkie, nadmiernie eksponujące zagadnienia kierownicze, czynniki behawioralne i zewnętrzne, nadmiernie ateoretyczne, a więc nieadekwatnie objaśniające procesy i problemy zarządzania (Hopper i in., 2001, s. 278). Z tego też powodu R. W. Scapens (2004, s. 9) postulował, iż „obecnie potrzebujemy teoretycznie ugruntowanych studiów przypadków, tj. teorii zastosowanej do analizy przypadku, niż przypadków ilustrujących daną teorię”.

Badania empiryczne w rachunkowości zarządczej najbardziej krytycznie ocenił J. L. Zimmerman (2001), co z kolei wywołało ożywioną debatę autorów amerykańskich i europejskich, niepopierających częściowo lub w pełni jego opinii (Hopwood, 2002; Ittner, Larcker, 2002; Luft, Shields, 2002; Lukka, Mouristen, 2002; Malmi, Granlund, 2009). Punktem odniesienia oceny wyrażonej przez Zimmermana był artykuł Ch. D. Ittnera i D. F. Larckera (2001), w którym autorzy dokonali przeglądu i oceny badań empirycznych w rachunkowości zarządczej, przyjmujących podejście zarządzania opartego na wartości (ang. *value-based management*, VBM).

J. L. Zimmerman uznał, że koncepcja badań empirycznych, do których wzywał Kaplan, prowadzi jedynie do obserwacji i opisu praktyki. Opracowania będące rezultatem studiów empirycznych od drugiej połowy lat 80. zostały ograniczone do deskrypcji praktyki, a ich autorzy nie zajmowali się stawianiem hipotez i testowaniem teorii, wykorzystywali głównie indukcyjne metody badawcze i podstawy koncepcyjne spoza dziedziny ekonomii. J. L. Zimmerman (2001, s. 414) trafnie ocenił, że opisywanie praktyki, samo w sobie, jest działaniem nieproduktywnym. Jeśli natomiast celem badań jest sformułowanie empirycznie weryfikowalnych teorii, to pełny opis praktyki często prowadzi do nowych teorii. Uznał on, że badaniom empirycznym w rachunkowości zarządczej nie udało się przejść od opisywania praktyki do opracowania i testowania teorii, co nastąpiło w innych obszarach rachunkowości (Zimmerman, 2001, s. 425), np. w zakresie ogólnej teorii rachunkowości i w obszarze rachunkowości finansowej.

Autor ten sformułował kilka możliwych uzasadnień dotyczących takiego stanu badań empirycznych w rachunkowości zarządczej na początku XXI w., a także podał zalecenia do prowadzenia tego typu badań w przyszłości. Przypuszczał, iż empirycznej literaturze w zakresie rachunkowości zarządczej nie udało się wypracować systematycznego zbioru wiedzy z następujących powodów (Zimmerman, 2001, s. 419):

- 1) brak wiarygodnych i spójnych danych¹⁰;

¹⁰ Przyczyną braku wiarygodnych danych z zakresu rachunkowości zarządczej są m. in. duże trudności z przeprowadzeniem reprezentatywnych badań ankietowych i niechęcią respondentów do udziału w tego typu badaniach. Zdaniem Ch. D. Ittnera (2004), badania ankietowe stają się

- 2) stosowanie ateoretycznego podejścia (brak testowania hipotez sformułowanych na podstawie określonej teorii);
- 3) zmieniające się motywy prowadzenia badań przez teoretyków;
- 4) mały zakres zastosowania teorii ekonomii jako podstawy dociekań naukowych;
- 5) opracowanie niewielkiej liczby empirycznie testowalnych koncepcji;
- 6) prawie wyłączne skupienie uwagi badaczy na kwestiach podejmowania decyzji, a nie na zagadnieniach kontroli działalności.

Mimo że wielu autorów nie akceptuje w ogóle lub częściowo przytoczonych opinii Zimmermana, to argumenty tego autora zasługują na uwagę, gdyż przypomina on o konieczności stosowania właściwej metodologii prowadzenia badań naukowych i rozwijania studiów w dziedzinie rachunkowości zarządczej motywowanych nie tylko potrzebami konsultingowymi i ściśle zorientowanych jedynie na bieżącą praktykę. Nauka rachunkowości, służąca praktyce, nie może być bowiem przez nią zdeterminowana, lecz musi także obejmować badania formułujące nowe koncepcje i ich uzasadnienie bez względu na to, kiedy zostaną wykorzystane – obecnie czy dopiero w przyszłości (Mattessich, 1964, s. 3; Szychta, 1996, s. 106). Teza ta w pełni dotyczy dociekań naukowych prowadzonych również w dziedzinie rachunkowości zarządczej.

4. Istota i typy teorii rachunkowości a teorie w dziedzinie rachunkowości zarządczej

Krytyczna ocena przez J. L. Zimmermana charakteru i sposobu prowadzenia badań empirycznych w rachunkowości zarządczej stała się inspiracją do szerszej dyskusji i refleksji w środowisku zagranicznych badaczy na temat istoty, roli i praktycznej istotności teorii w tej dziedzinie (m. in. Chapman i in. (eds.), 2007; Malmi, Granlund, 2009; Vollmer, 2009). Przed przytoczeniem głównych tez i wniosków tej debaty należy przyjrzeć się, jak różni autorzy publikacji w dziedzinie rachunkowości postrzegają istotę teorii. Dokonany przez autorkę przegląd literatury przedmiotu wskazuje bowiem, że pojęcie „teoria” jest różnie interpretowane oraz są formułowane różne opinie o tym, co stanowi teorię rachunkowości, a co nie może nosić takiego miana.

coraz trudniejsze do przeprowadzenia również w USA. W celu zwiększenia wiarygodności danych otrzymanych w tego typu badaniach należy integrować uzyskane tą drogą informacje z danymi publicznie dostępnymi. Ponadto potrzebna jest duża wyobraźnia badaczy przy formułowaniu projektów i pytań badawczych.

Dla niektórych autorów teoria wydaje się tym, co obejmuje cała istniejąca literatura w dziedzinie rachunkowości zarządczej i kontroli, dla innych jest ona orientującym zbiorem idei lub objaśniających koncepcji (A h r e n s, C h a p - m a n, 2006, s. 821). W jednej z definicji stwierdzono, że teoria jest „zbiorem wzajemnie powiązanych konstrukcji (koncepcji), definicji i twierdzeń, które wyrażają systematyczne postrzeganie zjawiska na skutek wyspecyfikowania relacji między zmiennymi w celu objaśnienia i przewidywania tego zjawiska” (K e r l i n g e r, 1964, s. 11; za: B e l k a o u i, 2004, s. 83). Przez teorię rozumie się też „logiczne wnioskowanie będące podstawą do wyrażenia jakiegoś sądu” (G o d f r e y i in., 2006, s. 4). Kolejna definicja przytoczona przez J. G o d f r e y a i in. (2006, s. 4) określa, że „teoria jest zbiorem idei stosowanych do wyjaśnienia obserwacji realnego świata”. Przez teorię rozumie się też „logiczny zbiór ogólnych stwierdzeń podsumowujących sedno określonego zakresu wiedzy” (S t a u b u s, 2003, s. 15).

Przyczyną różnorodnego postrzegania istoty teorii przez badaczy w dziedzinie rachunkowości jest w dużym stopniu fakt, czy są oni zwolennikami teorii normatywnej (preskryptywnej), czy opowiadają się za stosowaniem teorii pozytywnej (deskryptywnej). Ogólnie ujmując, teorie deskryptywne są związane z dziedzinami zjawisk (procesów, zdarzeń); zjawiska, których dotyczy i które objaśnia dana teoria, muszą być skonkretyzowane. Normatywne teorie wychodzą zaś od określonego celu albo celów, a te konkretyzują dziedzinę odniesienia teorii (por. S t a u b u s, 2003, s. 17). Inną przyczyną odmiennego postrzegania istoty teorii jest też to, jaką metodę prowadzenia badań naukowych badacze preferują – dedukcyjną czy indukcyjną (empiryczną).

Definicje teorii oraz teorii rachunkowości sformułowane przez E. A. H e n - d r i k s e n a (1982) w jego klasycznym podręczniku uwzględniają oba wymiary teorii – deskryptywny i normatywny. Są one przytoczone poniżej.

- Teoria stanowi „spójny zbiór hipotetycznych koncepcji i pragmatycznych zasad tworzących ogólne ramy (układ) odniesienia dla jakiejś dziedziny pozyskania informacji”.

- „Teorię rachunkowości można zdefiniować jako logiczne wnioskowanie w formie zbioru szerokich zasad, które: 1) dostarczają ogólnych ram odniesienia służących do oceny praktyki rachunkowości, 2) ukierunkowują rozwój nowych metod i procedur. Teoria rachunkowości może być także wykorzystana do objaśnienia istniejących praktyk i procedur w celu ich lepszego zrozumienia. Najważniejszym jednak celem teorii rachunkowości powinno być zapewnienie spójnego zbioru logicznych zasad, które tworzą ogólny układ odniesienia dla oceny i formułowania właściwych rozwiązań praktycznych” (H e n d r i k s e n, 1982; zob. również: H e n d r i k s e n, B r e d a v a n, 2002, s. 43–44).

Celem teorii rachunkowości jest zatem objaśnienie stosowanych w praktyce rozwiązań, umożliwiające lepsze zrozumienie istniejącej praktyki przez inwesto-

rów, menedżerów, księgowych i studentów rachunkowości, a także formułowanie nowych koncepcji i modeli. Między teorią a praktyką rachunkowości zachodzą relacje, które E. B u r z y m (2008, s. 76) wyraziła następująco: „Teoria rachunkowości jest ściśle związana z praktyką, ponieważ jest formułowana na jej podstawie, a równocześnie stanowi podstawę działań praktycznych, opartych na uogólnieniach, które wynikają z kojarzenia indukcyjnej metody poznania z metodą dedukcyjną”. Teoria nie musi jednak „w całości nadawać się do zastosowania w praktyce, aby skutecznie umożliwić opracowanie praktycznych zasad i metod. Podstawowym zadaniem teorii jest stworzenie ram dla opracowania nowych koncepcji i metod oraz dostarczenie podstaw do wyboru takiej, a nie innej procedury spośród kilku możliwych” (Hendriksen, Breda van, 2002, s. 38).

Kryterium leżącym u podstaw podziału teorii rachunkowości na normatywne i pozytywne jest sposób stawiania pytania badawczego oraz to, czy teoria uwzględnia, czy pomija normy oceniające (sądy wartościujące).

Teorie typu normatywnego odpowiadają na pytanie „jak powinno być?” oraz zawierają normy oceniające. Określają one zalecany sposób działania, pożądaną metodę czy procedurę postępowania. Termin „normatywny” jest tu rozumiany szeroko jako „wartościujący”, „pełen wartości”, niezależnie od tego, czy wartość jest, czy nie jest artykułowana jako norma. Teorie normatywne są przede wszystkim wynikiem zastosowania badań dedukcyjnych w nauce rachunkowości (zob. S z y c h t a, 1996, s. 74–78).

Zdaniem R. M a t t e s s i c h a (1964, 1995), największe znaczenie w rachunkowości ma teoria warunkowo-normatywna. Przy jej konstrukcji odrzuca się cele i wartości absolutne, a uwzględnia się określone sądy wartościujące, które zależą od celu systemu rachunkowości, dla którego teoria jest formułowana. Celowa orientacja teorii normatywnej jest konieczna, gdyż rachunkowość musi rozwiązywać problemy w odniesieniu do celu określonego systemu rachunkowości.

Pozytywna teoria w dziedzinie rachunkowości koncentruje się na opisie i objaśnianiu faktów i procesów występujących w praktyce rachunkowości. Odpowiada na pytania: „jak jest?” i „dlaczego tak jest?”. Uzyskanie odpowiedzi na te pytania ma umożliwić przewidywanie wielkości ekonomicznych oraz zachowań księgowych, inwestorów lub menedżerów. Zdaniem zwolenników pozytywnej teorii rachunkowości jest ona wolna od sądów wartościujących. Przy jej formułowaniu znajdują zastosowanie badania empiryczne, polegające na wysuwaniu hipotez i ich weryfikacji na podstawie danych uzyskanych za pomocą ankiet, wywiadów, eksperymentów kontrolowanych i analizy przypadków (zob. S z y c h t a, 1996, s. 78–84).

Założenia i tezy pozytywnej teorii rachunkowości zostały sformułowane przez autorów związanych z uniwersytetami w Chicago i Rochester (W a t t s, Z i m m e r m a n, 1978, 1990) i odnoszą się głównie do rachunkowości finanso-

wej. Pozytywna teoria rachunkowości przyjmuje założenia neoklasycznej ekonomii (m.in. to, że głównym celem menedżerów przedsiębiorstw jest maksymalizacja własnych korzyści) i teorię agencji jako podłoże koncepcyjne dla formułowania hipotez, wnioskowania i oceny. Celem pozytywnej teorii rachunkowości jest objaśnienie zagadnień polityki i praktyki rachunkowości i przewidywanie na tej podstawie przyszłych rozwiązań, zachowań i skutków w działalności praktyków. Badacze dążą m.in. do odpowiedzi na pytania, dlaczego księgowi wykonują określone czynności, stosują pewne zasady i metody, jakie czynniki wpływają na przyjmowaną politykę rachunkowości na szczeblu krajowych oraz na szczeblu przedsiębiorstw. Autorzy prac w nurcie pozytywnej teorii rachunkowości objaśniali zagadnienia wyboru polityki rachunkowości finansowej w odniesieniu do reguł i instytucji stanowienia standardów rachunkowości w Stanach Zjednoczonych (SEC, FASB).

Oba typy teorii rachunkowości mają swoich zwolenników i oponentów, którzy dowodzą przewagi jednego typu nad drugim. Jak potwierdza jednak historia rozwoju nauki rachunkowości, obie odmiany teorii rachunkowości współistnieją i mogą być przydatne dla praktyki i polityki rachunkowości. Zdaniem G. J. Stabusa (2003, s. 16), jeśli jest potrzebna teoria opisująca i objaśniająca istniejącą dziedzinę przedmiotową, to wymagana jest teoria pozytywna (deskryptywna). Jeżeli natomiast jest konieczne zalecenie lub nakazanie czegoś dla osiągnięcia określonego celu, to występuje potrzeba zastosowania teorii normatywnej.

W dziedzinie rachunkowości zarządczej są formułowane teorie zarówno normatywne, jak i noszące cechy teorii pozytywnej. Przykładami teorii normatywnych są koncepcje: rachunku kosztów działań, cen transferowych, budżetowania operacyjnego, budżetowania kapitałowego, punktu krytycznego, zbilansowanej karty wyników.

Od końca lat 70. XX w. na badania w rachunkowości zarządczej coraz większy wpływ miały tezy pozytywnej ekonomii, co skutkowało odchodzeniem od wcześniejszego nurtu badawczego, tzw. konwencjonalnej rachunkowości zarządczej (tj. zakładającego, że przedsiębiorstwa działają w warunkach pewności, pozyskanie informacji jest bezkosztowne, problemy decyzyjne odnoszą się do pojedynczego właściciela lub kierownika), i formułowaniem koncepcji o cechach teorii pozytywnej.

5. W kierunku doskonalenia teorii rachunkowości zarządczej

T. Malmi i M. Granlund (2009, s. 602) uważają, że badania i praktyka w zakresie rachunkowości zarządczej wiążą się z dwoma typami teorii. Są to:

1) koncepcje, uznawane przez część badaczy za teorie – są one importowane z innych dyscyplin naukowych, głównie z nauk społecznych;

2) koncepcje, które aktualnie nie są traktowane przez wielu badaczy jako teorie naukowe – tego typu koncepcje próbują wyjaśnić, jak zastosować rachunkowość zarządczą w celu osiągnięcia lepszych wyników przez podmioty gospodarcze.

Teorie zaliczane do pierwszej kategorii nie stanowią wytworu myśli badaczy w nauce rachunkowości, lecz są przenoszone do naszej dziedziny z takich dyscyplin, jak ekonomia, teoria organizacji, socjologia, psychologia i stanowią punkt wyjścia, podłoże koncepcyjne dla formułowania hipotez badawczych dotyczących zagadnień z obszaru rachunkowości zarządczej, a następnie ich weryfikacji. Teorie te dostarczają zatem odpowiedzi na pytanie, „dlaczego tak jest” w badanym zakresie praktyki rachunkowości zarządczej.

Z przeglądu 275 artykułów opublikowanych w sześciu najważniejszych czasopismach anglojęzycznych¹¹, dokonanego przez J. Luft i M. D. Schieldsa (2007), a także z opinii innych autorów (np. Hopwood, 2008a, b; Malmi, Granlund, 2009) wynika, że współcześnie większość zachodnich badaczy

w dziedzinie rachunkowości zarządczej jest skupiona wokół głównego nurtu badawczego, tzn. przyjmującego, że teoria rachunkowości zarządczej i teoretyzowanie w tej dziedzinie dotyczą objaśniania przyczyn i skutków zastosowania określonych metod rachunkowości zarządczej, a także opisu i objaśniania różnych aspektów pojawienia się, funkcjonowania i wpływu tych metod na cel informacyjny, stawiany systemowi rachunkowości zarządczej.

Teorie stanowiące podłoże koncepcyjne do objaśnienia przyczyn i skutków zastosowania rachunkowości zarządczej, a także różnych wzajemnych relacji elementów systemu rachunkowości zarządczej pochodzą zwłaszcza z dziedziny ekonomii, teorii organizacji, socjologii, psychologii, badań operacyjnych i teorii produkcji. W tab. 1 przedstawiono zestawienie teorii nauk społecznych, które różni autorzy głównie przyjmowali do opisu i wyjaśnienia różnych zagadnień ze sfery rachunkowości zarządczej.

Cechą charakterystyczną badań w rachunkowości zarządczej w bieżącej fazie jej rozwoju jest zróżnicowanie teorii leżących u podstaw tych badań. Amerykańscy autorzy opierają głównie swoje rozważania naukowe na teoriach z zakresu ekonomii (zwłaszcza na teorii agencji i teoriach mikroekonomicznych), a w mniejszym zakresie wykorzystują koncepcje z dziedziny psychologii,

¹¹ Są to następujące czasopisma: „Accounting, Organizations and Society”, „Contemporary Accounting Research”, „Journal of Accounting and Economics”, „Journal of Accounting Research”, „Journal of Management Accounting Research”, „The Accounting Review”.

socjologii i organizacji¹² (por. Shields, 1997, s. 8; Ittner, 2004, s. 3; Selto, Widen er 2004, s. 26). Podstawą rozważań autorów pochodzących z Wielkiej

Tabela 1

Teorie wykorzystywane w badaniach empirycznych w rachunkowości zarządczej

Teoria z zakresu nauk społecznych	Problematyka rachunkowości zarządczej objęta badaniem
Teoria relacji ludzkich Społeczna psychologia organizacji	• przyczyny i skutki budżetowania rozpatrywane na poziomie indywidualnym (pracowników)
Teoria uwarunkowań sytuacyjnych organizacji	• przyczyny i skutki budżetowania na poziomie całej organizacji i jej subjednostek • informacje dla planowania i kontroli • wdrożenie zamiany rozwiązania w systemie rachunkowości zarządczej
Ekonomika informacji i teoria agencji Psychologia społeczna Psychologia kognitywna	• pomiar wyników i motywowanie • zawieranie kontraktów i kontrola: mikroprocesy • pojedyncze, jednostkowe decyzje podejmowane na podstawie informacji z rachunkowości zarządczej
Ekonomia polityczna Socjologia instytucjonalna Polityczne modele organizacji Teoria dyskursu Etnografia Studia naukowe (według B. Latoura, 1982)	• rachunkowość zarządcza w jej historycznym i społecznym kontekście • procesy zmian organizacyjnych i relacje praktyki rachunkowości zarządczej ze sferą działań operacyjnych i finansowych

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Luft, Shields, 2007, s. 34.

Brytanii są w większym stopniu koncepcje nauk społecznych i behawioralnych (np. teoria uwarunkowań sytuacyjnych, teoria instytucjonalna, teoria Foucaulta) (zob. Hopper i in., 2001, s. 279; Maher, 2001, s. 393). Brytyjscy badacze rozpatrują zagadnienia rachunkowości w szerszym kontekście niż ekonomicznym, stosując interdyscyplinarne koncepcje naukowe. U podstaw publikacji autorów niemieckojęzycznych znajdują się natomiast teorie produkcji i badań operacyjnych (35%), ekonomii (30%), zarządzania strategicznego (15%) oraz finansów i rynku kapitałowego (15%) (Wagenhofer, 2004, s. 16).

¹² Widoczna jest wyraźna specjalizacja czasopism anglojęzycznych w tym zakresie. Teorie ekonomiczne są uwzględniane głównie w artykułach zamieszczanych w: „Journal of Accounting Research”, „Management Accounting Research” i „Advances in Management Accounting”.

Koncepcje zaliczane przez T. Malmiego i M. Granlunda do drugiej grupy są teoriami normatywnymi, których zwolennicy pozytywnego nurtu badawczego nie uznają za teorie naukowe. Koncepcjami normatywnymi znajdującymi współcześnie duże zainteresowanie środowiska naukowego rachunkowości zarządczej są przede wszystkim:

- rachunek kosztów działań, określający zasady rozliczania kosztów pośrednich na produkty i inne obiekty kosztów;
- zbilansowana karta wyników jako metoda pomiaru i kontroli wieloaspektowych dokonań podmiotów gospodarczych;
- koncepcje identyfikacji i pomiaru kosztów jakości jako podstawa do zarządzania jakością globalną;
- koncepcja zarządzania opartego na wartości (*value-based management*) dla ukierunkowania podejmowania decyzji i sterowania kierowniczego, zorientowanego na zapewnienie przez jednostkę jej właścicielom pożądanej stopy zwrotu kapitału;
- pomiar i sprawozdawczość kosztów i wyników w relacjach międzyorganizacyjnych w łańcuchu dostawców.

Autorzy prezentujący normatywne konstrukcje i modele rachunkowości zarządczej skupiają się przede wszystkim na ich cechach i zaletach, w znacznie mniejszym zaś stopniu uwzględniają ich wady i ograniczenia dotyczące ich zastosowania.

Teorie rachunkowości zarządczej kwalifikowane do obu grup nie zapewniają obecnie przekonującego wsparcia dla praktyków rachunkowości zarządczej przy rozwiązywaniu przez nich problemów i stosowaniu metod rachunkowości zarządczej. T. Malmi i M. Granlund (2009) uważają, że żadna teoria pochodząca z innych dyscyplin naukowych nie stanowi fundamentu, na którym można się opierać, jeśli chcemy odróżniać teorię rachunkowości zarządczej od innych teorii. Koncepcje wykorzystywane z innych dziedzin naukowych przez badaczy w naszej dyscyplinie są teoriami o rachunkowości zarządczej, a nie teoriami rachunkowości zarządczej. Takie koncepcje, jak teoria agencji, teoria ekonomii informacji, teoria sieci aktorów, które mogą być stosowane do wyjaśnienia rozmaitych kwestii z zakresu rachunkowości zarządczej są też podstawą do objaśnienia problemów spoza rachunkowości.

T. Malmi i M. Granlund (2009, s. 602–603) podkreślają, iż potrzebujemy teorii rachunkowości zarządczej, które powinny być zogniskowane na problemach, a nie tylko rozważań uwarunkowanych zastosowaną koncepcją z innej dyscypliny jako ramą badawczą. Teorie te powinny dostarczać jasnych uzasadnień dla przedmiotu zainteresowania praktyków rachunkowości zarządczej. Autorzy ci sformułowali propozycje, jak powinny przebiegać współczesne badania naukowe w obszarze rachunkowości zarządczej, aby formułowane

teorie były przydatne w praktyce. Przyszłe badania naukowe powinny być prowadzone trzema drogami, polegającymi na:

1) rozwijaniu tradycyjnego podejścia badawczego, tzn. badaniu, analizowaniu i objaśnianiu, na podstawie teorii powstałych w innych dyscyplinach społecznych, różnych systemów i metod rachunkowości zarządczej, stosowanych w podmiotach gospodarczych;

2) opracowywaniu bardziej kompleksowych teorii dotyczących np. rachunku kosztów działań, zbilansowanej karty wyników itd. poprzez wyrażne określenie elementów strukturalnych, relacji i mechanizmów leżących u podstaw tych metod oraz poprzez wskazanie ograniczeń ich zastosowania; przy tym podejściu koncepcje normatywne mają stanowić punkt wyjścia do formułowania bardziej kompleksowych i użytecznych teorii;

3) wdrażaniu studiów interwencyjnych, takich jak podejście badań konstruktywistycznych i badań innowacyjnych poprzez działanie (*innovation action research*), a także na włączeniu się teoretyków i praktyków w budowanie i testowanie teorii w wyniku kreowania nowych rozwiązań w praktyce.

Propozycje wymienionych autorów wskazują na potrzebę rozwijania zarówno teorii pozytywnych, jak i normatywnych w rachunkowości zarządczej. Uwzględniają one m. in. koncepcję badań propagowaną i zastosowaną przez R. S. Kaplan (1998) i jego współpracowników przy opracowaniu np. rachunku kosztów działań zarówno w ujęciu klasycznym, jak w ujęciu *time-driven*, o czym była mowa wcześniej w artykule. Propozycje T. Malmiego i M. Granlunda są też spójne z opinią A. G. Hopwooda (2008b, s. 6), który przekonywał, że w rachunkowości zarządczej występuje potrzeba integracji różnych teoretycznych i metodologicznych podejść do kreowania nowej wiedzy. Nie oznacza to tylko zwiększania interdyscyplinarności w teoretyzowaniu w tej dziedzinie, lecz zachodzi konieczność wyjścia ponad „ściągnięcie razem” dużej liczby różnych dyscyplin społecznych, w celu połączenia w rachunkowości zarządczej perspektywy projektowania z perspektywą nauk społecznych. W procesie projektowania efektywnych systemów rachunkowości zarządczej i kontroli kierowniczej należy bowiem mieć na względzie czynniki prowadzące do zmiany systemu oraz konsekwencje opracowania i stosowania systemu. Konieczne jest zatem projektowanie systemów rachunkowości zarządczej dla podmiotów gospodarczych z uwzględnieniem szerokiego kontekstu organizacyjnego danego podmiotu. W tym aspekcie trzeba brać pod uwagę wnioski wpływające z badań opartych na założeniach i tezach adekwatnych teorii z innych dyscyplin społecznych.

6. Podsumowanie

Z przytoczonych opinii i przeprowadzonych rozważań wynika, że:

- w dziedzinie rachunkowości zarządczej formułowano dotychczas zarówno teorie typu pozytywnego, jak i normatywnego, choć tym drugim wielu autorów nie przyznaje statusu teorii naukowych;

- rachunkowość zarządcza jest nauką praktyczną, subdyscypliną nauk społecznych, której cechą jest pluralizm teorii leżących u podstaw prowadzonych w jej zakresie badań;

- występuje potrzeba formułowania teorii rachunkowości zarządczej, które będą ukierunkowywać proces projektowania systemów rachunkowości zarządczej dla konkretnego typu podmiotów gospodarczych i przy uwzględnieniu zmieniających się uwarunkowań sytuacyjnych tych podmiotów.

Mimo że duża część teoretyków współcześnie opowiadających się za pozytywną teorią rachunkowości nie przypisuje wartości koncepcjom normatywnym, a wielu zwolenników teorii normatywnych nie akceptuje teorii pozytywnych, to obie kategorie teorii faktycznie współistnieją i wzajemnie się uzupełniają. Pozytywna teoria może pomóc zrozumieć rolę rachunkowości we współczesnej gospodarce, a to zrozumienie może z kolei tworzyć podstawę do opracowania normatywnych teorii rachunkowości zarządczej w celu ulepszenia metod i procedur stosowanych w praktyce.

Należy zgodzić się z opinią T. Malmiego i M. Granlunda (2009, s. 608), iż teoria rachunkowości powinna być przydatna do formułowania wskazówek dla praktyki, a jednocześnie być czymś swoistym w naszej dziedzinie wiedzy. Powinna ona składać się z twierdzeń, jakie metody rachunkowości zarządczej i kontroli kierowniczej należy stosować, w jaki sposób i w jakich okolicznościach. Teoria taka powinna obejmować zbiór propozycji dotyczących organizacji praktyki rachunkowości przy danych uwarunkowaniach. Posiadanie własnych, ważnych i przydatnych teorii dla praktyki z pewnością wzmocni tożsamość rachunkowości zarządczej jako subdyscypliny naukowej, a także będzie przesłanką do wzrostu uznania dla badań w tej dziedzinie przez przedstawicieli innych dyscyplin, zwłaszcza tych osób, dla których dzisiaj rachunkowość zarządcza nie stanowi istotnego obszaru wiedzy naukowej.

Postęp w dziedzinie teorii rachunkowości zarządczej wymaga także lepszego współdziałania teoretyków z praktykami, dążenia do posługiwania się „dobrymi” danymi, prowadzenia badań zarówno w obszarze podejmowania decyzji (które ostatnio dominowały), jak i kontroli.

Literatura

- Ahrens T., Chapman C. (2006), *Doing qualitative field research in management accounting: positioning data to contribute to theory*, „Accounting, Organizations and Society”, Vol. 38, No. 8, s. 819–841.
- Ajdukiewicz K. (1985), *Wartość nauki*, [w:] K. Ajdukiewicz, *Język i poznanie*, PWN, Warszawa.
- Belkaoui A. R. (2004), *Accounting Theory*, 5th Ed., South-Western Cengage Learning Andover.
- Bescos P. L., Cauvin E., Gosselin M., Yoshikawa T. (2001), *The implementation of ABCM in Canada, France and Japan: A cross-national study*, 24th Congress of EAA, Athens, 18–20 April, typescript.
- Bhimani A. (ed.) (2003a), *Management Accounting. European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford, (Ed. I, 1996).
- Bhimani A. (ed.) (2003b), *Management Accounting in Digital Economy*, Oxford University Press, Oxford.
- Bhimani A., Gosselin M. (2002), *A Cross National Investigation of Factors Influencing Activity-Based Costing Management in Seven Countries*, London School of Economics, Université Laval, London, December, typescript.
- Bromwich M. (1986), *Management accounting research: The state of the art*, [w:] M. Bromwich, A. G. Hopwood, *Research and Current Issues in Management Accounting*, Pitman Publishing Limited, London, s. 217–231.
- Burzym E. (2008), *Spółeczna funkcja rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 45 (101), SKwP, Warszawa, s. 71–86.
- Carmona S. (2004), *From Normative to Empirical Research in Management Accounting: The Case of Spanish*, 4th Conference on “New Directions in Management Accounting: Innovations in Practice and Research”, Brussels, December, 9–11.
- Chapman S. Ch., Hopwood A. G., Shields M. D. (eds.), (2007), *Handbook of Management Accounting Research*, Vol. 1, Elsevier, Oxford.
- Chatfield M., Vangermeersch R. (ed.) (1996), *The History of Accounting. An International Encyclopedia*, Garland Publishing, New York–London.
- Cooper R., Kaplan R. S. (1991), *The Design of Cost Management System, Text, Cases and Readings*, Prentice–Hall International Editions, Englewood Cliffs.
- Edwards J. R. (1989), *History of Financial Accounting*, Routledge, London, New York.
- Foster G., Young S. M. (1997), *Frontiers of Management Accounting Research*, „Journal of Management Accounting Research”, Vol. 9, s. 63–67.
- Gierusz J., Kujawski A., Kujawski L. (1996), *Stan obecny oraz kierunki ewolucji rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach Polski północnej*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, nr 35, SKwP, Warszawa, s. 41–47.
- Glautier M. W. E., Underdown B. (1991), *Accounting Theory and Practice*, Pitman Publishing, London.
- Godfrey J., Hodgson A., Holmes S., Tarce A. (2006), *Accounting Theory*, 6nd Ed., John Wiley & Sons Australia, Milton.
- Hendriksen E. A. (1982), *Accounting Theory*, Richard D. Irvin, Homewood, Illinois.
- Hendriksen E. A., Breda van M. F. (2002), *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Hopper T., Otley D., Scapens R. (2001), *British Management Accounting Research: Whence and Whither: Opinions and Recollections*, „British Accounting Review”, Vol. 33, s. 263–291.

- Hopwood A. G. (2002), "If only there were simple solutions, but there aren't": Some reflections on Zimmerman's critique of empirical management accounting research, „The European Accounting Review”, Vol. 11, No. 4, s. 777–786.
- Hopwood A. G. (2008a), *Changing Pressures on the Research Process: On Trying to Research in an Age when Curiosity is not Enough*, „European Accounting Review”, Vol. 17, No. 1, s. 87–96.
- Hopwood A. G. (2008b), *Management Accounting Research in a Changing Word*, „Journal of Management Accounting Research”, Vol. 20, s. 3–13.
- Horngren Ch. T. (1986), *Cost and management accounting: yesterday and today*, [w:] *Research and Current Issues in Management Accounting*, M. Bromwich, A. G. Hopwood (ed.), Pitman Publishing, London, s. 31–43.
- Ittner Ch. D. (2004), *Emerging Issues in Managerial Accounting: North American Evidence*, 4th Conference on "New Directions in Management Accounting: Innovations in Practice and Research", Brussels, December 9–11.
- Ittner Ch. D., Larcker D. F. (2001), *Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective*, „Journal of Accounting and Economics”, Vol. 32, No. 1, s. 349–410.
- Ittner Ch. D., Larcker D. F. (2002), *Empirical managerial accounting research: Are we just describing management consulting practice?*, „The European Accounting Review”, Vol. 11, No. 4, s. 787–794.
- Januszewski A., Gierusz J. (2004), *Ocena przydatności rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych w zarządzaniu – wyniki badań empirycznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 19 (75), SKWP, Warszawa, s. 42–61.
- Jaruga A. A. (1994), *Rachunkowość w warunkach gospodarki rynkowej*, [w:] A. Jaruga, G. Idzikowska, R. Ignatowski, L. Kopczyńska i in., *Rachunkowość finansowa*, Rafib, Łódź.
- Jarugowa A. (1999), *Rachunkowość zarządcza na świecie: wczoraj – dziś – jutro*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie”, egzemplarz promocyjny, s. 2–3.
- Johnson H. T., Kaplan R. S. (1987), *Relevance Lost, The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston, reprint 1991.
- Kaplan R. S. (1984a), *Application of Quantitative Models in Managerial Accounting: A State of the Art Survey*, [w:] R. Mattessich (ed.), *Modern Accounting Research: History, Survey and Guide, Research Monograph*, Vol. 7, The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation, Vancouver, s. 415–434.
- Kaplan R. S. (1984b), *The Evolution of Management Accounting*, „The Accounting Review”, July, s. 390–418.
- Kaplan R. S. (1986), *The Role for Empirical Research in Management Accounting*, „Accounting, Organizations and Society”, Vol. 11, No. 415, s. 429–452, rep. [w:] R. Mattessich (ed.) (1991), *Accounting Research in the 1980s and its Future Relevance, Research Monograph*, Vol. 17, The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation, Vancouver, s. 75–98.
- Kaplan R. S. (1998), *Innovation Action Research: Creating New Management Theory and Practice*, „Journal of Management Accounting Research”, Vol. 10, s. 89–118.
- Kaplan R. S., Anderson S. R. (2007), *Time-Driven Activity-Based Costing*, Harvard Business School Press, Boston.
- Kaplan R. S., Norton D. P. (2001), *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.

- Khalifa R., Quattrone P. (2008), *The Governance of Accounting Academia: Issues for a Debate*, „European Accounting Review”, Vol. 17, No. 1, s. 65–86.
- Luft J., Shields M. D. (2002), *Zimmerman's contentious conjectures: describing the present and prescribing the future of empirical management accounting research*, „The European Accounting Review”, Vol. 11, No. 4, s. 795–803.
- Luft J., Shields M. D. (2007), *Mapping Management Accounting: Graphics and Guidelines for Theory-Consistent Empirical Research*, [w:] S. Ch. Chapman, A. G. Hopwood, M. D. Shields (eds.), *Handbook of Management Accounting Research*, Vol. 1, Elsevier, Oxford, s. 27–95.
- Lukka K., Mouritsen J. (2002), *Homogeneity or heterogeneity of research in management accounting?*, „The European Accounting Review”, Vol. 11, No. 4, s. 805–811.
- Maher M. W. (2001), *The Evolution on Management Accounting Research in the United States*, „British Accounting Review”, Vol. 33, s. 293.
- Malmi T., Granlund M. (2009), *In Search of Management Accounting Theory*, „European Accounting Review”, Vol. 18, No. 3, s. 597–620.
- Mattessich R. (1964), *Accounting and Analytical Methods*, Richard D. Irvin, Homewood, (Il).
- Mattessich R. (1984), *Management Accounting: Past, Present, and Future*, [w:] R. Mattessich (ed.), *Modern Accounting Research: History, Survey, and Guide*, *The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation Monograph*, No. 4, Vancouver.
- Mattessich R. (1989), *Accounting and the Input–Output Principle in the Prehistoric and Ancient World*, „Abacus”, Vol. 25, No. 2, s. 74–84.
- Mattessich R. (1991), *Accounting Research in 1980s and Its Future Relevance*, Research Monograph, No. 17, The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation, Vancouver.
- Mattessich R. (1995), *Critique of Accounting*, Quorum Books, Westport, Connecticut–London.
- Mattessich R. (2008), *Two Hundred Years of Accounting Research*, Routledge New Works in Accounting History, Routledge Taylor & Francis Group, London–New York.
- Michalak J. (2008), *Pomiar dokonań od wyniku finansowego do Balanced Scorecard*, Difin, Warszawa.
- Mitchell F. (2002), *Research and practice in management accounting: improving integration and communication*, „The European Accounting Review”, Vol. 11, No. 2, s. 277–290.
- Scapens R. W. (2004), *Innovation in Management Accounting Practice and Research in the United Kingdom*, 4th Conference on “New Directions in Management Accounting: Innovations in Practice and Research”, Brussels, December, 9–11.
- Selto F. H., Widener S. K. (2004), *New directions in management accounting research: insights from practice*, „Advances in Management Accounting”, Vol. 12, ELSEVIER JAI, Amsterdam–Boston, s. 1–35.
- Shields M. D. (1997), *Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s*, „Journal of Management Accounting Research”, Vol. 9, s. 3–61.
- Sobańska I. (2002), *Jak się zmienia praktyka rachunkowości zarządczej na przełomie XX i XXI wieku? (część II – Polska)*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 1, s. 6–11.
- Sobańska I. (2006), *Rozdział 15. Rachunkowość zarządcza w praktyce polskiej*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, C.H. Beck, Warszawa, s. 478–502.
- Sobańska I., Wnuk T. (1999), *The development of management accounting in enterprises operating in Poland in the 1990s*, Conference Accounting and Audit: Problems of Development, Latvian University Press, Riga, January, s. 217–221.

- Sobańska I., Wnuk T. (2000), *Causes and directions of changes in management accounting practice in Poland*, Conference on "Economics & Management – 2000: Actualities and Methodology", May, Kowno.
- Staubus G. J. (2003), *The theory deficit in accounting*, [w:] M. Dobija (ed.), *General Accounting Theory*, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków.
- Swieringa R. J. (1998), *Accounting research and policy making*, „Accounting and Finance”, Vol. 38, No. 1, s. 29–49.
- Szadzińska A. (2002), *Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach produkcyjnych północnej Polski – stan i kierunki zmian*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 9 (65), SKwP, Warszawa, s. 90–112.
- Szychta A. (1996), *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości. Studium metodologiczne*, FRRwP, Warszawa.
- Szychta A. (2001), *Zastosowanie metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 5 (61), SKwP, Warszawa, s. 101–119.
- Szychta A. (2007) (2008), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo UŁ, Łódź, dodruk 2008.
- Vollmer H. (2009), *Management accounting as normal social science*, „Accounting, Organization and Society”, Vol. 34, s. 141–150.
- Wagenhofer A. (2004), *Management Accounting Research in German-Speaking Countries*, 4th Conference on "New Directions in Management Accounting: Innovations in Practice and Research", Brussels, December 9–11.
- Watts R. L., Zimmerman J. L. (1978), *Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards*, „The Accounting Review”, Vol. 53, s. 112–134.
- Watts R. L., Zimmerman J. L. (1990), *Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective*, „The Accounting Review”, January, s. 131–158.
- Wnuk-Pel T. (2006), *Struktura systemów ABC w przedsiębiorstwach działających w Polsce: analiza przypadków*, [w:] *Międzynarodowe i krajowe regulacje rachunkowości i ich implementacja. Wyzwania i bariery*, I. Sobańska, W. A. Nowak (red.), Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 209–224.
- Wnuk-Pel T. (2009), *Analiza funkcjonowania systemów ABC w przedsiębiorstwach działających w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 50 (106), SKwP, Warszawa, s. 127–160.
- Wojciechowski E. (1964), *Zarys rachunkowości w dawnej Polsce*, PWE, Warszawa.
- Wroński P. (2005), *Nowoczesne metody rachunku kosztów w przedsiębiorstwie. Uwarunkowania i perspektywy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin.
- Zimmerman J. L. (2001), *Conjectures regarding empirical managerial accounting research*, „Journal of Accounting and Economics”, Vol. 32, No. 1, s. 411–427.

Anna Szychta

CHARACTERISTIC FEATURES OF CONTEMPORARY MANAGEMENT ACCOUNTING RESEARCH AND THEORY

This article examines the characteristics and research problems that are currently most prominent in management accounting as a subdiscipline of social sciences. The author defines the

objective of management accounting research, identifies the role and forms of empirical studies, and presents the nature and types of management accounting theories.

The article, based on domestic and foreign literature studies carried out by the author, provides arguments supporting the following theses:

- 1) at the present stage of development, management accounting research is much more oriented to accounting practice than it was before;
- 2) the practical orientation of management accounting should not lead to domination of publications descriptive in character, i.e. only describing the existing management accounting practices;
- 3) normative theories of management accounting should underlie management accounting systems design so as to take into account the broad and changing context of their functioning.

The text is organized into four main parts:

- management accounting as an applied science;
- the role of management accounting;
- management accounting theories in the light of the nature and types of theory;
- towards improvement of management accounting theory.