

Irena Sobańska

Rachunkowość zarządcza

**Nauka, badania
kształcenie
zastosowania**

Rachunkowość zarządcza

Nauka, badania
kształcenie
zastosowania



WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

Irena Sobańska

Rachunkowość zarządcza

Nauka, badania
kształcenie
zastosowania

 **WYDAWNICTWO
UNIwersYTETU
ŁÓDZKIEGO**

Łódź 2018

Irena Sobańska – Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości
90-237 Łódź, ul. Jana Matejki 22/26

RECENZENT

Teresa Kiziukiewicz

REDAKTOR INICJUJĄCY

Monika Borowczyk

REDAKTOR

Monika Poradecka

SKŁAD I ŁAMANIE

Mateusz Poradecki

PROJEKT OKŁADKI

Katarzyna Turkowska

Zdjęcie wykorzystane na okładce: © Depositphotos.com/stori

W publikacji wykorzystano zdjęcia pochodzące z prywatnego archiwum profesor I. Sobańskiej

W monografii zostały zawarte przedruki artykułów opublikowanych wcześniej w innych oficynach
wydawniczych

Wydrukowano z gotowych materiałów dostarczonych do Wydawnictwa UŁ

© Copyright by Irena Sobańska, Łódź 2018

© Copyright for this edition by Uniwersytet Łódzki, Łódź 2018

Publikacja jest udostępniona na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 (CC BY-NC-ND)

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

Wydanie I. W08621.18.0.M

Ark. druk. 11,625

ISBN 978-83-8142-239-0

e-ISBN 978-83-8142-240-6

<https://doi.org/10.18778/8142-239-0>

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

90-131 Łódź, ul. Lindleya 8

www.wydawnictwo.uni.lodz.pl

e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl

tel. (42) 665 58 63

Spis treści

Przedmowa	9
Jubileusz 45-lecia pracy naukowej prof. dr hab. Ireny Sobańskiej	9
Wstęp	13
Część I. Problemy naukowo-badawcze, metody kształcenia, dokonania, relacje z praktyką	
Curriculum vitae – synteza dokonań w nauce, badaniach, kształceniu i współpracy z otoczeniem (ujęcie chronologiczne)	19
Inne dokonania naukowo-dydaktyczne	21
Nagrody	22
Rozpoznawanie problemów pomiaru kosztów przedsiębiorstw w teorii i praktyce gospodarki planowej	23
Zdobywanie wiedzy o rozwoju teorii i praktyki rachunku kosztów oraz innych metod rachunkowości zarządczej w gospodarce rynkowej	33
Poznanie i analiza nowych metod rachunkowości zarządczej stosowanych w organizacjach światowych w kontekście podejść w zarządzaniu strategicznym i etapów globalizacji	43
Załącznik 1	60
Załącznik 2	61
Załącznik 3	62
Część II. Współczesne problemy rachunkowości zarządczej – wybór pism	
Wpływ MSR na integrację rachunkowości: rachunkowość finansowa i rachunkowość zarządcza	65
Wprowadzenie	65
Cel, fundamentalne zasady i funkcje sprawozdania finansowego	67

Wykorzystanie informacji z systemu rachunkowości zarządczej w stosowaniu wymogów niektórych MSR	69
Nowa orientacja systemu rachunkowości w praktyce polskiej w kontekście wdrażania MSR/MSSF	75
Wprowadzenie	75
Proces wdrażania MSR/MSSF – uwagi ogólne	76
Zakres i charakter odpowiedzialności kierownictwa spółek publicznych za sprawozdanie finansowe	79
Zakres informacji w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym według MSR/MSSF oraz ich agregacja i dezagregacja	80
Nowe rodzaje informacji i horyzont czasowy sprawozdania finansowego	82
Konwergencja informacji z obszaru rachunkowości zarządczej do sprawozdań finansowych sporządzanych według MSR/MSSF	84
Potrzeba zmiany relacji między specjalistami rachunkowości w procesie sporządzania sprawozdania finansowego według MSR/MSSF i jego rewizji	89
Relacje międzyorganizacyjne – nowe spektrum rachunkowości zarządczej	95
Wprowadzenie	95
Pojęcie i cele <i>open book accounting</i>	98
Rachunek kosztów celu (<i>target costing</i>)	100
Podsumowanie	102
Granice organizacyjne systemu rachunkowości	105
Wprowadzenie	105
Pojęcie i specyfika transakcji w teorii kosztów transakcyjnych	107
Rodzaje transakcji a granice systemu rachunkowości	109
Zakończenie	114
Jedność systemu rachunkowości	117
Wprowadzenie	117
Rachunkowość w kontekście ogólnej teorii systemów i teorii sytuacyjnej	118
Jednorodność a jedność systemu rachunkowości	122
Podsumowanie	126

Część III. Obszary asymetrii w rozwoju teorii i praktyki rachunkowości w Polsce

Wieloaspektowa analiza rozwoju systemu rachunkowości w Polsce w latach 1990–2014	131
Wstęp	131
Metodyka badań	132
Analiza regulacji prawnych o znaczeniu fundamentalnym dla rozwoju systemów rachunkowości w praktyce w okresie transformacji gospodarki	133
Analiza struktury wiedzy zawartej w publikacjach z dziedziny rachunkowości w latach 1990–2011	138
Analiza tematyki badań naukowych w dziedzinie rachunkowości	142
Analiza programów kształcenia akademickiego i zawodowego w zakresie rachunkowości	146
Analiza procesu transformacji systemu rachunkowości w praktyce polskiej (1991–2015)	154
Wnioski końcowe	158
Wykaz publikacji z lat 1976–2017	163

*Nie istnieje nauka narodowa,
podobnie jak nie istnieje narodowa
tabliczka mnożenia; to co narodowe,
nie jest nauką.*

Antoni Czechow

*Mojej Kochanej Rodzinie
i Wspaniałym Przyjaciołom*

Przedmowa

Jubileusz 45-lecia pracy naukowej prof. dr hab. Ireny Sobańskiej

Jubileusz 45-lecia pracy naukowej prof. dr hab. Ireny Sobańskiej jest szczególnie, niepowtarzalny, tak jak sama Pani Profesor. Jej dokonania zasługują na uznanie w różnych wymiarach – teoretycznym i praktycznym, naukowym i dydaktycznym, krajowym i zagranicznym.

Profesor Irena Sobańska całe swoje zawodowe życie związała z Uniwersytetem Łódzkim, który był dla niej pierwszym i jedynym miejscem pracy. Badania i zainteresowania naukowe prof. Ireny Sobańskiej koncentrują się na: systemach rachunku kosztów i wyników w teorii i praktyce przedsiębiorstw, a także rozwoju rachunkowości zarządczej/controlingu w powiązaniu z procesami zarządzania operatywnego i strategicznego.

Prowadziła badania w zakresie rozwoju rachunkowości zarządczej/controlingu w praktyce polskiej oraz teorii i praktyce przedsiębiorstw globalnych (międzynarodowych); projektowała i wdrażała systemy rachunku kosztów dla potrzeb rachunkowości zarządczej/controlingu w warunkach zintegrowanych systemów informatycznych dla przedsiębiorstw polskich oraz dla potrzeb rachunkowości zarządczej na uniwersytetach publicznych. W swojej karierze naukowej odbyła wiele staży zagranicznych – w latach 1980, 1984, 1988, 1990 w Ruhr-Universität Bochum (RFN), a w latach 1979–1984 w Justus-Liebig-Universität w Giessen.

Profesor Irena Sobańska ukończyła studia magisterskie w 1971 r. na kierunku ekonomika przemysłu na Wydziale Ekonomiczno-Socjologicznym Uniwersytetu Łódzkiego. W 1972 r. została zatrudniona w Katedrze Rachunkowości, która do 1994 r. funkcjonowała w ramach Wydziału Ekonomiczno-Socjologicznego UŁ, a od 1994 r. działa w nowym wydziale UŁ, tj. Wydziale Zarządzania. W 1980 r. obroniła pracę doktorską pt. *Rachunek kosztów a modele kosztów*, której promotorem była prof. dr hab. Alicja Jarugowa, a w 1998 r. pracę habilitacyjną zatytułowaną *Tendencje rozwoju rachunku kosztów w Niemczech*. W 2014 r. prezydent Rzeczypospolitej Polskiej Bronisław Komorowski nadał Pani Profesor tytuł profesora nauk ekonomicznych.

Po kolokwium habilitacyjnym została powołana w 1998 r. na stanowisko kierownika Katedry Rachunkowości. Kierując Katedrą w latach 1998–2012, zmieniała

styl zarządzania na tzw. partnerski, co sprzyjało rozwojowi kadry naukowo-badawczej (stopień doktora uzyskało trzynaście osób, a osiem stopień doktora habilitowanego w dziedzinie ekonomii, w zakresie nauk o zarządzaniu; został również nadany jeden tytuł profesora zwyczajnego). Zarządzała Katedrą do 2012 r., kiedy to złożyła rezygnację z tego stanowiska.

Pani Profesor to nie tylko wieloletni kierownik Katedry, opiekun naukowy doktorantów (wypromowała sześć osób, które uzyskały stopień doktora), to także aktywny członek społeczności akademickiej, z uporem i determinacją potrafiący walczyć o jej interesy, nawet wtedy, gdy Jej stanowisko nie znajdowało zrozumienia i poparcia wśród innych. Dzięki postawie i determinacji Pani Profesor rachunkowość na Wydziale Zarządzania UŁ znalazła swoje miejsce i ugruntowała pozycję wśród nauk o zarządzaniu.

Pani Profesor ma także ogromne zasługi dla całego uniwersytetu. Była pomysłodawcą, wykonawcą i osobą kierującą projektem Kompleksowego Systemu Zarządzania UŁ – unikatowego rozwiązania wspomagającego doskonalenie decentralizacji finansów uniwersytetu. W latach 2004–2007, na zlecenie rektora UŁ, wraz z zespołem pracowników z Katedry Rachunkowości opracowała pierwszy w Polsce projekt systemu informacyjnego do zdecentralizowanego zarządzania Uniwersytetem Łódzkim. Dokonania Pani Profesor sięgają także daleko poza Uniwersytet. Jako lider wdrożeń systemu rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach polskich w latach dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku tworzyła fundamenty gospodarki rynkowej – aktywnie uczestniczyła we wprowadzaniu zmian w regulacjach prawnych rachunkowości w Polsce. Opracowała pierwsze w naszym kraju tłumaczenie niemieckojęzycznej wersji IV dyrektywy UE w sprawie układu sprawozdań rocznych spółek o określonych formach prawnych z dnia 25.07.1978 (1991). Została ona wdrożona do pierwszej w Polsce ustawy o rachunkowości, zatwierdzonej w 1994 r. W 1991 r., w okresie działalności rządu premiera Jana Krzysztofa Bieleckiego, przygotowała ekspertyzę dla Urzędu Rady Ministrów w sprawie wdrażania metod rachunkowości właściwych dla funkcjonowania gospodarki rynkowej. Była także (w 1991 r.) konsultantem w V Nadzwyczajnej Komisji Sejmowej przygotowującej pierwszą w Polsce ustawę o biegłych rewidentach i ich samorządzie.

Profesor Irena Sobańska od początku swojej kariery naukowej umiejętnie łączyła dorobek naukowy rachunkowości z wyzwaniami i potrzebami praktyki biznesowej, o czym świadczy osiemdziesiąt projektów systemów rachunku kosztów i systemów rachunkowości zarządczej w jednostkach krajowych i międzynarodowych działających w Polsce, opracowanych i wdrożonych pod jej kierownictwem.

Pani Profesor to osoba ciekawa świata, lubiąca podróże, poznawanie nowych miejsc, ludzi, ich kultury i zwyczajów. Zawsze wierna wartościom ponadczasowym, nieuznająca „układów”, mówiąca to, co myśli, postępująca zgodnie ze swoimi

przekonaniami. Barwna osobowość, czasami nieprzewidywalna, ale zawsze uczciwa, otwarta na argumenty, skora do dyskusji, szanująca różnorodność swoich podwładnych.

Jako badacza i naukowca cechuje Ją dociekliwość, wytrwałość, nowatorskie i innowacyjne spojrzenie na problem badawczy. Jako kierownika zespołu – dbałość o interesy jego członków, tolerancja i umiejętność koncentracji na istotnych problemach. Jako koleżankę z pracy – szczerść w kontaktach międzyludzkich, chęć niesienia pomocy innym, a także troska o wspólne dobro.

Z okazji jubileuszu, w imieniu własnym oraz wszystkich pracowników Katedry Rachunkowości Wydziału Zarządzania UŁ, składam Pani Profesor najserdeczniejsze życzenia dalszych sukcesów na polu naukowym, spełnienia tych marzeń, na których realizację dotychczas brakowało czasu, radości i uśmiechu na każdy dzień, zadowolenia w życiu osobistym oraz możliwości wdrażania w życie innowacyjnych pomysłów, których w przyszłości z pewnością Pani Profesor będzie miała jeszcze bardzo dużo.

Prof. dr hab. Ewa Walińska



Irena Sobaniška

Wstęp

Drodzy Czytelnicy,

minęło czterdzieści pięć lat mojej pracy naukowo-dydaktycznej na Uniwersytecie Łódzkim w Katedrze Rachunkowości, która długo funkcjonowała w strukturze Wydziału Ekonomiczno-Socjologicznego, a od 2004 r. weszła w skład nowego wydziału – Wydziału Zarządzania – jako jedna z pięciu katedr założycielskich. W latach 1972–2017 przeszłam wszystkie stanowiska obowiązujące w działalności naukowo-dydaktycznej uczelni, a więc od asystenta stażysty do profesora zwyczajnego.

W niniejszej monografii, podzielonej na trzy części, przedstawione są treści ujęte w różne formy edytorskie. Są to zarówno nowe teksty, jak i wcześniej publikowane artykuły, a także syntetyczne ujęcie dokonań i wykaz publikacji.

W części pierwszej monografii przedstawione zostały istotne fakty objaśniające w sposób syntetyczny przebieg mojej drogi zawodowej i dokonania w nauce, badaniach, kształceniu i współpracy z otoczeniem (forma *curriculum vitae*) oraz tekst przedstawiający moją drogę poznawczą i zainteresowania badawcze w obszarze rachunkowości zarządczej, uwarunkowane zmianami systemu społeczno-gospodarczego w Polsce i rozwojem procesów globalizacji w gospodarce światowej. W objaśnieniu procesu poznawczego uwzględniono wiele problemów, począwszy od rachunku kosztów w przedsiębiorstwach państwowych, po rachunkowość zarządczą, stanowiącą integralny element zarządzania strategicznego wielkimi organizacjami w globalnej gospodarce.

Część druga zawiera, ułożone w porządku chronologicznym, teksty kilku moich artykułów opublikowanych w wydawnictwie SKwP w latach 2003–2012 – w zwartej i uporządkowanej formie ukazują się one po raz pierwszy. W selekcji artykułów uwzględniłam tylko te, których treści objaśniają zmiany w systemie rachunkowości i znaczenie informacji z podsystemu rachunkowości zarządczej w sporządzaniu sprawozdań finansowych i procesach zarządzania organizacjami działającymi w warunkach globalizacji. W pracach tych po raz pierwszy w literaturze przedmiotu zwracałam uwagę na następujące problemy:

- konieczność rozwoju w systemach rachunkowości w podmiotach, obok podsystemu rachunkowości finansowej, również podsystemu rachunkowości zarządczej (strategicznej) i ich funkcjonowanie w sposób zintegrowany dla prawidłowego wdrażania zasad sporządzania sprawozdań finansowych według

ustawy o rachunkowości (obowiązujących od 2002 r.) lub według MSR/MSSF (od 2005 r.), w celu prezentowania w tych sprawozdaniach rzetelnego pomiaru wartości podmiotów i tworzenia informacji do efektywnego zarządzania wartością przedsiębiorstwa w długim okresie;

- nowe metody strategicznej rachunkowości zarządczej, dostosowane do pomiaru kosztów produktów w łańcuchu dostawców, w kontekście teorii kosztów transakcyjnych (transakcje struktury, transakcje hybrydowe i mechanizmy współpracy podmiotów) i zarządzania międzyorganizacyjnego;
- zmiany granic organizacyjnych systemów rachunkowości przez ich przesuwanie poza granice prawne podmiotów w wyniku dekompozycji i delokalizacji wielu działań z procesu rachunkowości, przez ich lokowanie w centrach usług wspólnych lub centrach usług biznesowych;
- objaśnienie jedności systemu rachunkowości w kontekście ogólnej teorii systemów społecznych w polemice z określeniami „jedna rachunkowość” lub „jednorodna rachunkowość”, występującymi w literaturze przedmiotu.

W części trzeciej znajduje się nowy tekst, dotychczas nigdzie niepublikowany, stanowiący rozdział zatytułowany *Wieloaspektowa analiza rozwoju systemu rachunkowości w Polsce w latach 1991–2017*. Została w nim przedstawiona analiza rozwoju takich czynników, jak: wiedza, badania naukowe, kształcenie akademickie i zawodowe oraz regulacje prawne w zakresie rachunkowości w kontekście procesu transformowania systemów rachunkowości w praktyce polskiej w okresie zmian ustrojowych.

Na końcu monografii zamieszczony jest wykaz książek i artykułów mojego autorstwa lub współautorstwa, które zostały opublikowane w wydawnictwach krajowych i zagranicznych, oraz abstraktów referatów wygłaszanych na konferencjach zagranicznych (w tym międzynarodowych) w latach 1976–2017. Wykaz ten zawiera łącznie 214 pozycji.

Analizując ten długi okres pracy, uświadomiłam sobie, jak wiele mądrych i życzliwych osób miało wpływ na mój rozwój naukowy. Za dyskusje naukowe, czasami krytyczne, ale słuszne uwagi, formułowane opinie i recenzje moich opracowań naukowych oraz oceny całego dorobku naukowo-badawczego jestem niezmiernie wdzięczna i składam serdeczne podziękowania profesorom z krajowych ośrodków uniwersyteckich, zwłaszcza prof. Alicji Jarugowej (UŁ), prof. Januszowi Gościńskiemu (UW), prof. Wiesławowi Lewczyńskiemu (UG), prof. Kazimierzowi Sawickiemu (USz), prof. Elżbiecie Burzym (AEKr), prof. Stanisławie Surdykowskiej (UJ), prof. Jackowi Stankiewiczowi i dr Janinie Stankiewicz (UMK), dr. Jerzemu S. Czarneckiemu (UŁ), prof. Czesławowi Sikorskiemu (UŁ), prof. Teresie Martyniuk (UG), prof. Gertrudzie Świdorskiej (SGH) oraz prof. Waltherowi Busse von Colbe i prof. Gertowi Lasmannowi z Ruhr-Universität Bochum (Niemcy), a także prof. Ceslovasowi Christauskasowi z Uniwersytetu Technologicznego w Kownie (Litwa).

Dużym wyzwaniem było dla mnie przejście kierowania Katedrą Rachunkowości po długoletnim zarządzaniu nią przez prof. Alicję Jarugową. Nie miałam wyboru, nie było to moim marzeniem, ale byłam wtedy jedynym samodzielnym pracownikiem naukowym w tej Katedrze. Wszystkim współpracownikom serdecznie dziękuję za pomoc i życzliwość okazywaną mi w sprawowaniu tej funkcji w latach 1998–2012. Szczególnie chcę podziękować prof. Annie Szychcie za bezcenne dyskusje, oparte na jej głębokiej wiedzy, oraz za wytrwałość w „ogarnianiu” rozbudowanej i czasochłonnej sprawozdawczości z działalności naukowej Katedry. Wspaniałe było to, że byliście odpowiedzialni nie tylko za rozwój własny, ale także za rozwój Katedry. Dziękuję, życzę wszystkim pracownikom i kierownikowi Katedry – prof. Ewie Walińskiej – wielu dalszych sukcesów naukowych, szczęśliwego życia i licznych okazji do kontynuowania wspólnych ciekawych dyskusji, wymiany poglądów, które zawsze były dla mnie ważne i inspirujące.

Serdeczne podziękowania składam prof. dr hab. Teresie Kiziukiewicz za wnikliwą opinię, uwagi i „dobre słowa” zawarte w recenzji tej monografii.

Bardzo dziękuję pani Agnieszce Skotowskiej za pomoc w przygotowaniu do druku tej książki i ogromną cierpliwość przy wprowadzaniu wielu zmian.

Irena Sobańska

Łódź, 8 marca 2018 r.

Część I

**Problemy naukowo-badawcze,
metody kształcenia, dokonania,
relacje z praktyką**

Curriculum vitae – synteza dokonań w nauce, badaniach, kształceniu i współpracy z otoczeniem (ujęcie chronologiczne)

- 1967 – technik ekonomista, Technikum Ekonomiczne w Radomsku;
- 1971 – magister ekonomii, Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny UŁ, kierunek studiów: ekonomika przemysłu, tytuł pracy magisterskiej: *Stan i organizacja zaplecza naukowo-badawczego przedsiębiorstw przemysłu bawełnianego* (napisana w Instytucie Organizacji i Zarządzania, Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny UŁ);
- 1971 – uczestniczka Asystenckich Studiów Przygotowawczych;
- 1972 – asystent w Zakładzie Rachunkowości Instytutu Organizacji i Zarządzania, Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny UŁ;
- 1973–1980 – starszy asystent w Zakładzie Rachunkowości Instytutu Organizacji i Zarządzania, Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny UŁ;
- 1974 – półroczny staż zawodowy w ZPO „Wólczanka” w Łodzi;
- 1975 – półroczny staż naukowy w SGPiS w Warszawie pod opieką naukową prof. dr. hab. Tadeusza Pechę;
- 1979–1984 – miesięczne staże naukowe w Justus-Liebig-Universität w Gießen (umowa bezpośrednia o współpracy z UŁ);
- 1980 – doktor nauk ekonomicznych na podstawie rozprawy doktorskiej pt. *Modele kosztów a rachunek kosztów*, Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny UŁ, Łódź 1979 (promotor: prof. zw. dr. hab. Alicja Jaruga);
- 1980, 1984, 1988, 1990 – trzymiesięczne pobyty naukowe w Ruhr-Universität Bochum (RFN) pod opieką naukową prof. dr. hab. Gerta Lassmmana i prof. dr. hab. dr. h.c. Walthera Busse von Colbe;

- 1980–1994 – adiunkt w Katedrze Rachunkowości, Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny UŁ;
- 1980 – członek Stowarzyszenia Księgowych w Polsce;
- 1980–1985 – członek Komitetu Redakcyjnego „Zeszytów Teoretycznych Rady Naukowej SKwP” (od 2000 r. nowa nazwa czasopisma – „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”);
- 1990–1993 – p.o. kierownika Zakładu Informatycznych Technik Rachunkowości oraz kierownik Pracowni Dydaktycznych Technik Rachunkowości w Katedrze Rachunkowości, Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny UŁ;
- 1991 – konsultant V Nadzwyczajnej Komisji Sejmowej przy projekcie pierwszej w Polsce ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, wdrażającej VIII dyrektywę EWG;
- 1991–1993 – członek Rady Nadzorczej Fundacji Rozwoju Rachunkowości w Polsce (Warszawa);
- 1991 – prezes zarządu Towarzystwa Gospodarczego Rafib Sp. z o.o. w Łodzi oraz konsultant;
- 1994–1996 – adiunkt w Katedrze Rachunkowości, Wydział Zarządzania UŁ;
- 1994–2016 – członek European Accounting Association (EAA);
- 1996–1997 – starszy wykładowca w Katedrze Rachunkowości, Wydział Zarządzania UŁ;
- 1997 – doktor habilitowany nauk ekonomicznych w zakresie nauk o zarządzaniu, Wydział Zarządzania UŁ, tytuł rozprawy habilitacyjnej: *Tendencje rozwoju rachunku kosztów w Niemczech*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1997;
- 1998–2000 – adiunkt w Katedrze Rachunkowości, Wydział Zarządzania UŁ;
- 1998–2000 – profesor nadzwyczajny w Wyższej Szkole Finansów, Bankowości i Ubezpieczeń w Łodzi;
- 1998–2012 – kierownik Katedry Rachunkowości, Wydział Zarządzania UŁ;
- od 1998 – członek Komisji ds. przewodów doktorskich, Wydział Zarządzania UŁ;
- 1999 – Srebrny Krzyż Zasługi;
- 1999–2008 – członek American Accounting Association (AAA);
- 2000–2004 – członek zarządu Oddziału Okręgowego SKwP w Łodzi;
- 2000–2014 – członek Rady Naukowej Zarządu Głównego SKwP w Warszawie;
- 2000–2015 – profesor nadzwyczajny, Wydział Zarządzania UŁ;
- 2001 – Medal „Uniwersytet Łódzki w służbie społeczeństwu i nauce”;
- od 2001 – kierownik Zakładu Rachunkowości Zarządczej w Katedrze Rachunkowości;

- 2001–2004 – członek Rady Programowej czasopisma „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, Grupa Wydawnicza INFOR;
- 2001–2008 – członek Rady Programowej corocznego Ogólnopolskiego Konkursu „Księgowy Roku” (organizatorzy: Zarząd Główny SKwP, Grupa Wydawnicza INFOR, Matrix pl./Sage Symfonia);
- 2003 – Medal Komisji Edukacji Narodowej;
- 2003 – Złoty Krzyż Zasługi;
- 2003 – członek zespołu Państwowej Komisji Akredytacyjnej do oceny jakości kształcenia na kierunku zarządzanie i marketing w Wyższej Szkole Zarządzania w Częstochowie i Wyższej Szkole Handlowej we Wrocławiu;
- 2004–2014 – przewodnicząca Komisji Rachunkowości Zarządczej/Controllingu Rady Naukowej Zarządu Głównego SKwP w Warszawie;
- 2006 – Złota Odznaka „Zasłużony w rozwoju Stowarzyszenia Księgowych w Polsce”;
- 2011–2014 – członek Komitetu Sterującego do spraw wdrożenia kompleksowego systemu informacyjnego dla wspomagania zarządzaniem UŁ na mocy zarządzenia nr 59 rektora UŁ z 21 kwietnia 2011 r.;
- 2012–2014 – przewodnicząca Komisji ds. Opracowania Zasad Certyfikacji Specjalisty Rachunkowości Zarządczej, powołana uchwałą Prezydium Zarządu Głównego SKwP z 4 czerwca 2012 r.;
- 2012–2014 – członek Kapituły Odznaczeń Krajowej Izby Biegłych Rewidentów, powołanej przez zarząd Krajowej Izby Biegłych Rewidentów (KIBR) w Warszawie;
- 2013 – Medal Krajowej Izby Biegłych Rewidentów;
- 2014 – nadanie przez prezydenta RP tytułu profesora nauk ekonomicznych;
- 2015 – stanowisko profesora zwyczajnego w Katedrze Rachunkowości, Wydział Zarządzania UŁ;
- 2016–2018 – członek Rady Naukowej na Wydziale Zarządzania UŁ;
- 2018 – Medal „Universitas Lodzensis Merentibus” (za szczególne zasługi dla UŁ).

Inne dokonania naukowo-dydaktyczne

- 214 publikacji (książki, artykuły, referaty);
- 16 redagowanych publikacji;
- 50 rozdziałów w monografiach;
- 14 referatów na konferencjach zagranicznych;

- 5 recenzji prac doktorskich, w tym dwie prace w języku obcym (j. niemiecki, j. angielski);
- 4 recenzje prac habilitacyjnych i dorobku naukowego;
- 4 recenzje książek i monografii;
- recenzje 16 artykułów naukowych zleconych przez redakcję periodyku „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, wydawanego przez Radę Naukową Zarządu Głównego Stowarzyszenia Księgowych w Polsce;
- 6 recenzji projektów badawczych zgłoszonych do KBN, w tym 5 projektów promotorskich (2004–2005 – zlecenie Ministerstwa Nauki i Informatyzacji, Departament Badań Naukowych);
- promotor 6 zakończonych przewodów doktorskich;
- ponad 800 ukończonych prac magisterskich i dyplomowych.

Nagrody

- 2 nagrody SKwP im. prof. St. Skrzywana za prace: doktorską i habilitacyjną, przyznawane przez Zarząd Główny i Radę Naukową SKwP za najlepsze prace z dziedziny rachunkowości;
- 13 nagród indywidualnych i zespołowych rektora UŁ za osiągnięcia naukowe i dydaktyczne w latach: 1972, 1982, 1983, 1984, 1986, 1989, 1992, 1998, 1999, 2008, 2010, 2011, 2012;
- Pierwsza Nagroda rektora UŁ za najlepszy podręcznik akademicki w 2004 r. (*Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2003).

Rozpoznawanie problemów pomiaru kosztów przedsiębiorstw w teorii i praktyce gospodarki planowej

W 1972 r. podjęłam pracę na Uniwersytecie Łódzkim na etacie asystenta stażysty w Zakładzie Rachunkowości Instytutu Organizacji i Zarządzania na Wydziale Ekonomiczno-Socjologicznym.

W pracy naukowej, po krótkim okresie studiów literaturowych, skoncentrowałam się na poznawaniu istoty kosztów jako kategorii ekonomicznej oraz problemów i koncepcji pomiaru kosztów w przedsiębiorstwach przemysłowych. W teorii rachunkowości pomiarem kosztów w mikropodmiotach zajmuje się wyodrębniony obszar wiedzy, określany mianem rachunku kosztów. Z prowadzonych badań literaturowych wynikało, że termin „rachunek kosztów” odnosi się zarówno do subdyscypliny zajmującej się poszukiwaniem sposobów prawidłowego odzwierciedlenia zjawiska kosztów w podmiotach, jak i do modelu informacji o kosztach mierzonych w konkretnych podmiotach gospodarczych, istotnych w procesach zarządzania.

W badaniach naukowych zastosowałam podejście interdyscyplinarne. W studiach literaturowych, oprócz nielicznych wówczas publikacji polskich z zakresu rachunku kosztów, uwzględniłam również rozwój teorii kosztów produkcji, wyróżnianej w dziedzinie ekonomii (funkcje produkcji typu A i typu B według Gutenberga oraz funkcja produkcji typu C według Heinena) w zachodniemieckiej literaturze ekonomicznej (Heinen, 1965) oraz publikacje z zakresu dynamicznie wówczas rozwijających się dyscyplin, takich jak modelowanie cybernetyczne zjawisk ekonomicznych, badania operacyjne, ogólna teoria systemów von Bertalanffy’ego, teorie przedsiębiorstwa (teoria uwarunkowań, teoria podejmowania decyzji, analiza systemowa).

Wiedza ta pozwalała na pogłębioną analizę problemów teoretyczno-metodologicznych i instrumentalnych w zakresie badania ilościowych i jakościowych cech

zjawiska kosztów. Była ona niezbędna do jego modelowania w warunkach wzrostu złożoności funkcjonowania podmiotów w rozwiniętej gospodarce rynkowej. Z analizy tej wynikało, po pierwsze, że pojęcie kosztu produkcji w rachunku kosztów musi być postrzegane szerzej (*sensu largo*) i powinno obejmować nie tylko zużycie czynników produkcji niezbędnych do wytworzenia produktów, uwzględniane w tradycyjnym jego rozumieniu (*sensu stricto*), ale również konsekwencje spowodowane ich wytwarzaniem, takie jak zmniejszanie zasobów naturalnych, niszczenie środowiska (dwoisty charakter skutków procesu produkcji). Po drugie, rozszerzenie pojęcia kosztów produkcji wymagało holistycznego postrzegania rzeczywistości i zmiany w postępowaniu badawczym w rachunku kosztów, to znaczy odejścia od dyrektywy redukcjonizmu identyfikującej opis ostatecznych elementów (produktów) i zastąpienia jej dyrektywą ekspansjonizmu, zakładającego, że wszystkie obiekty bądź zdarzenia są elementami większych całości, oraz badania ich powiązań i identyfikowania systemów. Po trzecie, przy założeniu, że każda decyzja powoduje powstawanie kosztów, odzwierciedlenie kosztów produktów i konsekwencji w modelach rachunku kosztów wymagało formułowania decyzji obejmujących zależność: problem – zadania – rezultaty (produkty) – konsekwencje. Przez „modelowanie” rozumiałam demonstrowanie i ujawnianie procesu powstawania kosztów produkcji w ujęciu ustrukturyzowanym według różnych kryteriów, na przykład: funkcji, czasu, obszarów decyzyjnych, produktów, rynków itd., dla konkretnego podmiotu gospodarczego. Takie modelowanie procesu powstawania kosztów wymagało, zgodnie z teorią uwarunkowań, uwzględniania:

- złożoności procesów decyzyjnych ze względu na horyzont czasu;
- struktury organizacyjnej;
- złożoności technologii produkcji;
- dynamiki otoczenia.

Dla uzyskania w miarę pełnej wiedzy (przy ograniczonym dostępie do literatury światowej w tamtych latach) o procesie modelowania zjawiska kosztów w subdyscyplinie rachunku kosztów przeanalizowane zostały tradycyjne, stosowane w praktyce modele rachunku kosztów i nowe wówczas podejścia teoretyczne tworzone przez niemieckich badaczy.

Przeprowadzona, zgodnie z ewolucyjnym rozwojem modeli rachunku kosztów, analiza tradycyjnych modeli z grupy rachunku kosztów pełnych, takich jak: rachunek kosztów pełnych rzeczywistych, rachunek kosztów pełnych planowanych, rachunek kosztów pełnych normatywnych oraz rachunek kosztów zmiennych, pozwoliła na wyspecyfikowanie, oprócz procedur obliczeniowych stosowanych w opisie tych modeli (kalkulacja), zasad stosowanych w tych modelach oraz warunków działania podmiotów, w których zapewniały one prawidłowy pomiar kosztów działalności i produktów. Zastosowanie każdego z tych modeli w innych

warunkach niż te, które zostały w nim odzwierciedlone, prowadzi do łamania zasady przyczynowo-skutkowej i deformowania „obrazu” kosztów, zwłaszcza kosztów produktów. Informacje o nierealnych kosztach produktów dają wtedy zafałszowany obraz ich rentowności i w konsekwencji prowadzą do podejmowania nieracjonalnych decyzji (np. cenowych, planowanej struktury sprzedaży), zagrażających osiągnięciu założonego celu w krótkim okresie (maksymalizacja zysku). Wszystkie te modele powstawały i były stosowane w przedsiębiorstwach w gospodarce kapitalistycznej. W tamtych latach szerokie zastosowanie zyskiwał model rachunku kosztów zmiennych i jego modyfikacje (wieloblokowy i wielostopniowy rachunek kosztów zmiennych) funkcjonujące w złożonych strukturach korporacyjnych. Natomiast w przedsiębiorstwach państwowych w naszym kraju obligatoryjnie były wówczas stosowane tylko tradycyjne modele z grupy rachunku kosztów pełnych. Zostały one wprowadzone na mocy wytycznych w sprawie zasad rachunku kosztów w przedsiębiorstwach państwowych, stanowiących załącznik do Zarządzenia nr 1 przewodniczącego Komisji Planowania przy Radzie Ministrów i Ministerstwie Finansów z dnia 2 lutego 1968 r. Jak pisał Oskar Lange: „Socjalistyczny sposób produkcji dziedziczy po kapitalistycznym sposobie produkcji tylko metodologię prywatno-gospodarczej racjonalności kapitalistycznych przedsiębiorstw, w szczególności kalkulację i powstałą w związku z nią buchalterię” (Lange, 1974, s. 234).

W ekonomii socjalizmu akceptowana była tylko teoria kosztu przeciętnego, która stanowiła bazę teoretyczną dla modeli rachunku kosztów pełnych. Natomiast rachunek kosztów zmiennych i jego modyfikacje, oparte na teorii kosztu krańcowego, krytykowanej w ekonomii socjalizmu, były opisywane tylko w nielicznych polskich publikacjach z zakresu rachunku kosztów oraz w wydany w 1979 r. pierwszym i jedynym wówczas podręczniku zatytułowanym *Rachunek kosztów* (Jarugowa, Malc, Sawicki, 1979).

Rozszerzona o nowe podejścia analiza modeli rachunku kosztów obejmowała jeden model opublikowany w literaturze krajowej w 1972 r. – model rachunku kosztów czynników produkcji Józefa Skowrońskiego oraz cztery koncepcje modelowania kosztów prezentowane w literaturze niemieckiej: rachunki kosztów dla problemów decyzyjnych (rachunki problemowe), określane terminem „Rechnen mit Kosten”, w podmiocie stosującym rachunek kosztów normatywnych według Geisslera, rachunek kosztów funkcji przedsiębiorstwa według Boehrsa, rachunek kosztów struktury czasowej decyzji według Schnutenhausa (Schönfeld, 1975), oraz funkcja kosztów produkcji typu C (Heinen, 1965 – RFN). Trzy rachunki z literatury zachodniemieckiej poznałam dzięki publikacji przekazanej przez prof. Hansa-Martina Schoenfelda z Uniwersytetu Illinois w Urbana Champaign (Schönfeld, 1975) do Katedry Rachunkowości w ramach, wówczas nielicznych, kontaktów polskiego środowiska naukowego z Zachodem, nawiązanych przez prof. Alicję Jarugową.

Analiza nowych modeli rachunku kosztów wykazała ich związek z rozwijanymi wówczas koncepcjami w teorii organizacji i zarządzania, takimi jak podejście behawioralne i podejście systemowe. Modele te wskazywały na ewolucyjny charakter modelowania zjawiska kosztów w subdyscyplinie rachunku kosztów. Stanowiły one modyfikację tradycyjnych rachunków: rachunku kosztów pełnych lub rachunku kosztów zmiennych, uwzględniających pomiar kosztów w ujęciu *ex post* i *ex ante* dla elementarnych i głównych obiektów kosztów (produktów). U podstaw tych modyfikacji leżało postrzeganie przez autorów wymienionych modeli ówczesnych przedsiębiorstw jako otwartych systemów, zbudowanych z wielu powiązanych z sobą elementów, w tym przez pryzmat decyzji o różnym zasięgu czasowym. W badanych modelach elementami tymi były funkcje przedsiębiorstwa z wyodrębnionymi w nich działaniami (17 funkcji), zużywane czynniki produkcji (zasoby), różne typy operacji w procesie produkcji (e-kombinacje), problemy decyzyjne. Stanowiły one nowe elementarne obiekty kosztów i tworzyły nową, rozbudowaną strukturę związków przyczynowo-skutkowych w procesie pomiaru kosztów produktów, a więc finalnych obiektów kosztów. Struktury kosztów tworzone według nowych elementarnych obiektów nadały tym modelom charakter analityczny i elastyczność. Dawały one możliwość aktualizowania struktury elementarnych obiektów pomiaru kosztów w warunkach wprowadzanych zmian w podmiotach pod wpływem oddziaływań otoczenia. Umożliwiało to prawidłowy pomiar kosztów produktów. Analityczne informacje o kosztach wymienionych elementarnych obiektów pozwalały zarządzającym szybciej poznawać skutki wprowadzanych zmian w procesach technologicznych czy pod wpływem zmian zachodzących na rynku, efekty podejmowanych decyzji pogrupowanych według zasięgu czasowego lub pojedynczych decyzji. Umożliwiały również zwiększenie racjonalności podejmowanych działań w celu zapewnienia przetrwania podmiotom w warunkach rosnącej konkurencji w latach siedemdziesiątych ubiegłego wieku.

Różny wpływ informacji o kosztach tworzonych w rachunku kosztów zmiennych oraz w rachunku kosztów pełnych na zachowania decydentów i efektywność przedsiębiorstw działających w warunkach gospodarki rynkowej poznawałam dopiero w latach osiemdziesiątych, dzięki uczestnictwu w eksperymencie wykorzystującym grę decyzyjną symulującą zasady funkcjonowania przedsiębiorstw w konkurencyjnym otoczeniu. Eksperyment ten był zainicjowany przez profesor Alicję Jarugę. Jego wyniki prezentowane były w referacie pt. *Application of business games to short-term decision making (C-V-P)* (Jaruga, Sobańska, 1985) na szesnastej konferencji międzynarodowej zorganizowanej w 1985 r. przez IFAC/ISAGA w Ałma Acie (ZSSR, obecnie Kazachstan).

Pierwsze wyniki swoich dociekań naukowych, skoncentrowanych na modelach rachunku kosztów objaśnianych w literaturze oraz zasadach modelowania procesu

powstawania kosztów w jednostkach mikroekonomicznych, przedstawiłam w referacie *Ze studiów nad modelami rachunku kosztów*. Został on zaprezentowany w 1976 r. na ogólnopolskiej konferencji PAN „Systemy informatyczne rachunku kosztów” (Jarugowa, Sobańska, 1976, s. 42–59). Wygłoszenie tego referatu znaczyło wówczas dla mnie bardzo wiele, ponieważ była to pierwsza konferencja z dziedziny rachunkowości zorganizowana pod auspicjami PAN (sekcja ekonometrii i statystyki).

Dynamiczny rozwój w latach siedemdziesiątych ubiegłego wieku matematycznego modelowania decyzji ekonomicznych w badaniach operacyjnych, dążący do tworzenia całościowych modeli matematycznych korporacji, skłaniał mnie do rozpoznania specyfiki i relacji zachodzących między modelami matematycznymi do predykcji kosztów, budowanymi w obszarze badań operacyjnych, a modelami rachunku kosztów, tworzonymi w subdyscyplinie rachunkowości, która wówczas w Polsce określana była mianem rachunku kosztów.

Analiza specyfiki modelowania zjawiska kosztów w obu tych dyscyplinach doprowadziła mnie do następujących wniosków:

- Rachunek kosztów jest dyscypliną nie tylko ilościową, ale i jakościową (np. wybór metod wyceny).
- Modele rachunku kosztów dokonywały w sposób ciągły i kompleksowy pomiaru kosztów podmiotu w ujęciu *ex post* i *ex ante*, zawierały mechanizm sprzężenia zwrotnego, który umożliwiał „samodoskonalenie” tego pomiaru.
- Oprócz pomiaru kosztów podmiotu modele te dokonywały ich klasyfikacji według różnych kryteriów i obszarów decyzyjnych.
- Informacje o kosztach tworzone przez modele rachunku kosztów w pełni nakierowane były na mentalność decydentów i ulegały modyfikacjom wraz z jej zmianami.
- W modelach tych stosowane było mniej złożone instrumentarium matematyczne w porównaniu z instrumentarium badań operacyjnych.

W badaniach operacyjnych, dyscyplinie ilościowej, tworzone były zorientowane na przyszłość modele matematyczno-ekonomiczne dla określonych obszarów działań lub problemów decyzyjnych. Wspomagały one proces podejmowania decyzji przez tworzenie alternatyw. Modele te nie miały własnej bazy danych niezbędnej do szacowania parametrów i ich weryfikacji. Dane te w znacznej mierze dostarczane były przez modele rachunku kosztów czy bazy danych rachunkowości. Ze względu na ten związek i coraz większą złożoność procesów decyzyjnych racjonalna wydawała się droga wykorzystania modeli decyzyjnych badań operacyjnych w podmiotach gospodarczych w powiązaniu z modelami rachunku kosztów. Próbę zastosowania szeregu metod badań operacyjnych umożliwiających prognozowanie i optymalizowanie kosztów różnego rodzaju podejmowanych działań w podmiocie zawierała analizowana niemiecka koncepcja „Rechnen mit Kosten”.

Badania literaturowe wskazywały, że w subdyscyplinie rachunku kosztów występuje cykl badawczy, którego logika postępowania ma na celu adaptowanie modeli rachunku kosztów do pomiaru kosztów w zmieniających się warunkach działania organizacji postrzeganej jako system otwarty. Celem tych badań powinien być model postulatyczny rachunku kosztów, który spełniałby funkcję wzorca idealnego dla modeli użytkowych informacji kosztowej w systemie informacyjno-decyzyjnym organizacji gospodarczej. Zgodnie z tym rozumowaniem określiłam cykl badawczy i koncepcję postulatycznego modelu rachunku kosztów, który – wraz z wynikami badań literaturowych i badań empirycznych – przedstawiłam w pracy doktorskiej.

Postępowanie zawarte w opracowanym cyklu badawczym zastosowałam do pierwszych badań empirycznych przeprowadzonych metodą analizy przypadku. Wyniki tych badań zamieściłam również w pracy doktorskiej. Ich celem było poznanie stopnia poprawności odwzorowania i pomiaru kosztów podmiotu i produktów przez model rachunku kosztów pełnych normatywnych, po wprowadzeniu wielu zmian w systemie zarządzania przedsiębiorstwami państwowymi w 1975 r. Rachunek ten był wówczas uznawany za najnowocześniejsze rozwiązanie stosowane w przedsiębiorstwach państwowych w okresie gospodarki planowej. Do badań wybrane zostało przedsiębiorstwo państwowe z branży odzieżowej, działające według zasad zmodyfikowanego wówczas systemu zarządzania, w którym od wielu lat stosowany był rachunek kosztów pełnych normatywnych.

Zmiany w ówczesnym systemie ekonomiczno-finansowym polegały na tworzeniu wielopoziomowych struktur organizacyjnych i częściowej decentralizacji zarządzania (np. kombinaty), przyznaniu przedsiębiorstwom minimalnej swobody decydowania o cenach niektórych produktów (uznanych jako „nowości”), pozwoleniu na eksport wyrobów na rynki kapitalistyczne, zastosowaniu nowego miernika oceny działalności (produkcja dodana). Zostało wprowadzonych wiele nowych elementów zwiększających zakres i poziom kosztów konfekcjonowania: opodatkowanie funduszu płac, dodatki stażowe, odpisy na tworzenie nowych funduszy zakładowych i specjalnych, podatki terenowe, marże i prowizje dla biur handlu zagranicznego, odpisy na utrzymanie jednostki nadrzędnej oraz na fundusz przedsiębiorstw gospodarczych zjednoczenia itd.

Badany obiekt działał na zasadach pełnego rozrachunku gospodarczego i pod jednym zarządem skupiał sześć zakładów produkcyjnych zarządzanych przez lokalne zarządy. W przedsiębiorstwie tym prowadzony był rachunek kosztów pełnych normatywnych, wariant rozliczeniowy według jednolitych zasad opracowanych w 1975 r. przez Zjednoczenie Przemysłu Odzieżowego. Obowiązywał on we wszystkich przedsiębiorstwach tej branży. Były to zasady uwzględniające parametry wprowadzone przez zmiany w systemie ekonomiczno-finansowym.

Struktura kosztów prostych rozbudowana została więc o nowe elementy kosztów (odpisy na nowe fundusze, marże i prowizje, koszty bankowe itd.). Wprowadzono nową wartość jednej normominyuty (średniobranżowy koszt konfekcjonowania), stałą dla okresu pięcioletniego. Katalog czasów konfekcjonowania rozszerzony został o czasy dla nowych operacji technologicznych w produkcji wyrobów standardowych. Koszty produkcji agregowane były według grup asortymentowych, kierunków sprzedaży i rodzajów tkaniny wierzchniej zużywanej do produkcji wyrobów. Do rozliczania kosztów pośrednich na produkty wprowadzono nowy klucz podziałowy – średniobranżowy koszt konfekcjonowania.

Wymienione zmiany nie spowodowały przeobrażenia zasad rachunku kosztów. Był on nadal rachunkiem kosztów pełnych normatywnych, zorientowanym na pomiar kosztów produktów standardowych wytwarzanych w branży odzieżowej w długich seriach przy jednakowej organizacji produkcji. Wprowadzone zmiany uwzględniały tylko wymogi nowego systemu ekonomiczno-finansowego i całkowicie ignorowały zmieniające się uwarunkowania organizacyjno-produkcyjne oraz zróżnicowane wzornictwo wyrobów odzieżowych wytwarzanych w seriach o różnej długości. Przeprowadzona analiza zasad tego rachunku w kontekście uwarunkowań wewnętrznych i zewnętrznych wykazała, że w badanym przedsiębiorstwie:

- w czterech zakładach realizowana była wielkoseryjna produkcja wyrobów standardowych;
- w dwóch zakładach wyroby i usługi przerobu wytwarzane były w krótkich seriach o złożonym wzornictwie i różnej organizacji produkcji (np. bez angażowania mocy produkcyjnych wydziału wykańczalni);
- koszty pełne jednostkowe wszystkich produktów – zarówno rzeczywiste, jak i normatywne – były zniekształcone ze względu na deformowanie związków przyczynowo-skutkowych przez stosowaną zasadę proporcjonalnego rozliczania na produkty dużej grupy kosztów konfekcjonowania (obejmujących wszystkie koszty pośrednie) w relacji do średniobranżowego kosztu konfekcjonowania.

Analiza danych o kosztach za lata 1975–1977 wykazała, że rachunek kosztów pełnych w warunkach zróżnicowania produkcji wyrobów pod względem długości serii, różnic w wykonaniu wyrobów (proste i złożone wzornictwo), wzrostu poziomu kosztów konfekcjonowania, nie wykazywał korzyści skali i powodował, że jednostkowe koszty pełne produktów wytwarzanych w długich seriach rosły, a produktów wytwarzanych w krótkich seriach obniżały się względem udziału produkcji krótkoseryjnej.

Szczegółowe wyniki badań empirycznych, objaśniające deformowanie informacji o kosztach produktów przez rachunek kosztów pełnych w kontekście zmienionych

warunków działania badanego przedsiębiorstwa państwowego, przedstawiłam w pracy doktorskiej pt. *Rachunek kosztów a modele kosztów*, napisanej pod kierunkiem prof. dr hab. Alicji Jarugowej. Praca ta została zakończona i obroniona w 1979 r., a zatwierdzona w 1980 r. na Wydziale Ekonomiczno-Socjologicznym UŁ (Sobańska, 1979). Praca doktorska, zgodnie z obowiązującymi wówczas zasadami, nie była publikowana i obejmowała 221 stron maszynopisu powielonego.

Profesor Janusz Gościński z Uniwersytetu Warszawskiego w recenzji tej pracy odniósł się do zamieszczonych wyników badań empirycznych i stwierdził między innymi:

Najistotniejszy jest wniosek końcowy doktorantki, wskazujący na brak powiązania między zmianą systemu zarządzania, polegającą na wprowadzeniu licznych elementów parametrycznych, a modelem rachunku kosztów, który ma nadal układ wygodny dla centrum kierowania gospodarką (s. 190), a nie dla podejmowania decyzji w przedsiębiorstwie m.in. na podstawie rachunku kosztów *ex ante* i *ex post*. Doktorantka wykonała bardzo dużą pracę weryfikacyjną, co zasługuje na uznanie (Gościński, 1979, s. 6).

Przeprowadzona przeze mnie krytyka rachunku kosztów pełnych normatywnych, tworzącego zdeformowane informacje o kosztach jednostkowych produktów w warunkach rosnącego poziomu kosztów pośrednich (element kosztów konfekcjonowania), wytwarzania produktów zróżnicowanych pod względem wzornictwa i długości serii produkcyjnych, miała wówczas wyłącznie wymiar teoretyczny. Badane przedsiębiorstwo, tak jak wszystkie inne przedsiębiorstwa państwowe w kraju, było zobowiązane prawnie do prowadzenia takiego rachunku. Natomiast organy centralne wykorzystywały zdeformowane informacje do podejmowania decyzji cenowych. Podnoszone były ceny produktów wytwarzanych w długich seriach, których koszty wytworzenia wzrastały (efekt inflacyjny), lub na określone produkty były utrzymywane ceny niższe niż ich koszty jednostkowe, zgodnie z polityką społeczną państwa, a producenci tych wyrobów uzyskiwali dopłaty z budżetu państwa na pokrycie strat z tytułu sprzedaży nierentownych wyrobów. Takie decyzje cenowe i dopłaty zapewniały rentowność przedsiębiorstwom państwowym.

Wiedzę, którą zdobywałam w miarę poznawania problemów pomiaru kosztów w rachunku kosztów pełnych, w powiązaniu z coraz bardziej złożonymi uwarunkowaniami działania przedsiębiorstw państwowych, starałam się włączać za pomocą różnych metod dydaktycznych do zajęć prowadzonych na studiach dziennych i zaocznych. Od 1975 r. byłam członkiem międzykatedralnego zespołu zajmującego się stosowaniem amerykańskiej gry decyzyjnej w procesie dydaktycznym na kierunkach: organizacja i zarządzanie oraz ekonomika przedsiębiorstwa. Pozwoliło

to mi i studentom poznać znaczenie informacji o kosztach tworzonych przez rachunek kosztów pełnych oraz rachunek kosztów zmiennych w podejmowaniu decyzji w przedsiębiorstwie działającym w warunkach gospodarki rynkowej, a więc alternatywnych względem warunków działania przedsiębiorstwa państwowego w gospodarce planowej. Taka forma prowadzenia zajęć była wówczas innowacyjna. Doświadczenia dydaktyczne zespołu z zastosowania gry w procesie nauczania prezentowałam na międzynarodowej konferencji w Budapeszcie w 1976 r. (Czarnecki, Jarugowa, Karpiński, Sobańska, Soroka, 1976, s. 119–124), a także w kilku artykułach (jako współautorka) opublikowanych w 1977 i 1978 r. w „Życiu Szkoły Wyższej” oraz przez Centralny Ośrodek Metodyczny Studiów Ekonomicznych w Warszawie (Czarnecki, Jaruga, Karpiński, Sobańska, Soroka, 1977, s. 115–121; Jarugowa, Sobańska, Szymański, 1978, s. 9–14).

Pierwsze lata działalności naukowo-badawczej utwierdziły mnie w słuszności mojej decyzji o wyborze drogi zawodowej i dyscypliny naukowej, mimo że w tamtych latach pojawiły się stanowiska kilku przedstawicieli środowiska naukowego rachunkowości, którzy sądzili, że szybki rozwój zastosowań elektronicznej techniki obliczeniowej wyznaczył kres ówczesnej nauce rachunkowości niekomputerowej i powstanie nowa – pod nazwą rachunkowość komputerowa.

Argumentacja przytaczana przy formułowaniu takiego stanowiska nie była dla mnie przekonująca, a wszelkie wątpliwości rozwiąła anegdota przytoczona przez prof. Wiktora Malca z Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu na zakończenie jednej z ogólnopolskich konferencji katedr rachunkowości. Stwierdził on, że dyskusja o rachunkowości komputerowej przypomina mu sytuację, gdy w Polsce powstawała kolej szerokotorowa i rozgorzała dyskusja wokół potrzeby utworzenia dwóch stanowisk na kolei – konduktora wąskotorowego i konduktora szerokotorowego.

* * *

Dokonując wyboru miejsca pracy po ukończeniu studiów, uwzględniałam również to, czy będę miała możliwość poznawania świata. Było to moje wielkie marzenie – kształtowane od najmłodszych lat pod wpływem książek, telewizji, filmów, czasopisma „Poznaj Świat” – trudne do realizowania w „zamkniętym” w latach siedemdziesiątych kraju. Praca na uczelni dawała wówczas pewne szanse na wyjazdy zagraniczne i poznawanie nowych, ciekawych miejsc. W okresie studiów niewiele zwiedziłam. Przeszłam wszystkie pasma górskie w kraju, spłynęłam jeziora mazurskie, poznałam Leningrad, Moskwę i Kijów (wycieczka z Almatyrem), a w ramach wymiany studenckiej Bratysławę, Karlowe Wary i Pragę.

W pierwszym okresie pracy na UŁ zwiedziłam podczas wyjazdów służbowych kilka miast: Berlin, Lipsk, Budapeszt. Zrealizowałam również dwie podróże

turystyczne, ciekawe pod względem geograficznym i historycznym. Poznałam kilka miast w Jugosławii (Belgrad, Zagrzeb, Split, Dubrownik, Mostar, Sarajevo), wybrzeże morza Adriatyckiego z kilkoma wysepkami i Morze Czarne wraz z miastami znanymi z historii (Jałta) i filmów (Odessa). Płynąc pięknym statkiem pasażerskim, noszącym imię wielkiego poety gruzińskiego Szoty Rustawelego, odwiedziłam Tbilisi i Batumi. Mimo ówczesnych ograniczeń w wyjazdach nie opuszczała mnie nadzieja, że uda mi się dotrzeć do interesujących mnie miejsc na świecie: pięknych gór, oceanów, słynnych wodospadów, miast o wspaniałej architekturze, muzeów ze słynnymi zbiorami sztuki.

Zdobywanie wiedzy o rozwoju teorii i praktyki rachunku kosztów oraz innych metod rachunkowości zarządczej w gospodarce rynkowej

Od 1980 r. w pracy naukowo-badawczej koncentrowałam się na rozwoju rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w praktyce światowej, dynamicznie zmieniającej się pod wpływem globalizacji, a do roku 1990 na projektowaniu zmian w tradycyjnym rachunku kosztów pełnych, obligatoryjnie stosowanym w systemie rachunkowości w praktyce przedsiębiorstw państwowych. Natomiast w 1991 r. zainteresowałam się projektowaniem i wdrażaniem nowych systemów rachunku kosztów i innych metod rachunkowości zarządczej w podmiotach, w których kierownictwo miało świadomość znaczenia realnych informacji o kosztach w procesach zarządzania w warunkach narastającej konkurencji, w miarę tworzenia się nowego ładu gospodarczego.

Studia literaturowe w zakresie teorii kosztów i modeli rachunku kosztów kontynuowałam w Niemczech (RFN) podczas kilku trzymiesięcznych pobytów naukowych w latach 1980–1990 w Ruhr-Universität Bochum oraz Justus-Liebig-Universität w Giessen, z którymi wówczas Uniwersytet Łódzki rozpoczynał współpracę naukową. O wyborze miejsca prowadzenia studiów literaturowych zdecydował także wysoki poziom rozwoju rachunku kosztów w teorii i praktyce niemieckiej w relacji do krajów anglojęzycznych. W tamtych latach wyjazdy naukowe do ośrodków uniwersyteckich w krajach zachodnich, oprócz poznania kierunków badawczych, zdobycia doświadczeń naukowych, prowadzenia dyskusji, stanowiły dla nas – ludzi zza „żelaznej kurtyny” – jedyną możliwość poznania literatury światowej.

W ramach prowadzonych studiów literaturowych poznałam ewolucyjny rozwój modeli rachunku kosztów w Niemczech w okresie ponad stu lat. Szczególnie interesowałam się rachunkami kosztów opracowanymi przez niemieckich autorów w latach

powojennych – do 1980 r. Służyły one do pomiaru kosztów w wielkich przedsiębiorstwach zarządzanych w sposób zdecentralizowany, dynamicznie rozwijających się w okresie „cudu gospodarczego”. Rachunki te były objaśniane jako systemy informacyjne zorientowane na proces podejmowania decyzji w złożonych pod względem organizacyjnym i technologicznym przedsiębiorstwach. Moją uwagę zwróciły rachunki kosztów, w których wyodrębniane były analityczne obiekty identyfikujące koszty stałe, wykazujące tendencję rosnącą w wyniku dynamicznie rozwijanej działalności ówczesnych przedsiębiorstw. Analityczne ujęcie kosztów stałych dla dużej liczby obiektów dawało menadżerom możliwość lepszej obserwacji przyczyn powstawania tych kosztów i zarządzania ich poziomem. Podejście analityczne do pomiaru kosztów stałych występowało w takich koncepcjach, jak: elastyczny rachunek kosztów planowanych i marż pokrycia według H.G. Plauta i W. Kilgera (Kilger, 1981), wielostopniowy rachunek pokrycia kosztów stałych według K. Aghte i K. Mellerowicza (Aghte, 1959), krótkookresowy rachunek kosztów i wyników na bazie modelu input-output przedsiębiorstwa według G. Lassmanna i R. Wartmanna (Lassmann, 1968) oraz rachunek kosztów indywidualnych i marż pokrycia według P. Riebla (1979). Trzy pierwsze rachunki były stosowane w praktyce, natomiast ostatni – ze względu na dużą złożoność, rozbudowaną strukturę obiektów kosztów o takie nowe obiekty, jak klienci, grupy klientów, kanały sprzedaży, rynki – przy ówczesnym poziomie techniki przetwarzania informacji był trudny do zastosowania w przedsiębiorstwach. W koncepcji rachunku opracowanej przez P. Riebla w latach siedemdziesiątych ubiegłego wieku po raz pierwszy wyróżnione zostały nowe obiekty kosztów i pomiaru rentowności w obszarze funkcji sprzedaży. Później, w latach osiemdziesiątych, zostały one użyte w nowych koncepcjach stosowanych w praktyce i opisanych w literaturze: niemieckiej koncepcji rachunku kosztów procesów (Horvath, Mayer, 1989) czy koncepcji amerykańskiej rachunku kosztów działań (Cooper, Kaplan, 1988).

Rezultatem badania literaturowego przeprowadzonego podczas wymienionych staży zagranicznych było opublikowanie kilku artykułów i wygłoszenie referatów na konferencjach krajowych, w tym na Ogólnopolskich Zjazdach Katedr Rachunkowości (Sobańska, 1990d, s. 11–21; Sobańska, Schweitzer, 1991, s. 23–27), oraz praca habilitacyjna pod tytułem *Tendencje rozwoju rachunku kosztów w Niemczech* (Sobańska, 1997). Publikacja ta objaśnia ponad stuletni okres rozwoju rachunku kosztów w Niemczech. Jest to dotychczas jedyne w literaturze polskiej opracowanie ukazujące kompleksowo istotny wkład teoretyków niemieckich w rozwój teorii i praktyki rachunku kosztów na świecie. W pracy tej dokonałam porównania rachunku kosztów procesów, który według mnie stanowił efekt ewolucyjnego rozwoju niemieckiej teorii rachunku kosztów, z amerykańską koncepcją rachunku kosztów działań, uznawaną wtedy w literaturze amerykańskiej za rozwiązanie rewolucyjne. Oprócz tych rachunków, które zapewniały dokładniejszy pomiar

kosztów nowych produktów, stanowiących cel decyzji strategicznych, przedstawiłam również japońską koncepcję rachunku kosztów celu. Była ona zorientowana na zarządzanie kosztami nowych produktów w długim okresie i znajdowała się wówczas – w latach dziewięćdziesiątych – w kręgu zainteresowania globalnych firm, w tym niemieckich.

Profesor Zbigniew Messner w recenzji tej pracy stwierdził:

Praca tylko pozornie ma znaczenie historyczne. Autorka bowiem, poza częścią poświęconą historii rozwoju rachunku kosztów w Niemczech, omówiła współczesne problemy teorii i praktyki rachunku kosztów w tym kraju na podstawie doświadczeń dużych organizacji gospodarczych. Myślę, że treść pracy będzie miała wpływ na dalszy rozwój teorii i praktyki rachunku kosztów w naszym kraju [...] Czytając pracę dr hab. Ireny Sobańskiej pt. „Tendencje rozwoju rachunku kosztów w Niemczech”, warto szczególną uwagę zwrócić na ostatni rozdział, gdyż zawiera on bardzo wnikliwe i udokumentowane wnioski płynące z głębokiej analizy rachunku kosztów w Niemczech. Treść tego rozdziału świadczy nie tylko o doskonałej znajomości Autorki niemieckiej literatury z zakresu rachunku kosztów, ale o wizji, jakie są warunki i możliwości zastosowania tych metod w Polsce po przemianach systemu gospodarczego, które nastąpiły w naszym kraju od 1989 r. (Messner, 1998, s. 496–497).

W ocenie mojego dorobku naukowego prof. Jan Jeżak z UŁ w odniesieniu do pracy habilitacyjnej napisał:

Wyławiając z bardzo bogatej i wielowątkowej literatury na temat rozwoju systemów rachunku kosztów w Niemczech najważniejsze osiągnięcia tej teorii, systematyzując je, a następnie eksponując mało znane jeszcze w Polsce koncepcje integracji rachunku kosztów z rachunkiem inwestycyjnym, rachunku kosztów procesów oraz rachunku kosztów celu, autorka znacznie wzbogaca dotychczasowy dorobek polskiej teorii rachunkowości, teorii rachunku kosztów, a pośrednio całej teorii zarządzania.

Oprócz studiów literaturowych obserwowałam również silnie rozwiniętą współpracę między nauką i praktyką w zakresie stosowania systemów rachunku kosztów zorientowanych na wspieranie procesów decyzyjnych w przedsiębiorstwach (koncernach) w krajach niemieckojęzycznych (wówczas w RFN, Austrii i Szwajcarii). Ten rodzaj wiedzy przybliżył mi prof. Gert Lassmann z Ruhr-Uniwersität Bochum podczas prowadzonych rozmów i wizyt w przedsiębiorstwach niemieckich. Doświadczenia te próbowałam wykorzystać już w latach osiemdziesiątych, gdy dyrektorzy niektórych przedsiębiorstw państwowych zgłosili zapotrzebowanie na informacje o realnych kosztach produktów. Nastąpiło to pod wpływem wprowadzenia

„małej reformy”, zezwalającej na stosowanie cen umownych, opartych na uzasadnionych kosztach wytworzenia produktów czy w celu uzyskania dopłat z tytułu różnic między kosztem wytworzenia produktów a niską ceną urzędową, a także na wdrażanie systemów motywacyjnych. Wcześniej – ze względu na występowanie tylko cen urzędowych, ustalanych przez organy centralne – wiele przedsiębiorstw zrezygnowało z tworzenia informacji o kosztach produktów, wymagających dostosowywania metod kalkulacji kosztów do nowych warunków technologicznych (linie produkcyjne), a tworzone informacje o kosztach produktów były zniekształcone. W kilku takich przedsiębiorstwach do prawidłowego pomiaru kosztów produktów opracowałam wraz zespołem projekty modernizacji rachunku kosztów pełnych, którego stosowanie było wówczas obowiązkowe.

Na początku lat osiemdziesiątych uczestniczyłam w badaniu symulacyjnym jako członek zespołu kierowanego przez prof. dr hab. Alicję Jarugową. Wykorzystywana była w nim amerykańska gra decyzyjna, którą wcześniej stosowałam w procesie dydaktycznym. Celem badania była ocena wpływu informacji o kosztach tworzonych przez rachunek kosztów pełnych oraz rachunek kosztów zmiennych na efektywność decyzji krótkookresowych i zachowań decydentów w podmiotach działających w warunkach gospodarki rynkowej. Wyniki tego badania prezentowane były w referacie, którego byłam współautorem, wygłoszonym na 16 Konferencji IFAC/ISAGA w 1985 r. w Ałma-Acie (Jaruga, Sobańska, 1985, s. 98–99).

W okresie gospodarki planowej, ze względu na ograniczoną swobodę decyzyjną przedsiębiorstw, w systemie rachunkowości w praktyce nie funkcjonowała rachunkowość zarządcza. W jej miejsce działał system informacji ekonomiczno-financej dostosowany do potrzeb jedynej odbiorcy, reprezentowanego przez różne agendy rządowe.

Do 1990 r. wiedzy z zakresu rachunkowości zarządczej nie można było w Polsce rozpowszechniać w publikacjach. Doświadczyłam tego osobiście. Składana przeze mnie w 1987 r. książka w PWE, traktująca o zasadach rachunku kosztów zmiennych i innych metodach rachunkowości zarządczej, ze względu na cenzurę Głównego Urzędu Kontroli Prasy, Publikacji i Widowisk z siedzibą w Warszawie, nie mogła zawierać w tytule terminu „rachunkowość zarządcza”. Ostatecznie książka ta – bez zmian w treści – została zatytułowana *Metody kalkulacji. Koszty, ceny, decyzje*. Była ona wydawana trzykrotnie przez PWE (1991, 1993, 1994), ponieważ stanowiła jedyną publikację o rachunkowości zarządczej w pierwszych latach okresu transformacji gospodarki polskiej i systemu rachunkowości w przedsiębiorstwach. Książka ta traktowana była jako podręcznik do wprowadzanych po 1990 r. na uczelniach wykładów z rachunkowości zarządczej. W opracowaniu tej publikacji miałam znaczący udział (88%), współautorkami były: Alicja Jarugowa (wstęp) i Renata Sochacka (I rozdział) (Jarugowa, Sobańska, Sochacka, 1991, s. 275).

Mając znaczną wiedzę o systemie rachunkowości przedsiębiorstw w gospodarce rynkowej i znając rozwiązania tego systemu stosowane w przedsiębiorstwach socjalistycznych, byłam świadoma radykalności zmian, jakie powinny nastąpić w systemie rachunkowości polskich przedsiębiorstw oraz w wiedzy i sposobach myślenia praktyków rachunkowości w okresie transformowania gospodarki i tworzenia się nowego ładu gospodarczego. Jako przedstawiciel dyscypliny stosowanej włączyłam się aktywnie w proces transformowania systemu rachunkowości na różnych polach działania. Uważałam, że system ten powinien być zbudowany z systemu rachunkowości finansowej, w części regulowanego prawnie w odniesieniu do zasad i metod wyceny w sporządzaniu sprawozdania finansowego, istotnych dla tworzącego się wówczas rynku papierów wartościowych, oraz systemu rachunkowości zarządczej, wspierającego informacjami procesy zarządzania w podmiotach w warunkach powstawania rynku towarów i usług oraz narastającej konkurencji.

W latach 1989–1993 aktywnie uczestniczyłam we wprowadzaniu fundamentalnych zmian w regulacjach prawnych rachunkowości w Polsce:

- przygotowując w 1990 r. pierwsze w Polsce tłumaczenie niemieckojęzycznej wersji IV dyrektywy UE w sprawie układu rocznych sprawozdań spółek o określonych formach prawnych z dnia 25.07.1978, na zlecenie SKwP w Warszawie (Sobańska, 1990b, s. 16–48); została ona wdrożona do pierwszej w Polsce ustawy o rachunkowości, zatwierdzonej w 1994 r.;
- opracowując w 1991 r., w okresie rządu premiera Jana Krzysztofa Bieleckiego, ekspertyzę dla Urzędu Rady Ministrów w sprawie wdrażania metod rachunkowości właściwych dla funkcjonowania gospodarki rynkowej;
- uczestnicząc jako konsultant V Nadzwyczajnej Komisji Sejmowej w przygotowaniu projektu pierwszej w Polsce ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, obowiązującej od 1992 r.

Dyrektywy IV oraz VII i VIII, regulujące zasady sporządzania sprawozdawczości rocznej i badania sprawozdań finansowych w krajach EWG, które Polska zobowiązała się wdrożyć (*Biała Księga*), stanowiły przedmiot kilku moich publikacji w latach 1990–1991 i referatu pt. *Czwarta Dyrektywa EWG i sposób jej interpretacji w prawie narodowym*, prezentowanego w 1990 r. na konferencji naukowej „Nowe standardy rachunkowości i sprawozdań finansowych” (Sobańska, 1990a, s. 25–35; Sobańska, 1990c, s. 13–16).

Po częściowej deregulacji systemu rachunkowości w 1991 r. przez Ministerstwo Finansów (która polegała na wyłączeniu rachunku kosztów i planu kont z regulacji tego systemu) oraz po urealnieniu cen czynników produkcji i zlikwidowaniu barier celnych wzrosło w przedsiębiorstwach przekształcanych w spółki prawa handlowego znaczenie kosztów i zapotrzebowanie menadżerów na realne informacje o kosztach, przychodach i wynikach, których powinien dostarczać system rachunkowości

zarządczej. Barię w tworzeniu tego systemu był brak: wiedzy księgowych o metodach rachunkowości zarządczej i doświadczenia w projektowaniu tego systemu oraz firm konsultingowych specjalizujących się w tego typu systemach. Mając świadomość wymienionych barier oraz tego, że system rachunkowości zarządczej – ze względu na tworzone w nim informacje biznesowe w podmiotach – w gospodarce rynkowej objęty jest tajemnicą handlową, a więc będzie trudno dostępny dla badaczy, uznałam, że jedyną drogą poznania procesu tworzenia rachunkowości zarządczej i transformowania systemu rachunkowości w praktyce polskiej w okresie przechodzenia na zasady gospodarki rynkowej jest podjęcie aktywnej i bezpośredniej współpracy z praktyką. W początkowych latach transformacji takie jednostki jak uniwersytety nie były organizacyjnie przygotowane do podejmowania takiej współpracy. Chcąc wspierać praktykę w transformowaniu systemu rachunkowości w obszarze rozwoju rachunkowości zarządczej, w 1990 r. podjęłam decyzję inwestycyjną i zostałam udziałowcem i członkiem założycielem nowej spółki konsultingowej Towarzystwo Gospodarcze RaFiB Sp. z o.o. w Łodzi. Przedmiotem jej działania było realizowanie projektów dla praktyki w zakresie rachunkowości zarządczej, prowadzenie szkoleń w tym obszarze i wydawanie publikacji książkowych popularyzujących wiedzę o rachunkowości. W 1991 r. zostałam powołana na członka pierwszej Rady Nadzorczej w nowo utworzonej Fundacji Rozwoju Rachunkowości w Polsce, a w 1992 r. zostałam prezesem zarządu w spółce RaFiB. Funkcje te umożliwiły mi poznawanie problemów zarządzania w warunkach tworzącej się gospodarki rynkowej.

Do zakończenia habilitacji współpracowałam z praktyką:

- przekazując wiedzę o systemie rachunkowości zarządczej w ramach szkoleń zamkniętych dla spółek Skarbu Państwa i prywatnych (np. Grupa Wydawnicza INFOR, TP SA), zleczanych przez spółkę RaFiB, oraz szkoleń organizowanych przez różne organizacje (Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Warszawie, Grupa INFOR, TNOiK, PTE);
- projektując na zlecenie spółek dostosowane do ich potrzeb i uwarunkowań systemy rachunkowości zarządczej lub nowe systemy rachunku kosztów; projekty te realizowałam jako konsultant spółki RaFiB w kilku etapach, według własnej koncepcji systemu, kierując zespołem 3–4-osobowym; każdy z projektów trwał od 6 do 9 miesięcy i był objęty klauzulą poufności; do 1997 r. opracowałam ponad 30 projektów, głównie dla dużych spółek polskich z branży przemysłowej, których wdrożenie wymagało wsparcia przez nowe systemy komputerowe¹.

1 Spółki po wdrożeniu moich projektów (wraz z nowym oprogramowaniem) często zapraszały mnie po kilku latach od ich zakończenia w celu przedstawienia, jak nowe informacje z rachunkowości zarządczej pomagają im w podejmowaniu decyzji, zmniejszeniu ryzyka

W trakcie prac projektowych w 20 spółkach przeprowadzałam wywiady z kierownikami różnych działów, w tym działów księgowości, w celu poznania opinii o przydatności informacji tworzonych przez zaprojektowane nowe rozwiązania rachunkowości zarządczej w funkcjonowaniu ich działów. Wywiady te prowadziłam wraz z dr Anną Szychtą, która brała udział również w pracach projektowych. Wyniki pierwszych obserwacji i doświadczeń własnych z wdrażania systemów rachunkowości zarządczej, wzbogacone o wyniki przeprowadzonych wywiadów, przedstawione zostały w referacie pt. *Management Accounting in Polish Companies in the Period of Structural Transformation* (Sobańska, Szychta, 1995) na międzynarodowej konferencji European Accounting Association w Birmingham w 1995 r. Doświadczenia i obserwacje zebrane w pracach projektowych przedstawione zostały w artykule *Projektowanie systemów rachunkowości zarządczej. Uwarunkowania i możliwości*, opublikowanym w materiałach konferencyjnych pt. *Rachunkowość zarządcza w teorii i praktyce* przez Akademię Ekonomiczną w Katowicach w 1996 r. (Sobańska, Szychta, 1996). Wymienione publikacje były pierwszymi w Polsce, które zostały oparte na większej liczbie badanych obiektów w zakresie tworzenia podsystemów rachunkowości zarządczej w systemach rachunkowości w podmiotach chcących zachować konkurencyjność w warunkach tworzącego się rynku.

W tym okresie starałam się również zmniejszyć lukę wiedzy z zakresu rachunkowości zarządczej. Byłam współredaktorem i współautorem pierwszego w Polsce skryptu *Rachunkowość zarządcza. Cz. I: Problemy, zadania, gry*, wydanego przez Wydawnictwo UŁ w roku 1990, 1995 i 1998 (Jaruga, Sobańska, 1990), który był wykorzystywany w procesie dydaktycznym nie tylko na UŁ, oraz współautorem kilku książek przybliżających wiedzę o systemie i metodach rachunkowości zarządczej i ich znaczeniu w tworzeniu informacji dla procesów zarządzania, a także sporządzaniu sprawozdawczości finansowej według obowiązujących wówczas nowych regulacji. Są to następujące pozycje:

- *Rachunkowość dla menadżerów*, wydawana kilkakrotnie przez spółkę Ra-FiB; włączona została do materiałów szkoleniowych na kursach przygotowujących kandydatów na członków rad nadzorczych spółek, organizowanych przez Centrum Prywatyzacji; pozycja ta uzyskała nakład ponad 6000 egzemplarzy, co świadczyło o rozmiarach istniejącej wówczas luki wiedzy z zakresu rachunkowości zarządczej i całego systemu rachunkowości w warunkach gospodarki rynkowej (Sobańska, 1992, s. 71–81);
- *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, opracowana na zlecenie Zarządu Głównego SKWp jako podręcznik do szkolenia kandydatów na biegłych

działania. Nierzadko otrzymywałam listy polecające dla spółki TG Ra-FiB w Łodzi. Dwa z tych listów stanowią załącznik 1 i 2 do części pierwszej.

rewidentów, tworzących nową grupę zawodową; książka ta również była kilka razy wydawana (Jarugowa, Kopczyńska, Marcinkowski, Nowak, Sobańska, Szychta, 1995);

- *Wprowadzenie do rachunkowości zarządczej. Poradnik dla kadry kierowniczej*, wydana w 1990 r. przez PTE w Katowicach (Jarugowa, Sobańska, Szychta, 1990).

Poza tym byłam inicjatorem i współautorem oraz wydawcą dwóch nowych słowników: *Podręcznego słownika polsko-angielsko-niemieckiego terminów rachunkowości* (Jarugowa, Sobańska, Szychta i wsp., 1992) oraz *Małego słownika rachunkowości i bankowości polsko-francuskiego, francusko-polskiego* (Sobańska, Szychta, Roszczyn, 1995). Pozycje te, wydane w kilkutyśńczym nakładzie, były szczególnie przydatne dla księgowych w przedsiębiorstwach sprywatyzowanych przez kapitał zagraniczny – przy sporządzaniu sprawozdań finansowych w językach obcych.

Te dwie dekady były różne pod względem ilości i rodzajów aktywności oraz uwarunkowań ich realizacji. W pierwszej, którą rozpoczęłam wyjazdem na uniwersytet w Bochum, gdzie zostałam miło przyjęta przez prof. Walthera Busse von Colbe i jego współpracowników, poznałam podstawową literaturę z zakresu teorii rachunku kosztów i odczułam piętno osoby „z Ostblocku”. Po powrocie wiele mojego czasu absorbowały dyskusje o sytuacji politycznej w kraju, strajki, atmosfera beznadziei i kolejki po różne podstawowe dobra. Następnie, w grudniu 1980 r., rozpoczął się stan wojenny, czas ograniczenia pracy na uniwersytetach i możliwości publikacji (ciągłe braki papieru, długi cykl wydawniczy), braku dostępu do bibliotek, powielaczy, braku nadziei na uzyskanie paszportu na kolejny wyjazd do Bochum (mimo zaproszenia), pogłębiającego się kryzysu gospodarczego i wzrostu trudów życia codziennego, niepewności wyników wyborów w czerwcu 1989 r., a potem euforii związanej z perspektywą zmian.

Druka dekada rozpoczęła się wdrażaniem do praktyki dziesięciu ustaw prof. Leszka Balcerowicza, które tworzyły fundament gospodarki opartej na mechanizmach rynkowych, otwartej na świat. Przyjęty kierunek zmian spowodował, że nabyta w gospodarce planowej wiedza regulatora i księgowych praktyków utraciła znaczenie. Rosło za to zapotrzebowanie na wiedzę, rozwiązania i regulacje niezbędne do tworzenia nowego systemu rachunkowości, właściwego dla nowego ładu gospodarczego. Na zapotrzebowanie to zareagowały szybko rynek szkoleń dla praktyków i rynek wydawniczy, powstało wiele nowych podmiotów zajmujących się tymi działalnościami, które angażowały pracowników naukowych z dziedziny rachunkowości. Wtedy też „padła” w Polsce cenzura publikacji i o rachunkowości zarządczej można było pisać oraz wprowadzić tę wiedzę do procesu kształcenia uniwersyteckiego. „Powiało” wolnością – paszport leżał w domu i można było swobodnie wyjeżdżać na zagraniczne konferencje i wakacje. Duża różnorodność

nowych aktywności przyprawiała o „zawrót głowy”, życie nabrało niesamowitego tempa, często czułam ogromne zmęczenie i jednocześnie zadowolenie, że wszystko, co robiłam, miało sens i było w tamtym czasie potrzebne. Z roku na rok rosła nadzieja na wejście Polski do UE i pozbycie się piętna „tych z Ostblocku”.

* * *

Ten okres w moim życiu odznaczył się nie tylko zwiększoną aktywnością zawodową, ale również powstaniem wielu możliwości szerszego poznawania świata. W latach osiemdziesiątych, oprócz miast uniwersyteckich, w których odbywałam staże naukowe (Bochum, Giessen), zwiedziłam wiele ciekawych miejsc w Niemczech (Kolonia, Düsseldorf, Bonn, zamki nad Renem, Jezioro Bodeńskie z najpiękniejszymi alpejskimi szczytami – Jungfrau i Matterhorn) oraz w innych krajach (Ałma Ata, Amsterdam, Lienz i Wiedeń, Grecja wraz z Peloponezem). W latach dziewięćdziesiątych oprócz poznania kilku europejskich miast konferencyjnych: Helsinek, Sztokholmu, Bergen, Wenecji, Madrytu i Toledo, zrealizowałam także wyjazdy wakacyjne, podczas których zwiedziłam Paryż z Luwrem i wieloma innymi obiektami kultury, Tunezję z Saharą, Wyspy Kanaryjskie, w tym Gomere, skąd Krzysztof Kolumb wyruszył na odkrycie Ameryki.

Poznawanie i analiza nowych metod rachunkowości zarządczej stosowanych w organizacjach światowych w kontekście podejść w zarządzaniu strategicznym i etapów globalizacji

Po ukończeniu habilitacji kontynuowałam działalność projektową dla praktyki polskiej. Przeprowadziłam również trzy badania ankietowe w celu poznania stanu rozwoju tego podsystemu w systemie rachunkowości w podmiotach działających w Polsce (kapitał polski, kapitał zagraniczny)¹.

Pierwsze z wymienionych badań ankietowych prowadziłam wraz z dr. Tomaszem Wnukiem w 1999 r. Zostały nim objęte 104 podmioty i dotyczyło ono poznania przyczyn i kierunków zmian zachodzących w systemach rachunkowości w obszarze rachunkowości zarządczej lub tylko w rachunku kosztów w latach 1990–1998. W latach 1999–2000 przeprowadziłam kolejne własne badanie ankietowe, w których uczestniczyło 50 przedsiębiorstw. Uwzględniłam w nim także obserwacje i bezpośrednie analizy przeprowadzone w 42 przypadkach z praktyki, w celu zbadania zmian, jakie nastąpiły w okresie transformowania systemu rachunkowości w obszarze rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej/controllingu po dziesięciu latach zmian w systemie gospodarczym Polski. Wyniki wymienionych badań były prezentowane na kilku zagranicznych konferencjach naukowych: w Tartu (Estonia, 1999), Rydze (Łotwa, 1999), Kownie (Litwa, 2000, 2001) (Sobańska, 1999; Sobańska, Wnuk, 1999; Sobańska, Wnuk, 2000a; Sobańska, Wnuk, 2001) oraz w publikacjach krajowych (Sobańska, Wnuk, 2000b; Sobańska, 2003e; Sobańska, 2003f). Z przeprowadzonych badań wynikało, że proces transformacji

1 Informacje o prowadzonych pracach projektowych i eksperckich szerzej przedstawiono w: Kalinowski, Michalak, Wencel, 2018: rozdz. 4.4.

systemu rachunkowości w obszarze rachunkowości zarządczej w spółkach polskich przebiegał wolno, jego intensyfikacja nastąpiła dopiero w drugiej połowie lat dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku, a główną przyczyną tworzenia systemu rachunkowości zarządczej lub zmiany systemu rachunku kosztów była narastająca konkurencja. Oznaczało to, że w wielu polskich spółkach funkcjonowały systemy rachunkowości zbudowane tylko z rachunkowości finansowej. Natomiast w prawie wszystkich badanych spółkach o kapitale zagranicznym funkcjonował system rachunkowości zbudowany z rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej/controllersingu.

W 2003 r. przeprowadziłam badania ankietowe, które objęły 182 pracowników na stanowiskach kierowniczych z 89 przedsiębiorstw. Celem tych badań było poznanie poziomu wiedzy pracowników o kosztach ponoszonych w podmiotach (działach) przez nich kierowanych oraz podejmowanych przez nich działań zmierzających do obniżenia kosztów funkcjonowania podmiotów przez nich kierowanych. Z badań tych wynikało, że kierownicy w przedsiębiorstwach zagranicznych mieli wysoki poziom wiedzy o kosztach swoich podmiotów i podejmowali działania zmierzające do redukcji kosztów stałych i zmiennych, natomiast najniższym poziomem wiedzy o kosztach wykazali się kierownicy podmiotów w przedsiębiorstwach polskich z branży budowlanej. Pełne wyniki tych badań opublikowałam w artykule Świadomość kosztów u pracowników firm działających w Polsce – wyniki badań własnych zamieszczonym w czasopiśmie „Rachunkowość” (Sobańska, 2005).

Prowadziłam również, w ramach poznawania systemów pomiaru dokonań, badanie empiryczne metodą analizy przypadku, dotyczące zastosowania strategicznej karty wyników w spółce telefonii cyfrowej (kapitał zagraniczny) w Departamencie Księgowości. Wyniki analizy przedstawiłam na konferencji międzynarodowej European Accounting Association w Pradze w 2004 r. (Kulikowska, Michalak, Sobańska, 2004) oraz w publikacji krajowej (Kulikowska, Sobańska, 2004). Systemy pomiaru dokonań w kontekście globalizacji i rachunkowości zarządczej były przedmiotem badań w pracy doktorskiej zrealizowanej pod moim kierunkiem w 2005 r. (J. Michalak, *Wpływ globalizacji na zmiany pomiaru wyników ekonomicznych w rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach*).

Oprócz badań empirycznych kontynuowałam badania literaturowe w zakresie poznawania nowych metod rachunkowości zarządczej wykorzystywanych do zarządzania projektami, takich jak metoda EVM (Earned Value Management) czy w systemie strategicznej rachunkowości zarządczej (rachunek cyklu życia produktu, rachunek kosztów celu – Target Costing, rachunek ciągłej redukcji kosztów – Kaizen Costing, systemy pomiaru dokonań). Metody rachunkowości zarządczej dostosowane do potrzeb zarządzania projektami objaśniłam w książkach wydanych

pod moją redakcją naukową: *Kontrakty długoterminowe, Przychody – Koszty – Wyniki* (Sobańska, 2004), *Rachunkowość w przedsiębiorstwie budowlanym. Kontrakty. Planowanie. Kontrola* (Sobańska, 2006b). Były one również przedmiotem badań empirycznych w pracy doktorskiej zrealizowanej w 2008 r. pod moim kierunkiem (J. Kalinowski, *Wykorzystanie narzędzi rachunkowości zarządczej w systemie informacyjnym rachunkowości zorientowanym na zarządzanie projektami*).

W 2003 r. w wydawnictwie C.H. Beck wydany został podręcznik *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, którego byłam redaktorem i miałam w nim znaczący udział jako współautor (8 rozdziałów). W podręczniku tym oprócz metod rachunkowości zarządczej, zweryfikowanych w procesie ich wdrażania w praktyce, objaśniłam również wpływ wysokich technologii na strukturę kosztów organizacji i zarządzanie kosztami, rozwój rachunkowości zarządczej w praktyce polskiej, rolę i zadania specjalistów rachunkowości zarządczej, tradycyjnie nazywanych controlerami, relację między rachunkowością zarządczą a controllinglem (brak różnic w metodach i celu). Trzy ostatnie z wymienionych zagadnień nie były wcześniej prezentowane w podręcznikach innych autorów (Sobańska, 2003a; 2003b; 2003e). Książka ta otrzymała I Nagrodę Rektora UŁ przyznaną za najlepszy podręcznik (2004). Jej drugie wydanie (2006) było znacznie rozszerzone. Objąśniłam w nim również problemy systemu rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie działającym w skali międzynarodowej (Sobańska, 2006c).

Prof. Jacek M. Stankiewicz i dr Janina Stankiewicz z Uniwersytetu im. M. Kopernika w Toruniu w recenzji wydawniczej dla C.H. Beck napisali:

Książka *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, powstała pod redakcją profesora Uniwersytetu Łódzkiego Ireny Sobańskiej, podaje w sposób całościowy i dogłębny niezwykle ważne dla współczesnej praktyki zarządzania zagadnienia ekonomicznej informatyzacji kluczowych procesów decyzyjnych. Zaprezentowane w niej (książce) koncepcje, metody i techniki rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej stanowią wręcz niezbędne instrumentarium zarządzania przedsiębiorstwami w warunkach rosnącej intensywności konkurencji i turbulencji globalizującego się otoczenia przedsiębiorstw. Opanowanie tego instrumentarium nie jest jednak proste. Dlatego klarowne przedstawienie jego podstaw teoretycznych i metodycznych, wsparte dobrze dobranymi przykładami, stanowi jeden z kluczowych warunków powodzenia. Warunek ten doskonale spełnia recenzowana książka, sytuując się niewątpliwie pod tym względem wśród najlepszych, a nielicznych podręczników rachunkowości dla potrzeb zarządzania, dostępnych dla czytelników polskich.

W latach 2004–2007, na zlecenie rektora UŁ, wraz z zespołem pracowników Katedry Rachunkowości opracowałam nowatorski, pierwszy w Polsce projekt systemu

informacyjnego do zdecentralizowanego zarządzania uniwersytetem, który od lipca 2012 r. jest w fazie wdrażania na Uniwersytecie Łódzkim wraz z systemem komputerowym firmy Simple. Opracowanie wymienionego projektu wymagało zebrania i przestudiowania literatury w języku angielskim i niemieckim, zawierającej doświadczenia w opracowaniu i wdrażaniu tego typu systemów, w tym systemu rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej na prywatnych uniwersytetach amerykańskich oraz uniwersytetach publicznych w „starych” krajach UE. Po przyjęciu Karty Bolońskiej agendy rządowe w „starych” krajach UE skłaniały uniwersytety publiczne do wdrożenia rachunku kosztów i wspierały ten proces w celu:

- zapewnienia realnych informacji o kosztach usług dydaktycznych i kosztach projektów badawczych finansowanych przez różnych fundatorów, w tym agendy UE;
- przygotowania uniwersytetów do konkurowania na europejskim rynku usług badawczych i usług dydaktycznych;
- rozwoju procesów zarządzania strategicznego na uniwersytetach.

Wsparcie przez agendy rządowe procesu wdrażania rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej miało wymiar merytoryczny (zlecenie wybitnym badaczom rachunkowości opracowania systemu rachunku kosztów uniwersytetu) i finansowy. Wynikało ono ze świadomości tych agend dotyczącej braku rozwiązań rachunku kosztów dostosowanych do specyfiki powstawania kosztów w procesach uniwersytetów oraz braku na rynku systemów informatycznych dostosowanych do tej specyfiki.

Natomiast w Polsce agendy rządowe (Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego, wcześniej KBN, później Centrum Badań Naukowych) nie wykazały tym żadnego zainteresowania, mimo składanych projektów badawczych mających na celu rozwiązanie tego problemu, nieopracowanego jeszcze w teorii rachunkowości. Zarówno projekt badawczy złożony w KBN w 2005 r., jak i projekt złożony w 2011 r. do CBN (nr rej. 2011/03/b/HS4/04784, konkurs OPUS 3 Panel HS48) nie zostały zaakceptowane. Otrzymałam lakoniczne wyjaśnienie, że na rynku systemy komputerowe są dostępne. Było jasne, że decydent nie wnikał w specyfikę tych systemów i ich dostosowanie do działalności produkcyjnej w podmiotach nastawionych na zysk oraz nie miał wiedzy o ich niedostosowaniu do specyfiki działania uczelni, jednostki sektora finansów publicznych.

Posiadając wiedzę i doświadczenie w zakresie projektowania systemów rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej dla jednostek komercyjnych oraz znając uwarunkowania prawne i specyfikę tworzenia się kosztów w procesach realizowanych w UE, a także potrzeby informacyjne różnych fundatorów, w tym UE, podjęłam się opracowania innowacyjnej koncepcji systemu informacyjnego dla zarządzania uniwersytetem. Rozwiązanie tego problemu badawczego było bardzo

pracochłonne i trudne dla mnie i zespołu współpracowników z Katedry Rachunkowości. W projekcie systemu przyjęto założenie, że podstawowe procesy – badawczy i dydaktyczny – realizowane są w formie projektów i system zapewnia informacje do zarządzania projektami krótko- i długookresowymi oraz do zarządzania uczelnią w sposób zdecentralizowany. W projekcie zastosowano kilka metod rachunkowości zarządczej: mieszaną formę rachunku kosztów, opartą na zasadach rachunku kosztów działań (rachunek kosztów pełnych) i zasadach wieloblokowego i wielostopniowego rachunku kosztów standardowych, różne metody budżetowania kosztów, przychodów i wyników, ceny transferowe, strategiczną kartę dokonań, analizę prognozy rentowności, metodę EVM, centra odpowiedzialności za koszty, przychody i wyniki. Szerzej projekt został przedstawiony w artykule *Założenia i ogólna struktura projektu systemu rachunkowości zarządczej w Uniwersytecie Łódzkim*, opublikowanym w „Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości” w 2007 r. (Sobańska, Szychta, Michalak, 2007). Natomiast proces projektowania tego systemu i jego wdrażanie w UŁ w latach 2013–2014 został przedstawiony w odrębnej publikacji (Sobańska, Kalinowski, 2017).

Efekty badań literaturowych w zakresie stosowania systemów rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej na uniwersytetach publicznych przedstawiłam w artykule *Rachunkowość zarządcza w uniwersytetach publicznych: z badań empirycznych*, opublikowanym w „Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości” w 2006 r. (Sobańska, 2006a). Natomiast doświadczenia własne z projektowania takiego systemu dla UŁ przedstawiłam wraz z członkami zespołu projektującego na międzynarodowej konferencji European Accounting Association w Lizbonie w 2007 r. (Sobańska, Szychta, Michalak, 2007) oraz w referacie wygłoszonym na polsko-litewskim seminarium naukowym w Kownie w 2008 r.

W 2011 r. opracowałam opinię innowacyjną dotyczącą rozszerzenia zakresu usług świadczonych przez Infosys BPO w Łodzi o nowe usługi z obszaru rachunkowości zarządczej/controllingu.

Wiedzę i doświadczenia zdobyte we współpracy z praktyką z zakresu zmian zachodzących w systemach rachunkowości zarządczej i regulacjach sprawozdawczości finansowej prezentowałam również w publikacjach popularyzujących metody operacyjnej i strategicznej rachunkowości zarządczej i ich zastosowania w biznesie, objaśniających problemy pomiaru i wyceny kosztów po zmianach w ustawie o rachunkowości (2002 r.) i w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej, obowiązujących w UE od 2005 r. Artykuły zamieszczane były m.in. w pismach „Firma”, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, „Rachunkowość”, „Puls Biznesu”, „Prawo i Gospodarka – Seria Rachunkowość” („ABC rachunkowości zarządczej”).

Na początku obecnego wieku moje zainteresowania badawcze skierowałam również na zmiany zachodzące w regulacjach zasad sporządzania sprawozdań

finansowych, wprowadzone w znowelizowanej ustawie o rachunkowości (2002 r.) oraz w wyniku zastosowania do sporządzania tych sprawozdań w krajach Unii Europejskiej (od 2005 r.) Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (obecnie nazywanych bardziej adekwatnie Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej). Znowelizowana ustawa o rachunkowości, wdrażająca także niektóre zasady MSR, oraz obowiązek stosowania MSR/MSSF dokonały diametralnych zmian w sporządzaniu sprawozdań finansowych w spółkach działających w Polsce. W sprawozdaniach tych, oprócz informacji o przeszłości, mogą występować między innymi informacje oparte na oszacowaniach, w celu uwzględnienia zmian w najbliższej przyszłości. Księgi handlowe stały się niewystarczającym źródłem informacji do sporządzania sprawozdań według wymienionych regulacji. Z przeprowadzonej przez mnie szczegółowej analizy zasad sporządzania sprawozdań finansowych według ustawy o rachunkowości oraz MSR/MSSF wynikało, że do prawidłowego wdrożenia tych regulacji i zapewnienia wysokiej jakości informacji dla inwestorów i innych interesariuszy w spółkach niezbędny jest system rachunkowości zbudowany z rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej (strategicznej), tworzącej informacje zorientowane na przyszłość. Tezę tę sformułowałam i udokumentowałam logicznie w kilku publikacjach krajowych (Sobańska, 2003f, s. 247–255; Sobańska, 2006b, s. 75–96; Sobańska, 2007a, s. 277–300; Sobańska, 2007b, s. 183–194). Przedruki dwóch z tych publikacji zostały zamieszczone w części drugiej tego opracowania.

Wyniki przeprowadzonej analizy i sformułowaną tezę przedstawiłam również w publikacji zagranicznej, wydanej przez Uniwersytet Technologiczny w Kownie w 2003 r., pt. *International Accounting Standards and Management Accounting* (Sobańska, 2003d).

Udowodniona przeze mnie teza, że na jakość informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych sporządzanych według MSR/MSSF ma wpływ struktura systemu rachunkowości i rozwinięta w nim strategiczna rachunkowość zarządcza, została podjęta i poparta pogłębioną analizą logiczną oraz badaniami empirycznymi w pracy habilitacyjnej dr. Przemysława Kabalskiego pt. *Wybrane problemy stosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w Polsce. Organizacja, kultura, osobowość, język* (2012 r.) oraz w pracy doktorskiej napisanej pod moim kierunkiem w 2016 r. przez Marcina Michalaka pt. *Proces raportowania wewnętrznego w systemie rachunkowości zorientowanym na wartość ekonomiczną spółek*.

W okresie po habilitacji prowadzone przeze mnie badania naukowe miały również charakter interdyscyplinarny. W objaśnianiu dynamicznych zmian zachodzących w systemie rachunkowości i podsystemie rachunkowości zarządczej w korporacjach uwzględniałam teorie ekonomii instytucjonalnej (teoria kosztów

transakcyjnych) oraz socjologii (teoria systemów społecznych Luhmanna). Efektem tych badań jest kilka artykułów, które uważam za oryginalne prace twórcze z ostatnich lat (Sobańska, 2008; 2011; 2012). Artykuły te w całości zostały zamieszczone w części drugiej niniejszej publikacji.

Przez kilka ostatnich lat zajmowałam się poznawaniem i badaniem dobrych praktyk rachunkowości stosowanych w przedsiębiorstwach klasy światowej. Swoje badania skoncentrowałam na praktyce rachunkowości, określanej obecnie w literaturze amerykańskiej terminem „lean accounting”, a zwłaszcza na nowych metodach lean management accounting. Oprócz studiowania niezbyt jeszcze obszernej literatury anglojęzycznej objaśniającej podejście lean w rachunkowości prowadzę własne badania empiryczne metodą analizy przypadków, uznaną w nurcie badań światowych za właściwą dla tego podejścia. Do niedawna koncepcja lean accounting w literaturze polskiej z zakresu rachunkowości nie była objaśniana. Efektem prowadzonych przeze mnie studiów literaturowych i badań empirycznych w zakresie praktyki lean accounting są pierwsze w literaturze polskiej publikacje szerzej objaśniające podejście lean w praktyce rachunkowości. Są to dwa rozdziały mojego autorstwa w monografii *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, wydanej przez C.H. Beck w 2010 r. (Sobańska, 2010b, s. 107–132; Sobańska, 2010c, s. 215–254) oraz monografia *Lean accounting – integralny element lean management*, wydana przez Wolters Kluwer business w 2013 r., napisana pod moją redakcją (Sobańska, 2013). Opublikowałam także rozdziały w tej monografii oraz artykuł o zastosowaniach tego podejścia w podmiotach usług medycznych. Podjęte przeze mnie studia literaturowe i badania empiryczne prowadzone metodą analizy przypadków z praktyki były kontynuowane i pogłębiane w kolejnej realizowanej pod moim kierunkiem naukowym pracy doktorskiej, zakończonej w 2015 r. (Dariusz Rojek, *Struktura i uwarunkowania rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie produkcyjnym wykorzystującym koncepcję Lean Management*).

Pogłębioną wiedzę z zakresu nowych metod rachunkowości zarządczej wspierających informacjami procesy zarządzania strategicznego w innowacyjnych organizacjach globalnych przedstawiłam w dwóch monografiach: *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne* oraz *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, wydanych przez wydawnictwo C.H. Beck (Sobańska, 2009, s. 65–96; Sobańska, 2010a, s. 73–106). Wiedza o metodach rachunkowości zarządczej została w nich wyraźnie ukierunkowana na potrzeby informacyjne procesów zarządzania krótkookresowego oraz zarządzania strategicznego. Są to publikacje przygotowane przez kilku autorów pod moją redakcją naukową, ze znacznym udziałem autorskim. Książka *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne* przyniosła wydawnictwu C.H. Beck wyróżnienie przyznane przez członków

Studenckiego Koła Naukowego Rachunkowości Menadżerskiej z SGH w 2010 r.². Była to jedyna książka wyróżniona w kategorii rachunkowość i księgowość na Targach Wydawnictw Ekonomicznych w Warszawie, organizowanych w SGH.

W ostatnich latach zajmowałam się analizowaniem różnych problemów rzadko podejmowanych w środowisku naukowym rachunkowości:

- badaniem treści ogólnodostępnych podręczników akademickich z zakresu rachunkowości zarządczej i programów kształcenia na kierunku finanse i rachunkowość w roku akademickim 2014/2015 w kontekście nauczania rachunkowości zarządczej; celem tych badań było poznanie, jak środowisko naukowe rachunkowości w Polsce wspiera wiedzą nowy zawód specjalisty rachunkowości zarządczej, któremu stawiane są wysokie wymagania w zakresie profesjonalizmu i etyki;
- badaniem struktury i analizą problemów prezentowanych w dwunastu podręcznikach rachunkowości zarządczej; miało to na celu zwrócenie uwagi autorów i redaktorów naukowych na potrzebę przeanalizowania prezentowanych treści w kontekście poprawy przejrzystości, jednoznaczności i kompletności wiedzy przekazywanej odbiorcom jako ugruntowanej, zweryfikowanej i użytecznej w praktyce do zarządzania współczesnymi organizacjami;
- badaniem relacji między ustrojem społeczno-gospodarczym a tematyką publikacji książkowych z zakresu rachunkowości na przykładzie Polski w latach 1945–2015.

Wyniki tych badań były publikowane w wydawnictwach krajowych (Sobańska, Kabalski, 2016, s. 201–227).

Kierując Katedrą Rachunkowości, od 2000 r. prowadziłam współpracę naukową z kilkoma uniwersytetami (Kowno, Tybinga, Tartu, Praga). Efektem współpracy z Uniwersytetem Technologicznym w Kownie są organizowane co dwa lata seminaria polsko-litewskie (naprzemiennie w Łodzi i Kownie). W okresie dziesięcioletniej współpracy trzy seminaria odbyły się na Wydziale Zarządzania UŁ. Prezentowane na nich referaty były publikowane w języku angielskim w zeszytach naukowych UŁ (np. *1 Polish-Lithuanian Seminar: Accounting Change in the Period of Economic Transformation in Poland and Lithuania*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica” 2004, nr 173) i publikacjach litewskich.

W latach 2000–2012 zorganizowałam dwie konferencje – Ogólnopolski Zjazd Katedr Rachunkowości (Spała 2000, Bronisławów 2008), trzy seminaria naukowe polsko-litewskie oraz zainicjowałam (2001 r.) i zorganizowałam na Wydziale Zarządzania w Łodzi dziewięć konferencji ogólnokrajowych

2 Tę informację otrzymałam z wydawnictwa C.H. Beck wraz z dyplomem, który załączam jako ciekawostkę (załącznik 3). Dla autorów podręcznika i wykładowców niezwykle miła była informacja, że studenci innych uczelni również pozytywnie ocenili książkę.

z cyklu: „Rachunkowość – Zarządzanie – Globalizacja”. Ostatnia konferencja – w 2012 r. – była pierwszą w Polsce ogólnopolską konferencją ukierunkowaną na wymianę doświadczeń z wdrażania metod lean management i lean accounting. Na konferencji swoje doświadczenia prezentowali przedstawiciele z filii kilkunastu korporacji światowych prowadzących działalność w Polsce. Tematyka tej konferencji była kontynuowana na II konferencji: „Lean Accounting– integralny element Lean Management”, którą zorganizowałam w 2013 r. na Wydziale Zarządzania UŁ.

Rozpoznanie zapotrzebowania na wiedzę z zakresu praktyki rachunkowości i nowych potrzeb informacyjnych menadżerów, zdobywane w ramach prowadzonych prac projektowych, stanowiło podstawę podejmowania decyzji o rozwijaniu w Katedrze Rachunkowości od 2000 r. procesu kształcenia podyplomowego w dziedzinie rachunkowości. Do 2009 r. uruchomiłam w kierowanej wówczas przeze mnie Katedrze Rachunkowości cztery nowe studia podyplomowe: Studium Podyplomowe Rachunkowości Zarządczej/Controllingu (2004 r.), Studium Audytu Wewnętrznego i Rachunkowości (2006 r.), Studium Podyplomowe Rachunkowości Małych Przedsiębiorstw (2007 r.), Studium Podyplomowe Rachunkowości według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w Warszawie, realizowane przy współpracy z MDDP (2009 r.).

W okresie kierowania przeze mnie Katedrą Rachunkowości w latach 1998–2012 nastąpił znaczący rozwój kadry naukowo-badawczej – trzynastu osób uzyskało stopień doktora, a osiem stopień doktora habilitowanego w dziedzinie ekonomii, w zakresie nauk o zarządzaniu. Byłam promotorem sześciu prac doktorskich.

Po złożeniu rezygnacji ze stanowiska kierownika Katedry Rachunkowości w 2013 r. znalazłam trochę wolnego czasu, co pozwoliło mi zebrać wszystkie moje dokonania naukowo-dydaktyczne sprzed i po habilitacji, które – pozytywnie ocenione przez czterech profesorów z dziedziny nauk o zarządzaniu – były podstawą do wystąpienia przez Radę Wydziału Zarządzania z wnioskiem o nadanie mi tytułu profesora nauk ekonomicznych. Otrzymałam go w sierpniu 2014 r. z rąk prezydenta RP Bronisława Komorowskiego.

Profesor Czesław Sikorski, oceniając mój dorobek naukowy, stwierdził, że:

Twórczość naukowa Ireny Sobańskiej po uzyskaniu stopnia doktora habilitowanego charakteryzuje się poszerzeniem pola zainteresowań na zagadnienia luźniej związane z Jej zasadniczym przedmiotem badań. Interesują Ją uwarunkowania, konsekwencje i nietypowe zastosowania systemów rachunkowości zarządczej i modeli rachunku kosztów. Prowadzi Ona rozległe badania nad przyczynami i kierunkami zmian zachodzących w systemach rachunkowości w latach 90. Dotyka uwarunkowań kulturowych, gdy bada poziom wiedzy pracowników na stanowiskach

kierowniczych o kosztach ponoszonych w kierowanych przez nich jednostkach (Świadomość kosztów pracowników firm działających w Polsce – wyniki badań, „Rachunkowość”, nr 4/2005). Próbuje określić metody rachunkowości zarządczej, przydatne do zarządzania projektami (*Kontrakty długoterminowe. Przychody – Koszty – Wyniki*, Difin, 2004). Zajmuje się wpływem wysokich technologii na strukturę kosztów i zarządzania kosztami (*Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, C.H. Beck, 2003). Opracowuje innowacyjną koncepcję systemu informacyjnego dla zarządzania uniwersytetem (*Założenia i ogólna struktura projektu systemu rachunkowości zarządczej w Uniwersytecie Łódzkim*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2007). Poszukuje i bada dobre praktyki rachunkowości stosowane w przedsiębiorstwach klasy światowej. W szczególności interesuje ją problematyka Lean Accounting, jako element metody Lean Management.

W długim okresie zatrudnienia na UŁ w ramach działalności dydaktycznej prowadziłam wszystkie typy zajęć na studiach stacjonarnych i niestacjonarnych, w tym wykłady z podstaw rachunkowości, rachunku kosztów, rachunkowości zarządczej, projektowania systemów rachunkowości zarządczej – wcześniej na specjalności Rachunkowość, a od kilku lat na kierunku finanse i rachunkowość. W ramach prowadzonych seminariów dyplomowych i magisterskich na studiach stacjonarnych i niestacjonarnych wypromowanych zostało ponad ośmiuset absolwentów.

W działalności dydaktycznej zajęcia wzbogacałam metodami aktywnymi. Jak zaznaczyłam wcześniej, w latach 1975–1979 stosowałam gry decyzyjne. Od kilkunastu lat, na podstawie analizowanych przypadków z praktyki (w ramach działalności wdrożeniowej), opracowuję i stosuję w procesie nauczania case study objaśniające zastosowanie metod rachunkowości zarządczej w praktyce. Ponadto inicjowałam oryginalne wdrożenia do procesu nauczania na Wydziale Zarządzania zintegrowanego systemu informatycznego IFS realizowanego od 2005 r. w ramach bloku specjalizacyjnego Zintegrowane zarządzanie firmą. Doświadczenia dydaktyczne z pierwszego na świecie (według firmy IFS) kompleksowego wdrożenia systemu klasy ERP do procesu kształcenia akademickiego były prezentowane na Kongresie EAA w Dublinie w 2006 r. (Czarnecki, Michalak, Sobańska, 2006, s. 22–24).

Zdobywając wiedzę o koncepcji lean accounting, wprowadziłam ją do wykładów ze strategicznej rachunkowości zarządczej – najpierw prowadzonych na studiach podyplomowych (rachunkowość i zarządzanie finansami, rachunkowość zarządcza/controllership), a następnie w ramach kierunku finanse i rachunkowość na studiach stacjonarnych i niestacjonarnych – ze względu na zaobserwowanie, w ramach prowadzonej współpracy z praktyką, dwóch zjawisk:

- wzrostu liczby zastosowań podejścia lean w spółkach wchodzących w skład wielkich korporacji światowych działających w Polsce oraz w dużych spółkach polskich;
- absolutnego braku wiedzy o tym podejściu wśród pracowników pionów finansowych.

Wprowadzenie wiedzy o lean accounting do procesu dydaktycznego na Wydziale Zarządzania UŁ to pierwsze w Polsce działanie mające na celu lepsze przygotowanie absolwentów uniwersyteckich do zmieniającego się zapotrzebowania na wiedzę pracowników. Dotychczas, w ramach prowadzonego seminarium magisterskiego, powstało kilka prac magisterskich dotyczących metody lean management i koncepcji lean accounting.

Przez wiele lat byłam członkiem międzynarodowych stowarzyszeń rachunkowości: European Accounting Association, American Accounting Association, inicjatorką i przewodniczącą Komisji Rachunkowości Zarządczej i Controllingu Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce oraz członkiem zarządu Oddziału Łódzkiego Stowarzyszenia Księgowych w Polsce.

W latach 2001–2008 byłam członkiem Rady Programowej Ogólnopolskiego Konkursu Księgowy Roku, organizowanego corocznie przez Zarząd Główny SKwP w Warszawie i Grupę Wydawniczą INFOR oraz korporację międzynarodową Sage Symfonia (wcześniej MATRIX.PL SA).

Z inicjatywy Komisji Rachunkowości Zarządczej i Controllingu, której przewodniczyłam, Rada Naukowa SKwP podjęła decyzję o certyfikacji zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej. Został on zamieszczony w wykazie zawodów opublikowanym w 2010 r. przez Ministerstwo Pracy i Polityki Społecznej. W 2012 r. zostałam powołana przez Zarząd Główny SKwP na przewodniczącą Komisji ds. Certyfikacji Specjalisty Rachunkowości Zarządczej przy Radzie Naukowej SKwP. Prace komisji trwały do 2014 r. i zakończyły się przygotowaniem ogólnej koncepcji certyfikacji zawodowej z zakresu rachunkowości zarządczej oraz opracowaniem szczegółowego programu kursu dla kandydatów na certyfikowanego specjalistę rachunkowości zarządczej, trwającego 204 godziny. Niestety, do 2018 r. certyfikacji tego zawodu SKwP jeszcze nie rozpoczęło – wielka szkoda.

Patrząc z perspektywy czasu, początek XXI wieku to niezwykle interesujące lata mojej pracy zawodowej. Powodem tego były możliwości rozwoju, jakie dla różnych podmiotów, w tym uniwersytetu, stworzyło wejście Polski do UE i włączanie naszej gospodarki do dynamicznie zmieniającej się gospodarki globalnej oraz szeroki dostęp do wiedzy i możliwości udziału w światowych nurtach badawczych (np. przez internet).

W syntetycznym podsumowaniu moich dokonań w pracy zawodowej przytoczę kilka zestawień liczbowych.

Jestem autorką i współautorką ponad 214 książek, artykułów, recenzji i tłumaczeń (publikowanych także w czasopiśmie zagranicznych) oraz referatów. Wyniki prowadzonych badań literaturowych i empirycznych były prezentowane na wielu konferencjach krajowych i zagranicznych, m.in. na dorocznych Kongresach Europejskiego Stowarzyszenia Księgowych (European Accounting Association – EAA): w Birmingham (1995 r.), Pradze (2004 r.), Lizbonie (2007 r.), Rotterdamie (2008 r.) oraz na innych naukowych konferencjach zagranicznych (Tartu 1999 r., Kowno 2001 i 2014 r., Żytomierz 2003 r.). Referaty wygłaszane na wymienionych konferencjach wskazują, że wyniki prowadzonych przeze mnie badań zostały włączone do światowego nurtu badawczego w dziedzinie rachunkowości (Sobańska, Szychta, 1995; Sobańska, Wnuk, 1999; 2000a; Sobańska, Kulikowska, Michalak, 2004; Sobańska, Michalak, 2008; 2009; Sobańska, Wencel, Kalinowski, 2015).

Jestem współautorką 3 recenzji książek zagranicznych opublikowanych w czasopiśmie „*Ekonomista*” (1976, 1977, 1979) oraz 2 tłumaczeń książek. Jedna z nich – E. Mayer, R. Mann, *Controlling w twojej firmie* (*Controlling fur Einsteiger*, 1992) – to pierwsza publikacja w literaturze polskiej na temat controllingu. Ponadto redagowałam naukowo 8 książek i 8 monografii wydanych przez różne wydawnictwa, w tym Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Difin, C.H. Beck, Wolters Kluwer business.

W całym okresie zatrudnienia na Uniwersytecie Łódzkim za osiągnięcia w działalności naukowo-dydaktycznej i organizacyjnej otrzymałam 14 nagród indywidualnych i zespołowych rektora UŁ, 2 nagrody im. Profesora S. Skrzywana przyznane przez Radę Naukową SKwP oraz kilka odznaczeń i medali: Srebrny Krzyż Zasługi (1999 r.), Medal „Uniwersytet Łódzki w służbie społeczeństwu i nauce” (2001 r.), Medal Komisji Edukacji Narodowej (2003 r.), Złoty Krzyż Zasługi (2003 r.), Złotą Odznakę „Zasłużony w rozwoju Stowarzyszenia Księgowych w Polsce” (2006 r.), Medal KiBR (2013 r.), Medal „Universitas Lodziensis Merentibus” przyznawany za szczególne zasługi dla UŁ (2018 r.).

* * *

W pierwszych dekadach XXI wieku poznawałam świat już nie tylko w obrębie Europy – intrygowały mnie inne kontynenty i wyspy, które mają ciekawą historię. Z większych wysp dokładnie zwiedziłam tęczowy Mauritius i Sri Lankę z polami herbacianymi i pięknymi plażami nad Oceanem Indyjskim, Maderę z lewadami, Irlandię z pięknymi wrzosowiskami i Islandię z gejzerami, wulkanami i zjawiskiem rozstąpienia się płyt tektonicznych: Atlantyckiej i Euroazjatyckiej na oceanie Atlantyckim, Honsiu z Tokio i górą Fuji na Oceanie Spokojnym, Margaritę na Morzu Karaibskim oraz Korfu, Kretę, Santorini z Kalderą, Korsykę – matecznik

Napoleona, Sycylię z muralami z Orgosolo, Sycylię z wulkanem Etna na Morzu Śródziemnym. Poza wyspami zwiedziłam jeszcze kilka krajów i poznałam ciekawe miejsca oraz zjawiska natury. W Azji byłam w dynamicznie rozwijających się Chinach z Makau i Hongkongiem, gdzie przetrwałam kilkustopniowy tajfun. Amerykę Północną zwiedziłam od Vancouver do Niagary i przemierzyłam Meksyk od Mexico City do Acapulco. Słabiej poznałam Amerykę Południową, gdyż byłam tylko w Wenezueli i zwiedziłam Caracas, obejrzałam deltę Orinoko i piękny wodospad w parku Canaima, a także wędrowałam po dżungli. Kontynuowałam poznanwanie Afryki i Europy. W Afryce zwiedziłam Maroko z górami Atlas. W Europie poznałam Monako, piękno Lazurowego Wybrzeża i zapach pól lawendowych oraz podziwiałam fiordy w Norwegii. W Słowenii obejrzałam zjawiska krasowe, zwiedzając ogromną jaskinię – Postojnską Jamę. We Włoszech odwiedziłam Triest i Mediolan ze śladami twórczości Leonarda da Vinci. Poznałam Istanbuł (cieśninę Bosfor i wyspy na Morzu Marmara), a także kraje nadbałtyckie: Łotwę (Ryga), Estonię (Tallin i Tartu), Litwę (Wilno, Kowno i Troki – ogromne wrażenie zrobiła na mnie piękna, nadal jeszcze dzika rzeka Niemen, oglądana również „z lotu ptaka” w trakcie lotu Cesną).

Podsumowując ten obszar mojej aktywności, uważam, że zwiedziłam więcej niż oczekiwałam, żyjąc kiedyś w kraju zamkniętym, bez nadziei na zmianę sytuacji. Spełnienie marzeń „o świecie” z nawiązką umożliwiły mi lata przeżyte w wolnym, demokratycznym kraju. Przemierzanie świata pogłębiło nie tylko moją wiedzę geograficzną, ale również dało możliwość poznania zróżnicowania rozwoju krajów pod względem kulturowym i społeczno-ekonomicznym oraz jego negatywnych skutków dla środowiska naturalnego. Uważam, że wdrażanie idei zrównoważonego rozwoju w skali globalnej jest szansą dla zachowania naszej planety dla przyszłych pokoleń.

Literatura

1. Aghte K. (1959), *Stufenweise Fixkostendeckung im Systeme des Direct Costing*, „ZfB”, nr 5, s. 404–418.
2. Cooper R., Kaplan R.S. (1988), *Measure Costs Right Decisions*, „Harvard Business Review”, vol. 5, s. 96–10.
3. Czarnecki J., Jaruga A., Karpiński S., Sobańska I., Soroka E. (1977), *Rola gier kierowniczych w nauczaniu*, „Życie Szkoły Wyższej”, nr 5, s. 115–121.
4. Czarnecki J., Jarugowa A., Karpiński S., Sobańska I., Soroka E. (1976), *Einige Erfahrungen aus Anwendung von Planspielen im Lehrprozess in Hochschule*, RGW – Konferenz. Die Anwendung der Planspielen (simulations games) in Ökonomischer Forschungen, Budapest.
5. Czarnecki J.S., Michalak J., Sobańska I. (2006), *Interdisciplinary Accounting Education in ERP class system – meeting conditions of IFAC's International Education Standards. Description and*

- outcomes of educational experiment, Programme and Collected Abstract*, 29th Annual Congress of the European Accounting Association, Dublin, 22–24 March.
6. Gościński J. (1979), Recenzja rozprawy doktorskiej mgr Ireny Sobańskiej napisanej w Zakładzie Rachunkowości Instytutu Organizacji i Zarządzania Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny UŁ, Łódź.
 7. Heinen E. (1965), *Betriebswirtschaftliche Kostenlehre. Begriff und Theorie der Kosten*, t. 1, Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr Th. Gabler, Wiesbaden.
 8. Horvath P., Mayer R. (1989), *Prozesskostenrechnung. Der Neue Weg zu mehr Kostentransparenz und wirkungsvolleren Unternehmensstrategien*, „Controlling”, nr 4, s. 214–219.
 9. Jaruga A., Sobańska I. (1990), *Rachunkowość zarządcza. Cz. I: Problemy, zadania, gry*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
 10. Jarugowa A., Kopczyńska L., Marcinkowski J., Nowak W., Sobańska I., Szychta A. (1995), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Część I*, SKwP, Zarząd Główny, Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego, Warszawa.
 11. Jarugowa A., Malc W., Sawicki K. (1979), *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa.
 12. Jarugowa A., Sobańska I. (1976), *Ze studiów nad modelami rachunku kosztów. Referat na konferencji PAN: Systemy informatyczne rachunku kosztów*, SKwP, Warszawa.
 13. Jarugowa A., Sobańska I. (1985), *Application of business games to short-term decision making (C-V-P)*, 16th IFAC/ISAGA Conference of Business Games and Simulation Modelling, Atma-Ata, USSR, Abstract, s. 98–99.
 14. Jarugowa A., Sobańska I. i wsp. (1992), *Rachunkowość dla menadżerów*, wyd. I, RaFiB, Łódź.
 15. Jarugowa A., Sobańska I., Sochacka R. (1991), *Metody kalkulacji. Koszty, ceny, decyzje*, PWE, Warszawa.
 16. Jarugowa A., Sobańska I., Szychta A. (1990), *Wprowadzenie do rachunkowości zarządczej. Poradnik dla kadry kierowniczej*, PTE, Katowice.
 17. Jarugowa A., Sobańska I., Szychta A. i wsp. (1992), *Podręczny słownik polsko-angielsko-niemiecki terminów rachunkowości*, RaFiB, Łódź.
 18. Jarugowa A., Sobańska I., Szymański K. (1978), *Doskonalenie metod nauczania i eksperymentalnych technik badawczych*, „Życie Szkoły Wyższej”, nr 7–8, s. 9–14.
 19. Kalinowski J., Michalak M., Wencel A. (2018), *Projekty wdrożeniowe i komercjalizacja wyników badań naukowych*, [w:] I. Sobańska, R. Ignatowski (red.), *Łódzka Szkoła Rachunkowości w procesie transformowania systemu rachunkowości w Polsce w latach 1989–2016. Wyzwania dla praktyki i nauki*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
 20. Kilger W. (1981), *Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung*, Gabler Verlag, Wiesbaden.
 21. Kulikowska G., Michalak J., Sobańska I. (2004), *Balanced Scorecard in the Accounting Department – A Case Study*, Abstract, [w:] *Programme and Collected Abstracts*, 27th Annual Congress of the European Accounting Association, April 1–3, Prague.
 22. Kulikowska G., Sobańska I. (2004), *Zastosowanie koncepcji BSC w zarządzaniu departamentem księgowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 18(74), s. 110–122.
 23. Lange O. (1974), *Ekonomia polityczna. Zagadnienia ogólne*, t. 1, PWN, Warszawa.
 24. Lassmann G. (1968), *Die Kosten- und Erlösrechnung als Instrument der Planung und Kontrolle in Industriebetrieben*, Verlag Stahleisen GmbH, Düsseldorf.
 25. Messner Z. (1998), *Krytyki recenzji – Tendencje rozwoju rachunku kosztów w Niemczech*, „Rachunkowość”, nr 9, s. 496–497.
 26. Riebel P. (1979), *Einzelkosten und Deckungsbeitragsrechnung*, Gabler Verlag, Wiesbaden.
 27. Schönfeld H.M. (1975), *Kostenrechnung*, Poeschel Verlag, Stuttgart.
 28. Sobańska I. (1979), *Rachunek kosztów a modele kosztów*, praca doktorska, Uniwersytet Łódzki, Łódź.

29. Sobańska I. (1990a), *Czwarta Dyrektywa EWG i sposób jej interpretacji w prawie narodowym. Materiały konferencyjne – „Nowe standardy rachunkowości i sprawozdań finansowych”*, TNO-iK, Łódź, s. 25–35.
30. Sobańska I. (1990b), *Czwarta Dyrektywa Rady EWG: „O rocznych zamknięciach rachunkowych spółek o określonych formach prawnych”, opracowanie wersji polskojęzycznej*, „Biuletyn Informacyjny Krajowej Rady Dyplomowanych Biegłych Księgowych”, nr 2, SKwP, Warszawa, s. 16–48.
31. Sobańska I. (1990c), *Dyrektywy EWG – Harmonizacja standardów rachunkowości w krajach wspólnot europejskich*, „Biuletyn Krajowej Rady Dyplomowanych Biegłych Księgowych”, nr 2, s. 13–16.
32. Sobańska I. (1990d), *Koncepcja rachunku indywidualnych kosztów i marż pokrycia (wg P. Riebla)*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP”, t. XVII, s. 11–21.
33. Sobańska I. (1997), *Tendencje rozwoju rachunku kosztów w Niemczech*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
34. Sobańska I. (1999), *Tendencje rozwoju rachunku kosztów*, [w:] J. Mońka, D. Sołtys (red.), *Rachunkowość zarządcza – budżetowanie jako narzędzie współczesnego menedżera*, „Prace Naukowe”, nr 834, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. O. Langego we Wrocławiu, Wrocław, s. 87–104.
35. Sobańska I. (2003a), *Rachunkowość zarządcza*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 32–57.
36. Sobańska I. (2003b), *Nowe technologie*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 352–369.
37. Sobańska I. (2003c), *Podstawy rachunku kosztów i wyników*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 58–99.
38. Sobańska I. (2003d), *International Accounting Standards and Management Accounting*, [w:] *International Conference Economics & Management 2003*, section: Accounting, Audit and Business Taxation Changes During Integration into European Union, Kaunas University of Technology, Kaunas, s. 55–57.
39. Sobańska I. (2003e), *Rachunkowość zarządcza w praktyce polskiej*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 476–500.
40. Sobańska I. (2003f), *Wpływ MSR na integrację rachunkowości: rachunkowość finansowa i rachunkowość zarządcza*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, numer specjalny, t. 13(69), s. 247–255.
41. Sobańska I. (red.) (2004), *Kontrakty długoterminowe. Przychody – Koszty – Wyniki*, Centrum Doradztwa i Informacji Difin, Warszawa.
42. Sobańska I. (2005), *Świadomość kosztów u pracowników firm działających w Polsce – wyniki badań własnych*, „Rachunkowość” 2005, nr 4, s. 7–11.
43. Sobańska I. (2006a), *Rachunkowość zarządcza w uniwersytetach publicznych: z badań empirycznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 31(87), s. 101–117.
44. Sobańska I. (red.) (2006b), *Rachunkowość w przedsiębiorstwie budowlanym. Kontrakty. Planowanie. Kontrola*, Centrum Doradztwa i Informacji Difin, Warszawa.
45. Sobańska I. (red.) (2006c), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, wyd. 2 poprawione i rozszerzone, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
46. Sobańska I. (2007a), *Nowa orientacja systemu rachunkowości w praktyce polskiej w kontekście wdrażania MSR/MSSF*, [w:] T. Cebrowska, A. Kowalik, R. Stępień (red.), *Rachunkowość wczoraj, dziś i jutro*, SKwP, Warszawa, s. 277–300.
47. Sobańska I. (2007b), *Zmiany w rachunkowości spółek publicznych w kontekście wdrażania MSR/MSSF*, [w:] I. Sobańska (red.), *Wpływ międzynarodowych i krajowych regulacji*

- sprawozdawczości finansowej i auditingu na zmiany w praktyce rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 183–194.
48. Sobańska I. (2008), *Relacje międzyorganizacyjne – nowe spektrum rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 42(98), s. 153–162.
 49. Sobańska I. (2009), *Rachunkowość zarządcza*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 65–96.
 50. Sobańska I. (2010a), *Rachunkowość zarządcza*, [w:] Sobańska I. (red.), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 73–106.
 51. Sobańska I. (2010b), *Podejście Lean*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 107–132.
 52. Sobańska I. (2010c), *Decyzje*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 215–254.
 53. Sobańska I. (2011), *Granice organizacyjne systemu rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 62(118), s. 251–263.
 54. Sobańska I. (2012), *Jedność systemu rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2012, t. 66(122), s. 179–190.
 55. Sobańska I. (red.) (2013), *Lean accounting – integralny element lean management. Szczupła rachunkowość w zarządzaniu*, Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa.
 56. Sobańska I. (2016), *W trosce o wizerunek rachunkowości zarządczej*, [w:] T. Kiziukiewicz (red.), *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, „Zeszyt Naukowy Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 2(80), cz. 2, s. 385–392.
 57. Sobańska I., Kabalski P. (2016), *Ustrój społeczno-gospodarczy a tematyka publikacji książkowych z zakresu rachunkowości na przykładzie Polski – zarys historyczny (1945–2015)*, [w:] S. Sojak (red.), *ABACUS – od instruktarzy gospodarczych po współczesne podręczniki rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe UMK, Toruń, s. 201–227.
 58. Sobańska I., Kalinowski J. (2017), *Innowacja w zarządzaniu publicznymi uczelniami wyższymi – Kompleksowy System Informacyjny Uniwersytetu Łódzkiego*, „Zeszyt Naukowy Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 4(88), cz. 1, s. 553–568.
 59. Sobańska I., Kulikowska G. (2004), *Zastosowanie koncepcji BSC w zarządzaniu departamentem księgowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 18(74), s. 110–122.
 60. Sobańska I., Kulikowska G., Michalak J. (2004), *Balanced Scorecard in the Accounting Department – A Case Study, Abstract*, [w:] *Programme and Collected Abstracts*, 27th Annual Congress of the European Accounting Association, April 1–3, Prague.
 61. Sobańska I., Michalak J. (2008), *The impact of globalization on performance measurement systems. Theoretical model and its empirical verification*, *Programme and Collected Abstract*, The 31st Annual Congress of the European Accounting Association, Rotterdam, 22–26.04, abstract.
 62. Sobańska I., Michalak J. (2009), *Entwicklungsstand der Leistungsmessungssysteme in Unternehmen in Polen: Ergebnisse einer empirischen Studie*, [w:] A. Warda, Z. Weigt (red.), *Nachwuchswissenschaftler Präsentieren Ihre Forschung*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 175–190.
 63. Sobańska I., Schweitzer M. (1991), *Nowe koncepcje rachunku kosztów w Niemczech*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKWP”, zeszyt specjalny, s. 23–27.
 64. Sobańska I., Szychta A. (1995), *Management Accounting in Polish Companies in the Period of Structural Transformations*, The 18th Annual Congress of the European Accounting Association. Birmingham, 10–15 May, abstract.
 65. Sobańska I., Szychta A. (1996), *Projektowanie systemów rachunkowości zarządczej. Uwarunkowania i możliwości*, [w:] Z. Messner (red.), *Rachunkowość zarządcza w teorii i praktyce*, Akademia Ekonomiczna, Katowice, s. 111–122.

66. Sobańska I., Szycha A. (2004), *Management Accounting in Polish Companies in the Period of Structural Transformations*, The 18th Annual Congress of the European Accounting Association. Birmingham, 10–15 May, abstract.
67. Sobańska I., Szycha A., Michalak J. (2007), *Założenia i ogólna struktura projektu systemu rachunkowości zarządczej w Uniwersytecie Łódzkim*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 36(92), s. 71–97.
68. Sobańska I., Szycha A., Michalak J., Michalak M. (2007), *Changes in the University of Lodz management accounting system. A case study – objectives and general structure of the project. Programme and Collected Abstract*, 30th Annual Accounting Association, 25–27 April, Lisbon.
69. Sobańska I., Szycha A., Roszczyn W. (1995), *Mały słownik rachunkowości i bankowości polsko-francuski, francusko-polski*, RaFiB, Łódź.
70. Sobańska I., Wencel A., Kalinowski J. (2015), *Project Management in Universities – Accounting Payroll on the Example of the University of Lodz*, „Socialiniai Mokslai”, nr 1(83), s. 45–54, Kaunas University of Technology, Kaunas.
71. Sobańska I., Wnuk T. (1999), *Causes and Directions of Changes in Costing Systems in Polish Enterprises During 1991–1999*, Paper presented at the conference Accounting Perspectives on the Threshold of the 21th Century, Tartu, Estonia, s. 217–221.
72. Sobańska I., Wnuk T. (2000a), *Causes and Directions of Changes in Management Accounting Practice in Poland*, Paper presented at the conference Economics & Management – 2000 – Actualities and Methodology, Kaunas, Lithuania 2000, [w:] *Ekonomika Ir Vadyba – 2000 – Aktualijos Ir Metodologija*, Kauno Technologijos Universitetas, Kaunas Technologija, s. 407–409.
73. Sobańska I., Wnuk T. (2000b), *Zmiany w praktyce rachunkowości zarządczej na przełomie XX i XXI wieku*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP”, t. 56, s. 215–222.
74. Sobańska I., Wnuk T. (2001), *Management Accounting Practice in Poland*, „Inżynierne Ekonomika”, nr 5(25), Kaunas, Technologija, Kaunas University of Technology, s. 48–51.



Seminarium Polskiej Akademii Nauk „Behawioralne aspekty rachunkowości 2018” na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego, od lewej dr Jacek Kalinowski, prof. dr hab. Irena Sobańska, dr hab. Przemysław Kabalski, prof. nadzw. UŁ, mgr Lena Grzesiak.

Załącznik 1



Grupa Kapitałowa **Ciech**
BORUTA - KOLOR
Sp. z o.o.

95-100 Zgierz, ul. A. Struga 30,
POLAND

Zgierz, dn. 18.08.2000 r.

List polecający

Zachodzące na początku lat 90-tych zmiany warunków funkcjonowania firmy spowodowały potrzebę zamodelowania nowoczesnego rachunku kosztów i wdrożenia na jego bazie rachunkowości zarządczej.

Naszym zdaniem – jedynym kompetentnym zespołem ekspertów, który mógłby zrealizować tak ogromne przedsięwzięcie było Towarzystwo Gospodarcze RAFiB Sp. z o.o. z siedzibą w Łodzi. Dlatego też, skorzystaliśmy z wieloletniego profesjonalizmu i sprawdzonych metodologii tego zespołu, który w 1994 r. pod kierunkiem Pani dr Ireny Sobańskiej opracował „**Projekt wielozadaniowego rachunku kosztów i wyników dla BORUTY w warunkach zintegrowanego systemu komputerowego MAX firmy ICL Poland**”.

Zaproponowane rozwiązania zarówno w obszarze rachunku kosztów, przychodów i wyników były na tyle elastyczne, iż bez żadnych problemów zostały wykorzystane we wdrażanym w tym czasie w pełni zintegrowanym systemie komputerowym MAX firmy ICL.

Nowatorskie podejście do rachunku kosztów stworzyło podstawy do funkcjonowania w firmie rachunkowości zarządczej i na jej bazie rachunku kosztów dla potrzeb decyzyjnych kierownictwa firmy.

Mając na uwadze nasze już kilkuletnie doświadczenia w stosowaniu tego rachunku kosztów – polecamy Towarzystwo Gospodarcze RAFiB Sp. z o.o. z siedzibą w Łodzi jako bardzo solidnego i profesjonalnego wykonawcę opracowań dotyczących projektów rachunku kosztów dla potrzeb rachunkowości zarządczej.

Główny Specjalista
ds. Rachunkowości Zarządczej
i Księgowości
mgr Danusia Wyszczek

CZŁONEK ZARZĄDU
Dyrektor ds. Ekonomicznych
i Finansowych
mgr Maria Pawlak

Załącznik 2



Wrocław, 25 lipca 2000

LIST POLECAJĄCY

Towarzystwo Gospodarcze RAFIB Spółka z o.o. z siedzibą w Łodzi, ul. Wigury 21, jest wykonawcą dwuetapowego opracowania: *Ocena stanu rachunku kosztów w WPPS „Polmos” i diagnozowanie zmian (etap I) i Kompleksowa koncepcja rachunkowości zarządczej oraz zasady wielozadaniowego rachunku kosztów dla WPPS „Polmos” (etap II)*, które zostały zakończone w dniu 30 stycznia 1996 roku.

W naszej ocenie, Towarzystwo Gospodarcze RAFIB Spółka z o.o., posiada kompetentną kadrę oraz potencjał, który umożliwia opracowanie i wdrożenie nowoczesnych metod z zakresu rachunkowości zarządczej.

Materiały przygotowane przez kadrę RAFIB-u zostały opracowane w profesjonalny sposób. Uwzględniają one zarówno specyfikę branży jak i otoczenia, w którym funkcjonuje KS „Wratislavia”. Jednocześnie należy podkreślić użyteczność zaproponowanych rozwiązań, w zakresie rachunkowości zarządczej, w kontekście ich wykorzystania w zintegrowanym pakiecie *Mover* (Firmy Intenia Polska). Połączenie zaproponowanych rozwiązań ze zintegrowanym systemem znaczenie rozszerzyło możliwości funkcjonowania i wykorzystania metod rachunkowości zarządczej dla celów decyzyjnych.

Wykorzystując nasze dotychczasowe doświadczenia, możemy polecić Towarzystwo Gospodarcze RAFIB z siedzibą w Łodzi, jako solidnego partnera i wykonawcę zadań z zakresu opracowania projektów dla potrzeb rachunkowości zarządczej.

Członek Zarządu
Dyrektor Finansowy
Beata Herbec

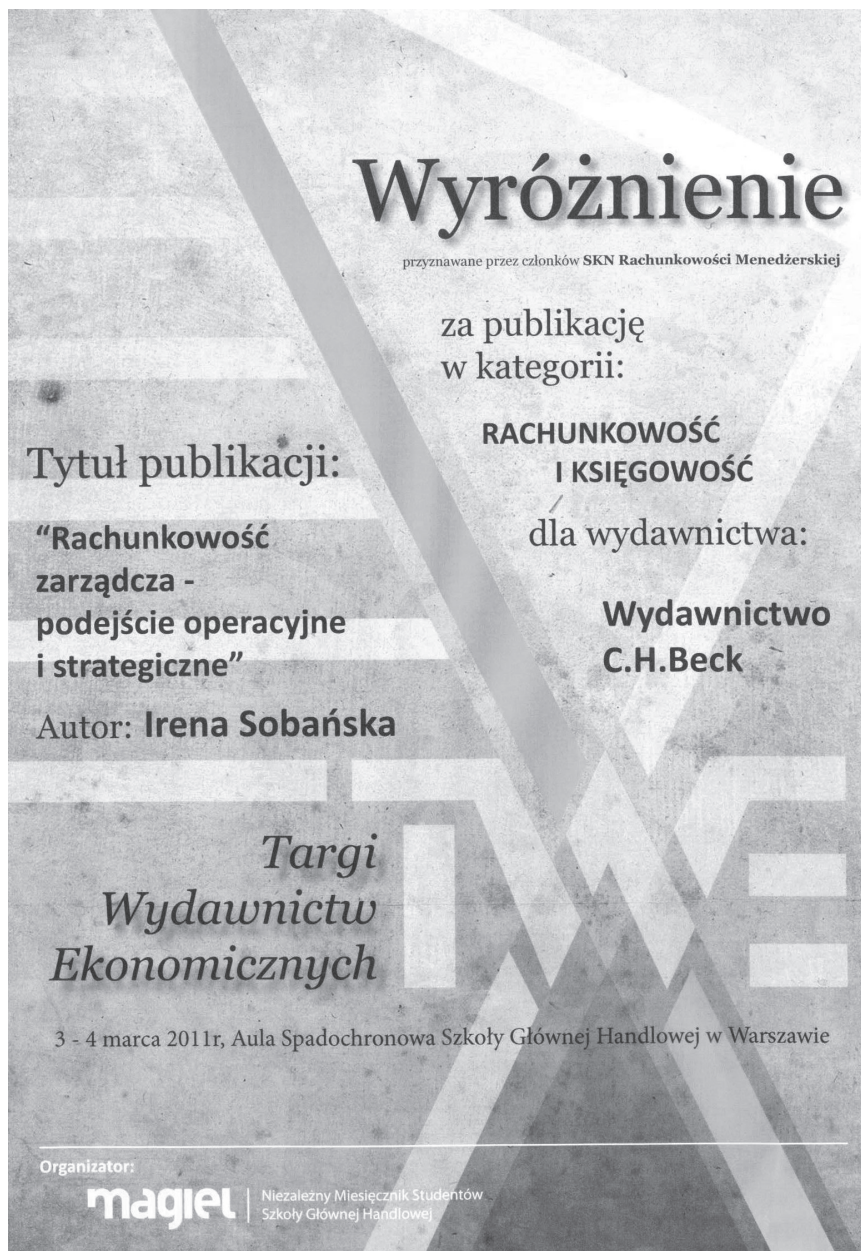
Członek Zarządu
Dyrektor ds. Polityki
Informacyjnej
Stanisław Pacholek

KOMPANIA SPIRYTUSOWA „WRATISLAVIA”
POLMOS WROCLAW S. A.
ul. Monopoliowa 4, 51-501 WROCLAW
centrala:
tel. (0 71) 34 74 100 fax (0 71) 34 74 110
NIP 896-00-00-285 REGON: 931341614

członkowie zarządu:
Adam Szopa Prezes Zarządu, Dyrektor Generalny
Stanisław Chodurek Członek Zarządu, Dyrektor ds. Produkcji i Techniki
Beata Herbec Członek Zarządu, Dyrektor Finansowy
Stanisław Pacholek Członek Zarządu, Dyrektor ds. Polityki Informacyjnej

oznaczenie sądu rejestrowego i numeru pod którym spółka jest zarejestrowana:
Sąd Rejonowy dla Wrocławia Fabryczna
Wydział VI Gospodarczy RH - 8164 Dz. B.
wyroków: ksiąg sądowych
76 000 000 zł (siedemdziesiąt sześć milionów złotych)

Załącznik 3



Wyróżnienie

przyznawane przez członków SKN Rachunkowości Menedżerskiej

za publikację
w kategorii:

**RACHUNKOWOŚĆ
I KSIĘGOWOŚĆ**

dla wydawnictwa:

**Wydawnictwo
C.H.Beck**

Tytuł publikacji:

**“Rachunkowość
zarządcza -
podejście operacyjne
i strategiczne”**

Autor: **Irena Sobańska**

*Targi
Wydawnictw
Ekonomicznych*

3 - 4 marca 2011r, Aula Spadochronowa Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie

Organizator:

magiel | Niezależny Miesięcznik Studentów
Szkoły Głównej Handlowej

Część II

**Współczesne problemy
rachunkowości zarządczej –
wybór pism**

Wpływ MSR na integrację rachunkowości: rachunkowość finansowa i rachunkowość zarządcza¹

Wprowadzenie

W latach dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku, pod wpływem globalizacji rynku kapitałowego i kryzysu w krajach azjatyckich, nastąpiły zmiany jakościowe i ilościowe w MSR. W ostatnich latach zmiany w MSR zmierzają w kierunku wyeliminowania sytuacji, jaka wystąpiła m.in. w firmie ENRON.

Ze względu na znaczenie giełd amerykańskiej i angielskiej w rozwoju globalnego rynku kapitałowego, w MSR został zastosowany model rachunkowości anglosaskiej. Po zatwierdzeniu przez Międzynarodową Organizację Komisji Papierów Wartościowych (IOSCO) w 2000 roku 30 międzynarodowych standardów zostało dopuszczonych jako podstawa sporządzania sprawozdań finansowych spółek publicznych notowanych na giełdach. Wcześniej Komisja Europejska zezwoliła spółkom publicznym notowanym na giełdach zagranicznych na sporządzanie sprawozdań skonsolidowanych według postanowień MSR [1]. W roku 2000 komisja ta, w ramach strategii 2000–2005, nałożyła obowiązek sporządzania od 2005 roku sprawozdań według MSR przez wszystkie spółki publiczne mające siedzibę w UE (6700 spółek) oraz dopuściła wdrażanie postanowień MSR do regulacji krajowych rachunkowości w krajach członkowskich i w modernizacji dyrektyw rachunkowości IV, VII i VIII.

Ostatnie zmiany w polskich regulacjach rachunkowości są wynikiem wdrożenia postanowień z wielu MSR (np. MSR 2, MSR 11, MSR 16, MSR 17 itd.) do ustawy o rachunkowości [2]. Ponadto ustawodawca dopuścił możliwość stosowania (w określonych warunkach) postanowień ze standardów międzynarodowych

1 Opublikowano w „Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości” 2003, t. 13(69), s. 247–255.

niewprowadzonych do znowelizowanej ustawy o rachunkowości (art. 10 ust. 3). Kolejne zmiany w regulacjach krajowych rachunkowości będą następowały po przystąpieniu Polski do UE i wraz z konkretyzacją przyjętej strategii do 2005 roku.

Zmiany ilościowe w obowiązujących MSR polegały albo na połączeniu niektórych wcześniejszych standardów (np. MSR 5 i MSR 13 zostały włączone do zaktualizowanego w 1997 roku MSR 1 i przestały obowiązywać), albo na wprowadzeniu nowych standardów (np. MSR 34 Śródroczna sprawozdawczość finansowa (1999), MSR 40 Nieruchomości inwestycyjne (2001), MSR 41 Rolnictwo (2003) itd.). Zmiany jakościowe zaś wynikały z przyjętych w MSR ram konceptualnych rachunkowości (określanych też jako założenia koncepcyjne), obejmujących cel sprawozdawczości finansowej firm, fundamentalne założenia rachunkowości, cechy jakościowe informacji finansowych, elementy sprawozdań finansowych, fundamentalne koncepcje wyceny, koncepcje kapitału i zachowania kapitału [3]. Znalazły one swoje odzwierciedlenie głównie w MSR 1 Prezentacja sprawozdań finansowych oraz w innych MSR. Według założeń ujętych w wymienionych ramach konceptualnych (pkt 4.6) uznaje się, że sprawozdanie finansowe przedstawi „prawdziwy i rzetelny obraz” (true and fair view) sytuacji finansowej, wyników działalności i zmian sytuacji finansowej jednostki, jeżeli informacje będą posiadały podstawowe cechy jakościowe i gdy do jego sporządzenia zastosowano właściwe standardy rachunkowości.

Sprawozdanie finansowe uznaje się za zgodne z MSR, jeżeli spełni ono wszystkie wymogi zawarte w odpowiednich standardach oraz interpretacjach Stałego Komitetu ds. Interpretacji (por. MSR 1, pkt 11).

Z analizy wymogów zawartych w wielu MSR wynika, że prawidłowe ich zastosowanie w celu przedstawienia w sprawozdaniu finansowym rzetelnego obrazu sytuacji finansowej wymaga wykorzystania wielu informacji spoza obszaru rachunkowości finansowej, tradycyjnie zorientowanej na tworzenie tylko danych finansowych o charakterze *ex post*. Informacje te, często o charakterze niefinansowym lub zorientowane na przyszłość (*ex ante*), są z zasady tworzone w obszarze rachunkowości zarządczej, zorientowanej w ostatnich latach na procesy zarządzania strategicznego.

Te dwa obszary rachunkowości, wyodrębniane od dawna w modelu anglosaskim rachunkowości, muszą być zintegrowane ze względu na potrzeby informacyjne sprawozdawczości finansowej sporządzanej według MSR. Integrację informacji z obu wymienionych obszarów rachunkowości umożliwiają nowoczesne technologie tworzenia informacji i komunikowania. Potrzebę zintegrowania systemu rachunkowości potwierdza praktyka firm światowych, które w ostatnich latach zastosowały do sporządzania sprawozdawczości finansowej wymogi zawarte w MSR i US GAAP (np. Siemens AG).

Celem opracowania jest przedstawienie problemu konieczności zintegrowania obszarów rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej dla potrzeb prawidłowego sporządzania sprawozdawczości finansowej według wymogów Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (lub US GAAP) i zarządzania wartością firmy. W opracowaniu problem ten został objaśniony przez przeanalizowanie postanowień zawartych w dziewięciu MSR, których zastosowanie do sporządzania sprawozdań finansowych wymaga informacji tworzonych za pomocą metod i technik z obszaru rachunkowości zarządczej i emitowanych w sprawozdawczości wewnętrznej, kierowanej do kierownictwa odpowiedzialnego za wzrost wartości firmy w długim okresie [4]. Zintegrowana rachunkowość umożliwia prawidłowy pomiar wartości firmy, która jest zarówno celem procesów zarządzania, jak i kryterium decyzyjnym dla inwestorów.

Cel, fundamentalne zasady i funkcje sprawozdania finansowego

Celem sprawozdań finansowych o ogólnym przeznaczeniu jest dostarczenie informacji na temat sytuacji finansowej, wyników działalności i przepływów środków pieniężnych jednostki, które byłyby użyteczne dla szerokiego kręgu użytkowników przy podejmowaniu przez nich decyzji gospodarczych. Ponadto sprawozdanie finansowe przedstawia wyniki zarządzania przez kierownictwo powierzonymi mu zasobami (MSR 1, pkt 5). Tak sformułowany cel wskazuje, że – według MSR – sprawozdania finansowe, tak samo jak sprawozdania wewnętrzne sporządzane w rachunkowości zarządczej (raporty), spełniają funkcję informacyjną (albo decyzyjną) i funkcję kontrolną. Funkcja informacyjna sprawozdania finansowego będzie prawidłowo realizowana, jeżeli zawarte w nim informacje będą wiarygodne i istotne (oraz kompletne). Informację uznaje się za istotną, jeśli jej nieujawnienie mogłoby wpłynąć na gospodarcze decyzje użytkowników, podejmowane na podstawie sprawozdania finansowego. Istotność zależy od kwoty i charakteru pozycji ocenianych w konkretnych okolicznościach jej pominięcia (MSR 1, pkt 31). Wiarygodność informacji w sprawozdaniach finansowych jest zapewniona, jeżeli są one obiektywne, wiernie przedstawiają wyniki finansowe i sytuację finansową jednostki oraz odzwierciedlają ekonomiczną treść zdarzeń i transakcji, a nie tylko ich formę prawną (MSR 1, pkt 20, Założenia koncepcyjne, pkt 35).

Dla uzyskania tej cechy jakościowej, w warunkach niepewności działania jednostki gospodarczej, duże znaczenie w ujmowaniu poszczególnych składników w sprawozdaniu finansowym ma zasada przewagi treści ekonomicznej nad formą (w powiązaniu z zasadą istotności). Wymaga ona oceny przyszłych korzyści ekonomicznych jednostki z każdego składnika sprawozdania finansowego na podstawie

dostępnych danych w momencie dokonywania tej oceny. Jeżeli przyszłe korzyści ekonomiczne są prawdopodobne i mogą być oszacowane oraz udokumentowane, wtedy składnik jest ujmowany w sprawozdaniu finansowym jednostki (Założenia koncepcyjne, pkt 1.83a). Przeprowadzenie oceny przyszłych korzyści ekonomicznych, ich oszacowanie i udokumentowanie umożliwiają w wielu przypadkach dane tworzone w systemie rachunkowości zarządczej, na przykład budżety kosztów umów długoterminowych, umożliwiające oszacowanie przyszłych przychodów z tych umów i ewentualnej straty, która od momentu wystąpienia prawdopodobieństwa jej powstania w realizowanych umowach powinna być bezzwłocznie ujęta jako koszt umowy (por. MSR 11, pkt 36).

Mimo szerokiego kręgu użytkowników (inwestorzy, pracownicy, kredytodawcy, dostawcy, wierzyciele, klienci, agendy rządowe, społeczeństwo) sprawozdania finansowe są nakierowane głównie na inwestorów dostarczających kapitał. Dla tych użytkowników informacje ze sprawozdań finansowych służą do podejmowania decyzji inwestycyjnych i kontroli ich realizacji. Informacje te powinny umożliwić im ocenę ryzyka i efektywności inwestycji mierzoną różnymi miernikami, stosowanymi także do oceny decyzji strategicznych podejmowanych wewnątrz firmy (np. stopa zwrotu kapitału, ekonomiczna wartość dodana – EVA, rynkowa wartość dodana – MEVA itd.).

Dla zapewnienia inwestorom rzetelnych informacji według MSR 1 w sprawozdaniach finansowych, w części Informacja dodatkowa, powinny być zamieszczane, oprócz informacji finansowych w postaci bezwzględnej, również informacje relatywne (względne), np. zysk na akcję, lub informacje niefinansowe (pkt 94). Źródłem informacji relatywnych i niefinansowych objaśniających specyfikę realizowanych procesów biznesowych i ryzyko podejmowanych działań jest rachunkowość zarządcza, która dla potrzeb zarządzania strategicznego tworzy wiele tego typu informacji (np. udział w rynku, liczba klientów, liczba innowacji, liczba nowych wdrożeń itd.). Wiele informacji z obszaru rachunkowości zarządczej może być również wykorzystywanych w analizie ekonomicznej sporządzanej przez kierownictwo jednostki, którą w MSR 1, pkt 8 zaleca się dołączać do sprawozdania finansowego składającego się z bilansu, rachunku zysków i strat, sprawozdania ze zmian w kapitale, rachunku przepływów pieniężnych oraz polityki rachunkowości i informacji dodatkowej (MSR 1, pkt 7). Tak samo źródłem informacji jest rachunkowość zarządcza dla innych dodatkowych sprawozdań zalecanych przez MSR 1, pkt 9 do prezentowania, jeżeli kierownictwo jednostki uzna, że pomogłyby one użytkownikom zewnętrznym w podejmowaniu decyzji gospodarczych. Takie sprawozdania mogłyby objaśniać wpływ jednostki gospodarczej na środowisko naturalne lub wytworzoną wartość dodaną.

Do zastosowania fundamentalnej zasady rachunkowości przy sporządzaniu sprawozdawczości finansowej, tzn. zasady kontynuacji działania, według MSR 1

„kierownictwo jednostki gospodarczej powinno dokonać oceny zdolności jednostki do kontynuowania działania (pkt 23). W ocenie tej [...] kierownictwo bierze pod uwagę wszelkie dostępne informacje dotyczące dającej się przewidzieć przyszłości, która zwykle odpowiada najmniej dwunastu miesiącom od dnia bilansowego, choć nie musi się do nich ograniczać (pkt 24). Przeprowadzenie takiej oceny umożliwiają m.in. plany strategiczne i budżety operacyjne sporządzane w obszarze rachunkowości zarządczej jednostki gospodarczej”.

Podobne zastosowanie zasady memoriału, która oznacza, że „[...] transakcje i zdarzenia ujmuje się z chwilą wystąpienia, a nie z chwilą otrzymania i zapłaty środków pieniężnych” (MSR 1, pkt 26), jest możliwe w przypadku niektórych standardów tylko dzięki informacjom tworzonej w rachunkowości zarządczej. Na przykład oszacowanie przychodów lub strat z niezakończonych umów długoterminowych wymaga, według MSR 11, informacji o kosztach poniesionych na realizację tych umów i zaktualizowanych kosztów umów w postaci budżetów.

Wykorzystanie informacji z systemu rachunkowości zarządczej w stosowaniu wymogów niektórych MSR

Tradycyjnie przy wycenie zapasów według kosztu wytworzenia są istotne wyłącznie informacje tworzone przy zastosowaniu w rachunkowości zarządczej określonego systemu rachunku kosztów. Według MSR 2 koszt wytworzenia zapasów powinien składać się ze wszystkich kosztów zakupu, kosztów przetworzenia oraz innych kosztów poniesionych w trakcie doprowadzania zapasów do ich aktualnego miejsca i stanu (pkt 7). Do pomiaru kosztu wytworzenia wskazano w MSR 2 na możliwość zastosowania systemu rachunku kosztów standardowych, który może w rachunkowości zarządczej mieć różną formę (np. rachunek kosztów zmiennych standardowych lub jego forma rozwinięta – wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów i wyników) [5].

Także wycena zapasów według wartości netto jest możliwa do oszacowania na podstawie informacji tworzonej w rachunkowości zarządczej. Konieczność zastosowania tej metody wyceny występuje nie tylko wtedy, gdy spadną ceny ich sprzedaży lub w sytuacji uszkodzenia zapasów (utrata pełna lub częściowa przydatności zapasów), ale również wtedy, gdy wzrosną w budżecie kosztów szacowane koszty przygotowania zapasów do sprzedaży.

Szacowanie przychodów i ich aktualizowanie, pomiar kosztów i strat z tytułu realizowanych umów o budowę odbywa się według postanowień zawartych w MSR 11. Umowy o budowę wymagają, jak wskazano wcześniej, wielu informacji z rachunkowości zarządczej. Prawidłowe zastosowanie większości wymogów

tego standardu praktycznie nie jest możliwe bez informacji i dokumentacji tworzonych za pomocą metod i technik rachunkowości zarządczej, jak system rachunku kosztów standardowych wraz z budżetowaniem kosztów i przychodów, analizą odchyleń, rachunek cyklu życia projektu (umowy), sporządzany w ujęciu wielookresowym wraz z analizą prognozy rentowności projektu (umowy) itd.

MSR 14 Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności odnosi się do jednostek gospodarczych notowanych na rynkach papierów wartościowych, które prowadzą bardzo różnorodną działalność lub mają charakter firm międzynarodowych (prowadzą działalność w różnych obszarach geograficznych). Dane zagregowane w sprawozdaniach finansowych takich jednostek mogłyby uniemożliwiać użytkownikom informacji, jak inwestorzy, wierzyciele, prawidłowo ocenić ryzyko działania i szanse rozwoju tych jednostek, a zatem i stopę zwrotu inwestycji kapitałowych. Kryteriami wyodrębniania segmentów działalności są branża i obszar geograficzny, różniące się poziomem ryzyka działania i osiąganą stopą zwrotu z zainwestowanego kapitału (MSR 14, pkt 9). Podstawę do wyboru sprawozdawczości (według branż czy obszarów geograficznych) powinny stanowić wewnętrzna struktura organizacyjna i struktura zarządzania jednostką gospodarczą oraz jej system sprawozdawczości wewnętrznej przeznaczony dla zarządu i dyrektora generalnego (MSR 14, pkt 27).

W sprawozdaniach z segmentów działalności ujawniane są przychody, koszty, wyniki, aktywa i pasywa segmentu (zdefiniowane w MSR 14, pkt 16). Pierwsze trzy z wymienionych kategorii są identyfikowane w sprawozdawczości wielookresowej, sporządzanej w rachunkowości zarządczej w firmach o złożonych strukturach organizacyjnych (w tym także typu koncernowego) dla potrzeb wyboru strategii działania zapewniającej wzrost wartości kapitału i kontroli jej realizacji. W przypadku strategii produktowych ocenę efektywności zainwestowanego kapitału umożliwiają nowoczesne narzędzia rachunkowości zarządczej, jak target costing, rachunek cyklu życia produktu.

W rachunkowości zarządczej koszty, przychody i wyniki są identyfikowane z coraz większą liczbą obiektów, w tym także z produktami, działalnościami (branżami) i obszarami geograficznymi, w celu umożliwienia kierownictwu firmy oceny efektywności wyróżnionych fragmentów firmy i ich wpływu na wartość całej firmy. Oceny te są wykorzystywane w podejmowaniu decyzji o rozwoju efektywnych lub likwidacji nieefektywnych obiektów (działalności, produktów, linii technologicznych itd.). Rozwinięte systemy rachunkowości zarządczej w dużych firmach mogą dostarczać informacji do zastosowania wymogów MSR 35 Działalność w trakcie zaniechania – stosowanych w sytuacji podjęcia przez zarząd decyzji o zaniechaniu określonej działalności. Informacje o kosztach, przychodach i wynikach identyfikowane z analitycznymi obiektami umożliwiają prawidłowe

oddzielenie kosztów, przychodów i wyników dla działalności kontynuowanych i działalności zaniechanej, w celu prezentacji w sprawozdaniu finansowym, zgodnie z wymienionym standardem.

Znacznego wykorzystania informacji z systemu rachunkowości zarządczej wymaga również prawidłowe wdrożenie postanowień MSR 36 Utrata wartości aktywów. Jest to nowy standard, którego wymogi zostały sformułowane w tym celu, aby składniki aktywów jednostki gospodarczej były wykazywane w sprawozdaniach finansowych w wartości nieprzekraczającej ich wartości odzyskiwalnej. W wielu postanowieniach tego standardu wyraźnie wskazuje się na potrzebę korzystania z informacji wewnętrznych z systemu rachunkowości zarządczej. Na przykład wskazuje się, że informacje zorientowane na przyszłość dostarczają z tego systemu dowodów niezbędnych do wyspecyfikowania aktywów, w przypadku których mogła nastąpić utrata wartości (MSR 36, pkt 9 e, f, g, 11) oraz powinny być wykorzystywane jako podstawa do oszacowania wartości (użytkowej) odzyskiwalnej aktywów (MSR 36, pkt 27–40). Źródłem informacji, na które wskazuje się w postanowieniach tego standardu, są sporządzane w ramach systemu rachunkowości zarządczej (strategicznej) budżety wyniku, plany finansowe oparte na strategii firmy sformułowanej przez kierownictwo (na okres nawet 5-letni), rachunki cyklu życia produktów, projektów lub składników aktywów, rachunek kosztów celu (target costing), rachunek redukcji kosztów (Kaizen), analiza wartości (Value Engineering), łańcuch tworzenia wartości, rachunki efektywności działań restrukturyzacyjnych (redukcja kosztów i inne korzyści), szacunki przyszłych przepływów pieniężnych uwzględniające zmiany wartości pieniądza w czasie, szacunki wartości przyszłych wpływów generowanych przez grupy aktywów (ośrodki wypracowujące środki pieniężne).

Podobnie wielu informacji z systemu rachunkowości zarządczej wymaga prawidłowe wdrożenie postanowień zaktualizowanego MSR 38 Wartości niematerialne. Informacje wykorzystywane przy stosowaniu tego standardu to przede wszystkim informacje o kosztach prac badawczych zaliczane do kosztów w okresie ich poniesienia w rachunku zysków i strat (MSR 38, pkt 42), kosztach wytworzenia składników wartości niematerialnych powstałych w wyniku prac rozwojowych prowadzonych we własnym zakresie przez jednostkę gospodarczą, dla potrzeb wyceny bilansowej (MSR 38, pkt 45–55), okresie użytkowania poszczególnych składników wartości niematerialnych i jego weryfikacji, kosztach amortyzacji w okresie czerpania korzyści ekonomicznych ze składników wartości niematerialnych i ich szacowanej wartości końcowej. Głównym źródłem wymienionych informacji jest system rachunku kosztów stanowiący podstawowe narzędzie systemu rachunkowości zarządczej. Takie same informacje (koszt wytworzenia, amortyzacja, okres użytkowania) są tworzone od dawna w rachunkowości zarządczej dla

potrzeb wyceny bilansowej i rachunku zysków i strat w odniesieniu do składników rzeczowych aktywów trwałych regulowanych postanowieniami MSR 16 (Rzeczowe aktywa trwałe).

Przedstawione w artykule 9 standardów, których wdrożenie w znacznym stopniu angażuje informacje tworzone przez system rachunkowości zarządczej rozwijany we współczesnych wielkich przedsiębiorstwach, nie wyczerpuje w pełni problemu powiązań informacyjnych między MSR a rachunkowością zarządczą. Występują jeszcze postanowienia zawarte w innych MSR, których prawidłowe zastosowanie wymaga także informacji z systemu rachunkowości zarządczej, zorientowanego na potrzeby informacyjne procesów zarządzania strategicznego firm w warunkach globalizacji gospodarki światowej. Przedstawienie wiarygodnego obrazu sytuacji finansowej firm w sprawozdaniach finansowych sporządzanych według wymogów Międzynarodowych Standardów Rachunkowości wymaga, po pierwsze, rozwijania w firmach obu obszarów rachunkowości, to znaczy rachunkowości finansowej oraz rachunkowości zarządczej, po drugie – integrowania informacji tworzonych w tych obszarach w fazie formułowania polityki rachunkowości oraz przez tworzenie wspólnej bazy informacji dla potrzeb sprawozdawczości zewnętrznej i wewnętrznej.

Nowoczesne technologie ułatwiają ten proces integrowania informacji z obu wymienionych obszarów rachunkowości. Dla przykładu, proces integrowania rachunkowości w celu jej zorientowania na objaśnianie i pomiar wartości firmy w Siemens AG został zrealizowany w latach 1992–2000 [6]. W latach 1992–1998 system rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej/controllersing zostały w tej firmie dostosowane do anglosaskiego modelu rachunkowości (odejście od niemieckiego modelu kontynentalnego rachunkowości finansowej). W latach 1999–2000 w Siemens AG system rachunkowości został zintegrowany przez utworzenie jednej bazy danych dla potrzeb sprawozdawczości zewnętrznej sporządzanej według wymogów MSR i US GAAP, raportów wewnętrznych, planowania i systemu oceny dokonań. W roku 1999/2000 w Siemens AG sprawozdanie finansowe zostało sporządzone po raz pierwszy według wymogów US GAAP, ze względu na wejście tej firmy na giełdę NYSE.

Literatura

1. Jaruga A.A. (2002), *Instytucjonalizacja międzynarodowych harmonizacji rachunkowości*, [w:] A.A. Jaruga (red.), *Międzynarodowe regulacje rachunkowości*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, rozdz. 2.

2. Ustawa z dnia 29.09.1994 o rachunkowości (Dz.U. z 1994 r. Nr 121, poz. 591) oraz dalsze zmiany (Dz.U. z 2000 r. Nr 94, poz. 1037, Dz.U. z 2000 r. Nr 113, poz. 1186, Dz.U. z 2001 r. Nr 102, poz. 1117, Dz.U. z 2001 r. Nr 111, poz. 1195 oraz Dz.U. z 2002 r. Nr 25, poz. 253).
3. *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości 2001* (2002), SKwP, Warszawa.
4. Sobańska I. (2002), *Rola rachunkowości zarządczej we wdrażaniu nowych zasad rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, numer specjalny 8(64), s. 187–199.
5. Sobańska I. (2002), *Rola budżetowania w procesie wdrażania znowelizowanej ustawy o rachunkowości*, [w:] W. Krawczyk (red.), *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, AGH, Kraków, s. 227–235.
6. Neuburger H.J., Sen M. (2001), *Wertorientierte Unternehmens- und Geschäftsführung im Siemens Konzern*, [w:] D. Hahn, H. Hungenberg, *PuK – Planung und Kontrolle*, Teil VII, Gabler, Wiesbaden.

Nowa orientacja systemu rachunkowości w praktyce polskiej w kontekście wdrażania MSR/MSSF¹

Wprowadzenie

Globalizacja, nowe technologie informacyjne i telekomunikacyjne, uczestniczenie firm w coraz bardziej złożonych umowach kooperacyjnych i relacjach biznesowych (organizacje sieciowe, wspólne przedsięwzięcia), rozszerzanie się kręgu odbiorców informacji oraz zwiększanie zakresu rozliczania spółek z ciążącej na nich odpowiedzialności stanowią trendy, które wyznaczają systemom rachunkowości coraz wyższe jakościowo wymagania informacyjne i kontrolne w nowej gospodarce opartej na wiedzy. Sprostanie tym wymogom stanowi dla profesjonalistów rachunkowości wyzwanie w zakresie zwiększenia umiejętności zdobywania i stosowania wiedzy nie tylko z dziedziny rachunkowości, ale również z wielu innych dziedzin, niezbędnej dla zrozumienia działania firm w globalnej perspektywie.

W tę perspektywę i wymienione trendy wpisuje się zarówno zmiana celu działania przedsiębiorstwa, rozwój strategicznego zarządzania, strategicznej rachunkowości zarządczej, jak i proces internacjonalizacji zasad i procedur sporządzania sprawozdań finansowych i ich rewizji. U podstaw dokonujących się zmian w procesach zarządzania i w obu obszarach rachunkowości leży zastosowanie amerykańskiej teorii wartości kapitału dla akcjonariuszy. Nowe metody i techniki rachunkowości zarządczej zorientowane zostały na dostarczanie informacji istotnych w strategicznym zarządzaniu łańcuchem wartości dla klientów i akcjonariuszy, która realizuje się odpowiednio na rynkach towarów i usług oraz kapitałowych. MSR/MSSF zostały również oparte na tej teorii i jednoznacznie zorientowane na kapitałodawców i ich interesy. Uznano, że potrzebują oni najwięcej informacji

1 Opublikowano w T. Cebrowska, A. Kowalik, R. Stępień (red.) (2007), *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 277–300.

w relacji do pozostałych interesariuszy, by dokonać oceny efektywności i ryzyka inwestowanego kapitału, a więc informacji o wartości przedsiębiorstwa, która determinuje jego zdolność do realizacji zysków w długim okresie.

Zorientowanie procesów zarządzania i obu obszarów rachunkowości na tworzenie i pomiar wartości przedsiębiorstwa w długim okresie oznacza kres stosowania tradycyjnych rozwiązań rachunkowości, które powstały na początku ubiegłego wieku i były dostosowane do filozofii zarządzania przedsiębiorstwem w epoce industrialnej, a więc epoce produkcji masowej, w której procesy zarządzania i systemy rachunkowości zorientowane były na realizację zysku w krótkim okresie.

Celem artykułu jest objaśnienie epokowego charakteru zmian w systemie rachunkowości w kontekście procesu wdrażania MSR/MSSF w spółkach publicznych od 2005 roku.

Proces wdrażania MSR/MSSF – uwagi ogólne

Śledząc od wielu lat wpływ zmian epokowych w gospodarce światowej na procesy zarządzania w przedsiębiorstwach, rachunkowość zarządczą i rachunkowość finansową w zakresie rozwoju MSR oraz znając ich genezę, oczywistym staje się, że przystępując do wdrażania MSR/MSSF kierownicy spółek, specjaliści rachunkowości i audytu powinni nie tylko posiadać wiedzę profesjonalną o zmianach zachodzących w obszarach zainteresowań zawodowych, ale postrzegać je integralnie i kompleksowo. Epokowa zmiana celu działania przedsiębiorstwa i procesów zarządzania nie zapewni efektywnej jego realizacji bez wprowadzenia jednocześnie epokowych zmian w procesie tworzenia informacji w systemie rachunkowości, dokonującym pomiaru tego celu dla wszystkich decydentów, a więc menadżerów (użytkownicy wewnętrzni) oraz inwestorów i innych użytkowników zewnętrznych.

Z perspektywy europejskich przedsiębiorstw światowych stosowanie różnych strategii konkurencji spowodowało najpierw wprowadzenie epokowych zmian w jednym obszarze systemu rachunkowości, tj. rachunkowości zarządczej, przez zorientowanie go na pomiar celu długookresowego (strategiczna rachunkowość zarządcza) i tworzenie informacji dla użytkowników wewnętrznych. Znacznie później nastąpiło zorientowanie drugiego jego obszaru, tj. rachunkowości finansowej, na pomiar celu długookresowego dla użytkowników zewnętrznych przez wdrożenie nowych międzynarodowych zasad sporządzania sprawozdań finansowych (MSR/MSSF).

Od 1 stycznia 2005 r. na mocy rozporządzenia nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady UE nastąpiło znaczne rozszerzenie stosowania MSR/MSSF przez

zobowiązanie kilku tysięcy spółek publicznych z 25 krajów Unii Europejskiej do sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych według tych regulacji.

W Polsce zakres podmiotowy zastosowania MSR/MSSF został rozszerzony (Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, tj. Dz.U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 z późn. zm.).

Wymienione rozporządzenie spowodowało, że wdrażanie MSR/MSSF rozpoczęło się w 2005 roku w spółkach o różnej skali prowadzonego biznesu, różnej orientacji celu w procesach zarządzania, różnej tradycji sporządzania sprawozdań finansowych, różnym poziomie rozwoju systemu rachunkowości zarządczej (nie wyłączając braku tego obszaru rachunkowości) i różnym poziomie wiedzy kierownictwa i pracowników. To zróżnicowanie spółek pod wieloma względami rzutowało na proces wdrażania MSR/MSSF i jakość sprawozdań finansowych.

W Polsce proces konwersji sprawozdań finansowych według nowych zasad nie był poddany szerszym badaniom naukowym. Jednak na podstawie opinii biegłych rewidentów, opublikowanych opisów przypadków wdrażania MSR/MSSF, badań sondażowych oraz własnych obserwacji, doświadczeń i badań pilotażowych przeprowadzonych w latach 2005–2006 można stwierdzić, że w wielu spółkach kierownictwo i specjaliści rachunkowości nie mieli dostatecznej świadomości, że wprowadzanie MSR/MSSF stanowi tylko jeden z elementów zachodzących zmian epokowych, a więc że są one integralnie związane z procesami zarządzania zorientowanymi na cel strategiczny i z drugim obszarem rachunkowości, tj. strategiczną rachunkowością zarządczą. W tego typu spółkach wdrożenie MSR/MSSF potraktowane zostało jako akt jednorazowy, w wyniku którego:

- pracownicy zaangażowani w sporządzanie sprawozdań podnieśli swoją wiedzę z zakresu nowych zasad ich sporządzania; poniesione zostały koszty głównie na szkolenia pracowników, angażowanych ekspertów zewnętrznych, zamawiane ekspertyzy;
- sporządzone zostały sprawozdania według nowych zasad;
- system rachunkowości nie został rozbudowany o obszar rachunkowości zarządczej (ani operacyjnej, ani strategicznej), natomiast informacje istotne dla zastosowania wielu standardów, które w systemie rachunkowości dostarczałyby rachunkowość zarządczą, pozyskiwane były od pracowników różnych działów spoza pionu finansowo-księgowego, a więc organizowana była rachunkowość zarządcza *ad hoc*, na moment sporządzania sprawozdań.

Brak w systemie rachunkowości obszaru rachunkowości zarządczej – przed wdrażaniem MSR/MSSF i po ich zastosowaniu – oznacza, że procesy zarządzania w spółce były i pozostaną nadal zorientowane na pomiar wyniku krótkookresowego (zysk operacyjny), a sprawozdania będą dokonywały pomiaru wyniku

długookresowego (zysk z wartości przedsiębiorstwa). Wystąpi wtedy asymetria celów, która może zagrażać zachowaniu kontynuacji działania przez spółkę.

Ogólnie skutki wdrożenia MSR/MSSF w formie aktu jednorazowego, który prowadzi do asymetrii celów, są następujące: sprawozdania spółek są porównywalne, spółki są nadal uczestnikami rynku kapitałowego lub uzyskają „bilet wstępu” na te rynki, lecz ich konkurencyjność na tych rynkach będzie zależała od wzrostu wartości przedsiębiorstwa, a nie od wykazanego zysku okresowego, który nie gwarantuje kontynuacji działania dla spółki w długim okresie.

Biorąc po uwagę, że wymienione skutki nie odnoszą się do jednego przypadku, ale mogą występować w wielu spółkach, celowe staje się szersze objaśnienie, w literaturze z dziedziny rachunkowości i dziedziny zarządzania, znaczenia MSR/MSSF dla epokowych zmian w procesach zarządzania i systemie rachunkowości spółek. Dotychczas w literaturze autorzy koncentrowali się głównie na objaśnianiu ewolucji procesu internacjonalizacji zasad rachunkowości i poszczególnych MSR, ich zmianach i interpretacjach (Surdykowska, 1999; Jaruga, 2002; Ignatowski, 2005; Walińska, 2005). Do sporadycznych należą moje publikacje, w których od kilku lat zwracałam uwagę na potrzebę rozwinienia w systemie rachunkowości w praktyce polskiej obszaru rachunkowości zarządczej ze względu na:

- genezę MSR/MSSF, które wywodzą się z teorii i praktyki rachunkowości anglosaskiej, wyodrębniającej, tylko ze względu na użytkowników, dwa obszary: rachunkowość zarządczą (użytkownicy wewnętrzni), rachunkowość finansową (użytkownicy zewnętrzni);
- szeroką konwergencję, jaka zachodzi między rachunkowością zarządczą a MSR (Sobańska, 2002; Sobańska, 2004), których postanowienia zostały uwzględnione w znowelizowanej ustawie o rachunkowości (2001), jak i pozostałymi MSR/MSSF obowiązującymi przy sporządzaniu sprawozdań finansowych spółek publicznych od 2005 roku (Sobańska, 2003a).

Problem konwergencji między rachunkowością zarządczą a MSR/MSSF został dostrzeżony również przez Komitet Standardów Rachunkowości. Opublikowany w 2006 roku Standard nr 3 „Niezakończone usługi budowlane” wskazuje na przenikanie informacji z rachunkowości zarządczej, zorientowanej na działalność długoterminową (projekty), do prawidłowego zastosowania wymogów MSR 11 w sporządzaniu sprawozdań finansowych (http://www.mf.gov.pl/_files_/rachunkowosc/komitet_standardow/standard_nr_3.doc).

Zakres i charakter odpowiedzialności kierownictwa spółek publicznych za sprawozdanie finansowe

Główna odpowiedzialność za ujawnianie i prezentację informacji finansowej zgodnie z MSR/MSSF została określona w tych regulacjach w sposób jednoznaczny. Ponosi ją kierownictwo jednostki (Założenia koncepcyjne, pkt 11), które musi uwzględniać w swoich działaniach roszczenia wszystkich interesariuszy (pracownicy, banki, państwo, inwestorzy itd.) i które powinno znać ich oczekiwania w zakresie informacji użytecznych dla podejmowanych przez nich decyzji, a w szczególności oczekiwań inwestorów. To stwierdzenie wskazuje, że pod względem osobowym odpowiedzialność w spółce za sprawozdanie finansowe jest tak samo określona w MSR/MSSF, jak i w znowelizowanej ustawie o rachunkowości. Jednak nie można zakończyć porównywania odpowiedzialności za sprawozdanie finansowe tylko na poziomie osobowym. Znaczne różnice występują w zakresie odpowiedzialności kierownictwa i w jej charakterze, jeżeli porówna się wymogi stawiane przez MSR/MSSF i ustawę o rachunkowości w odniesieniu do ujawniania informacji. Z objaśnienia celu sprawozdania finansowego w założeniach koncepcyjnych MSR wynika, że kierownictwo spółki giełdowej ponosi odpowiedzialność nie tylko za wybór i prawidłowe stosowanie zasad rachunkowości, zapewniających wiarygodność informacji zawartych w sprawozdaniu, ale również za zakres ujawnianych w nim informacji istotnych dla podejmowania decyzji przez wszystkich użytkowników, a zwłaszcza inwestorów. Ze względu na brak standardowych struktur poszczególnych części sprawozdania w MSR/MSSF zakres ujawnianych informacji, za które odpowiedzialne jest kierownictwo, obejmuje wszystkie części sprawozdania, włącznie z informacją dodatkową. W ustawie o rachunkowości odpowiedzialność kierownictwa za ujawnione informacje została ograniczona tylko do informacji w części „Informacja dodatkowa” (struktury pozostałych części zestandaryzowano w ustawie). W ocenach procesu przejścia spółek giełdowych na MSR/MSSF podkreśla się m.in., że jednym z najtrudniejszych problemów stało się „ujawnianie informacji: kiedy dane informacje można uznać za nieistotne i pominąć bez naruszenia zgodności z MSR/MSSF” (Hoogendoorn, 2006, s. 26).

Stosowane przez długie lata w tradycji polskiej rachunkowości podejście do sporządzania sprawozdań według szczegółowych przepisów, ich częsta zmiana oraz możliwość cedowania przez kierownictwo odpowiedzialności za sprawozdania finansowe na inne osoby (do 2002 r.), ukształtowały u kierownictwa spółek jedynie świadomość technicznej odpowiedzialności za dostosowanie sprawozdań finansowych do zmieniających się przepisów. W świadomości tej wdrażanie nowych szczegółowych przepisów o sporządzaniu sprawozdań finansowych traktowane było przez kierownictwo jako akt jednorazowy, a więc od zmiany do zmiany.

Kierownictwa spółek, przystępując do wdrażania MSR/MSSF w 2005 r., powinny zdawać sobie sprawę ze zwiększonego zakresu odpowiedzialności za sprawozdania, znać skutki ich wdrożenia na sytuację finansową spółki oraz powinny zmienić charakter tej świadomości z technicznej na ekonomiczną. Wynika to jednoznacznie z:

- celu sprawozdań finansowych sporządzanych według MSR/MSSF wspartego stwierdzeniem, że sprawozdania finansowe ilustrują także sposób, w jaki kierownictwo jednostki zarządza nią i ochrania majątek oraz odpowiedzialność kierownictwa za powierzone zasoby (Założenia koncepcyjne, pkt 14, s. 59);
- zastosowania ogólnej zasady wyższości treści ekonomicznej nad formą transakcji;
- konieczności dokonywania wyboru przez kierownictwo zasad wyceny i koncepcji zachowania kapitału, a więc modelu rachunkowości.

Z pewnością kierownictwa wielu spółek, przystępując do wdrażania MSR/MSSF, miały pełną świadomość odpowiedzialności ekonomicznej, a nie tylko technicznej, co potwierdzają nieliczne publikacje objaśniające proces przechodzenia spółek na MSR/MSSF (np. Wenta, 2006; Kulikowska, 2005). Jednakże wspomniane wcześniej opinie biegłych rewidentów, sondaże czy wyniki badań własnych (sondażowych) wskazują, że kierownictwa wielu spółek nie były świadome epokowych zmian, jakie wnoszą MSR/MSSF, nie tylko do systemu rachunkowości, ale również do procesów zarządzania. Oznacza to, że nie wzrosła ich odpowiedzialność ani nie zmienił się jej charakter, a więc kierownictwa spółek nadal zachowały odpowiedzialność o charakterze technicznym i traktowały wdrożenie MSSF jako akt jednorazowy, a nie proces.

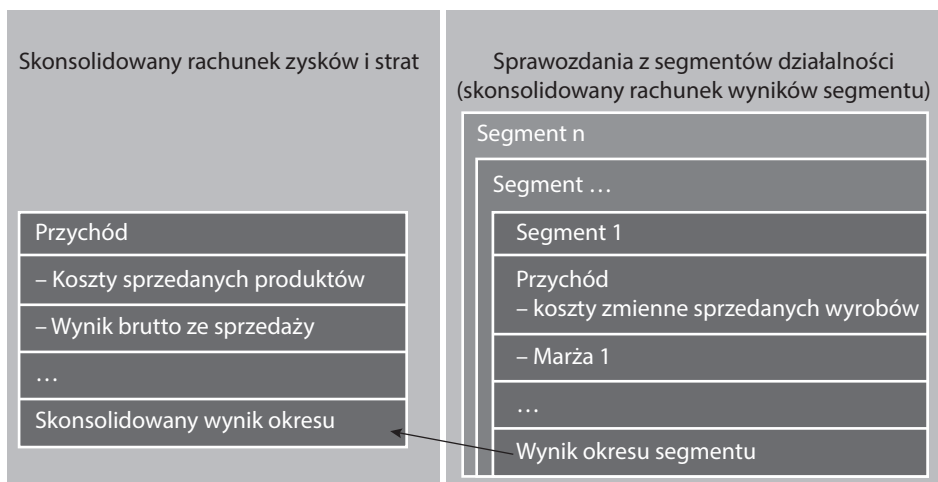
Zakres informacji w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym według MSR/MSSF oraz ich agregacja i dezagregacja

Kompletne skonsolidowane sprawozdania finansowe spółek publicznych działających w Polsce, sporządzone według obowiązujących standardów międzynarodowych, mają szerszy zakres w porównaniu do sprawozdań sporządzanych w poprzednich latach (według ustawy o rachunkowości). Obecnie pełne sprawozdanie finansowe spółki publicznej, oprócz typowych jego części, jak: bilans, rachunek zysków i strat, rachunek przepływów pieniężnych, zestawienie zmian w kapitale własnym oraz informacja dodatkowa (MSR 1, pkt 8), musi zawierać jeszcze jedną część – sprawozdanie z segmentów działalności wyodrębnianych według kryterium geograficznego i/lub branżowego (MSR 14), jeżeli:

- jej kapitałowe lub dłużne papiery wartościowe znajdują się w publicznym obrocie lub znajdują się w emisji²;
- jednostka w dotychczasowym procesie zarządzania wyodrębnia takie obszary.

To nowe, obowiązkowe sprawozdanie z segmentów działalności rozszerza znacznie zakres informacji ujawnianych obowiązkowo w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym dla grupy jednostek. Sprawozdanie z segmentów działalności sporządzane jest oddzielnie dla każdego z wyodrębnionych segmentów. Sprawozdania te, oprócz rozszerzenia struktury zakresu skonsolidowanego sprawozdania finansowego w stosunku do sprawozdania tradycyjnego, powodują, że sprawozdanie finansowe dotychczas zagregowane wertykalnie jest obecnie objaśniane również przez sprawozdania finansowe zdezagregowane horyzontalnie.

Reasumując, nowe skonsolidowane sprawozdania sporządzane według wymogów MSR/MSSF wymagają dwóch form prezentacji informacji, tj. zagregowanej wertykalnie, według pozycji w skonsolidowanych częściach składowych sprawozdania finansowego (bilans itd.), oraz zdezagregowanej horyzontalnie, według segmentów geograficznych i/lub branżowych w sprawozdaniu z segmentów działalności. Problem ten graficznie objaśnia rysunek 1.



Rysunek 1. Agregacja i dezagregacja informacji w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym według MSR/MSSF (część „Rachunek zysków i strat”)

Ponadto zastosowanie prawie każdego z obowiązujących standardów wymaga obowiązkowego zamieszczenia wielu informacji objaśniających w części

2 Przedsiębiorstwa niespełniające tego warunku mogą sporządzać sprawozdania z segmentów działalności na zasadach dobrowolnych (MSR 14, pkt 4.5).

sprawozdania „Informacja dodatkowa”, co powoduje znaczne rozszerzenie zakresu informacji ujawnianych w sprawozdaniu finansowym.

Dalsze rozszerzenie zakresu sprawozdania finansowego ma charakter dobrowolny. W MSR 1 zaleca się prezentowanie, poza sprawozdaniem finansowym, także analizy finansowej sporządzonej przez kierownictwo, zawierającej opis oraz wyjaśnienia składników wyniku z działalności uzyskanego przez spółkę, jej sytuacji finansowej, obszarów niepewności, źródeł finansowania, politykę zarządzania ryzykiem itd. (MSR 1, pkt 9). Zalecana jest także, zgodnie z dobrą praktyką, prezentacja dodatkowych raportów, na przykład o wpływie jednostki na środowisko naturalne (MSR 1, pkt 10).

Nowe rodzaje informacji i horyzont czasowy sprawozdania finansowego

Szerszy zakres skonsolidowanego sprawozdania finansowego w części obowiązkowej i dobrowolnie prezentowane raporty w sposób naturalny zwiększają ilość ujawnianych informacji oraz ich dywersyfikację pod względem rodzajowym. Postanowienia zawarte w wielu standardach powodują, że w sprawozdaniu finansowym są prezentowane, oprócz tradycyjnych informacji finansowych, również informacje niefinansowe w postaci liczbowej (np. liczba zatrudnionych), wielkości relatywnych (np. zysk na akcję – MSR 33) lub opisowej (np. opis działalności będącej w trakcie zaniechania – MSSF 5, pkt 41).

Sprawozdanie finansowe sporządzane według wymogów MSR/MSSF nie może zawierać tylko danych historycznych, charakterystycznych dla sprawozdań tradycyjnych, w pełni retrospektywnych i statycznych (sprawozdania sporządzane według ustawy do 2001 r.). MSR/MSSF także w znacznie większym stopniu niż postanowienia znowelizowanej ustawy o rachunkowości wymagają ujawniania w sprawozdaniach finansowych informacji pozwalających użytkownikom na analizę i ocenę kształtowania się sytuacji spółki w przyszłości, które są im użyteczne do oceny efektywności inwestowanego kapitału. Sprawozdania te, przez stosowanie zasady wartości godziwej, zawierają informacje zorientowane na przyszłość (wielkości szacunkowe), nabierają wyraźnych cech sprawozdania prospektywnego i dynamicznego.

Jednym z przykładów informacji zorientowanej na przyszłość, które muszą być ujęte w sprawozdaniu finansowym, są szacowane wartości odzyskiwalne z tytułu utraty wartości składników aktywów, zamieszczane w bilansie (MSR 36).

Na prospektywny i dynamiczny charakter nowych sprawozdań finansowych wskazują jednoznacznie wymogi zawarte w MSR 8, regulujące ujęcie w sprawozdaniu zmian wartości szacunkowych, zmian zasad rachunkowości.

Zestawienie cech sprawozdań finansowych w tabeli 1 objaśnia w sposób jednoznaczny epokowy charakter MSR/MSSF.

Tabela 1. Cechy skonsolidowanego sprawozdania finansowego

Cechy	Tradycyjne sprawozdanie finansowe wg prawa bilansowego w Polsce sprzed 2002 r.	Sprawozdanie finansowe według MSR/MSSF
Stosowana teoria*	Teoria transakcyjna	Teoria wartości
Główny element sprawozdania	Rachunek zysków i strat	Bilans
Cel sprawozdania	Pomiar zysku	Pomiar wartości przedsiębiorstwa
Odpowiedzialność za sprawozdanie	Kierownik jednostki (odpowiedzialność słabo uświadomiona)	Kierownik jednostki (wzrost odpowiedzialności)
Zakres sprawozdania	Sprawozdanie podstawowe: • bilans • rachunek zysków i strat • sprawozdanie z przepływu środków pieniężnych • informacja dodatkowa	Sprawozdania podstawowe: • bilans • rachunek zysków i strat • rachunek przepływów pieniężnych • zestawienie zmian w kapitale/funduszu własnym • informacja dodatkowa rozszerzona Sprawozdania z segmentów działalności Dobrowolne sprawozdania dodatkowe
Rodzaj informacji	W postaci wartościowej	W postaci wartościowej i ilościowej
Zakres czasowy informacji	<i>Ex post</i> (rok)	<i>Ex post</i> Dane szacunkowe uwzględniające przyszłe sytuacje (ponad rok)
Charakter sprawozdania	Statyczne	Dynamiczne
Agregacja/dezagregacja informacji	Wertykalna agregacja	Wertykalna agregacja Horyzontalna dezagregacja
Szczegółowość regulacji	Podejście oparte na szczegółowych przepisach	Podejście oparte na zasadach rachunkowości
Orientacja sprawozdania na zasady	Zasada kosztu historycznego	Zasada wartości godziwej (<i>fair value</i>)
Ogólna zasada	Wyższość formy prawnej	Przewaga treści ekonomicznej nad formą prawną

Tabela 1. (cd.)

Cechy	Tradycyjne sprawozdanie finansowe wg prawa bilansowego w Polsce sprzed 2002 r.	Sprawozdanie finansowe według MSR/MSSF
Struktura sprawozdania	Standardowa, według obowiązującego wzoru	Indywidualna, opracowana przez jednostkę
Podejście do sporządzania sprawozdania	Techniczne	Ekonomiczne
Relacja do prawa podatkowego	Zbieżność z prawem podatkowym	Oddzielenie od prawa podatkowego
Baza informacyjna	Rachunkowość finansowa	Rachunkowość zarządcza i rachunkowość finansowa

* Szerzej zob. Hellin, Szymański (2001).

Źródło: opracowanie własne.

Konwergencja informacji z obszaru rachunkowości zarządczej do sprawozdań finansowych sporządzanych według MSR/MSSF

Rachunkowość zarządcza w systemie rachunkowości jednostki jest obszarem zorientowanym na pomiar celu działania przedsiębiorstwa i dostarczanie dla użytkowników wewnętrznych informacji istotnych w procesie podejmowania decyzji. Ze względu na wykorzystywane w niej narzędzie, jakim jest rachunek kosztów, oprócz informacji dla krótkookresowych procesów zarządzania tworzyła ona dawniej z założenia, jako podsystem rachunkowości, również informacje dla tradycyjnych sprawozdań finansowych o koszcie wytworzenia sprzedanych wyrobów i wartości zapasów.

W końcu lat osiemdziesiątych ubiegłego wieku, wraz z globalizowaniem się przedsiębiorstw i rynków oraz nasileniem konkurencji i rozwojem zarządzania strategicznego, rachunkowość zarządcza zorientowana została na cel strategiczny – wzrost wartości przedsiębiorstwa w długim okresie i tworzenie nowych informacji finansowych i niefinansowych dla implementacji strategii konkurencji przedsiębiorstwa. Informacje te, tworzone za pomocą różnych nowych metod i technik strategicznej rachunkowości zarządczej³, w tym nowych systemów rachunku kosztów i systemów oceny dokonań, umożliwiają implementację formułowanych strategii konkurencji zapewniających efektywne wykorzystanie zasobów w łańcuchu tworzenia wartości dla klientów i akcjonariuszy w długim okresie. Wiele z tych nowych informacji jest także wykorzystywanych w procesie ujawniania

3 Zob. szerzej Sobańska, 2003b; Szychta, 2006.

i prezentacji sprawozdań finansowych według wymogów międzynarodowych standardów (Sobańska, 2003a). Sprawozdania te, jak wskazano w Założeniach koncepcyjnych MSR/MSSF, mają na celu dostarczenie użytkownikom zewnętrznym oczekiwanych informacji do podejmowanych przez nich decyzji, które są również informacjami wykorzystywanymi przez menadżerów w zarządzaniu jednostką.

Na konwergencję wielu informacji tworzonych dla użytkowników wewnętrznych w rachunkowości zarządczej zorientowanej na procesy zarządzania strategicznego do sprawozdania finansowego wskazują zasady i wymogi zawarte w większości MSR/MSSF.

W zastosowaniu zasady kontynuacji działania „[...] kierownictwo jednostki dokonuje oceny zdolności jednostki do kontynuowania działania” (Założenia koncepcyjne, pkt 23). W ocenie tej „[...] kierownictwo bierze pod uwagę wszelkie dostępne informacje dotyczące przyszłości, która zwykle odpowiada najmniej dwunastu miesiącom od dnia bilansowego, choć nie musi się do nich ograniczać” (pkt 24). Dostępne informacje dla kierownictwa jednostki przy dokonywaniu takiej oceny są zawarte w planach długookresowych, budżetach globalnych grupy kapitałowej powiązanych z jej strategią. Są one sporządzane w systemie rachunkowości zarządczej przed rozpoczęciem nowego okresu sprawozdawczego (roku obrotowego), a więc są dostępne w czasie sporządzania sprawozdań.

Zasada memoriału oznacza, że „[...] skutki transakcji i innych zdarzeń ujmuje się z chwilą wystąpienia (a nie w momencie wpływu lub wpływu środków pieniężnych) oraz wykazuje się w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym okresu, którego dotyczy [...]” (Założenia koncepcyjne, pkt 22). Zastosowanie tej zasady jest możliwe w niektórych standardach tylko dzięki wykorzystaniu informacji tworzonych w rachunkowości zarządczej (na co wskazuje MSR 11).

Wycena zapasów według kosztu wytworzenia dokonywana jest wyłącznie na podstawie informacji tworzonych w rachunkowości zarządczej, której podstawowym narzędziem jest rachunek kosztów.

Rachunek kosztów standardowych jest wskazany w MSR 2 jako technika ustalania kosztu wytworzenia (pkt 21). W rachunku tym wykorzystuje się normalny poziom zdolności produkcyjnych do sporządzania budżetu kosztów stałych (pośrednich), co umożliwia prawidłowe ustalenia części kosztów stałych (pośrednich) stanowiących element kosztu wytworzenia zapasów oraz części tych kosztów odnoszącej się do niewykorzystanych zdolności produkcyjnych w okresie sprawozdawczym i innych kosztów produkcyjnych o charakterze strat, które według MSR 2 nie powinny być wliczane w koszt wytworzenia produktów (pkt 16).

Rachunkowość zarządcza, oparta między innymi na rachunku kosztów standardowych, tworzy informacje ilościowe o poziomie zdolności produkcyjnych, stopniu ich wykorzystania w okresie oraz według wyodrębnionych segmentów branżowych czy geograficznych.

Budżety kosztów i budżety przychodów sporządzane w rachunkowości zarządczej, wraz z przyjętymi założeniami w procesie budżetowania (np. nowe ceny sprzedaży wyrobów w budżecie przychodów), stanowią wiarygodne dowody dostępne w czasie sporządzania szacunków wartości netto, możliwej do zrealizowania z tytułu sprzedaży zapasów w okresie następnym lub wartości godziwej (pkt 7).

Oprócz prawidłowej identyfikacji kosztu wytworzenia zapasów rachunek kosztów tworzy informacje o koszcie wytworzenia sprzedanych zapasów i przychodach, co umożliwia stosowanie zasady współmierności kosztów i przychodów.

MSR 11 „Umowy o usługę budowlaną” ma zastosowanie w jednostkach realizujących działalność operacyjną o charakterze niepowtarzalnym i długoterminowym. Jest to działalność wykonywana w formie projektów jednostkowych, realizowanych w ramach zawartych umów z kontrahentami zewnętrznymi. Specyfiką tych umów jest długotrwałość (wielookresowość) i ryzyko ich realizacji w zakresie terminu zakończenia, kosztów i jakości wykonania przedmiotu umowy. Rachunkowość zarządcza dostosowana do zarządzania kontraktami tworzy informacje dla menadżerów kontraktu, umożliwiające monitorowanie kosztów w czasie realizacji kontraktu, w powiązaniu ze stopniem zaawansowania prac oraz przychodów i jego rentowności na moment zakończenia (zysk lub strata). Informacje o kosztach tworzone są w formie wyjściowych budżetów kosztów, hierarchicznie ustrukturyzowanych, zgodnie z wewnętrzną strukturą kontraktu (fazy, etapy, działania), zaktualizowanych budżetów kosztów sporządzanych w różnych momentach realizacji kontraktu i w powiązaniu ze stopniem zaawansowania działań. Budżety zaktualizowane zawierają informacje o kosztach poniesionych od momentu rozpoczęcia kontraktu według okresów i narastająco, szacowane koszty kontraktu na moment jego zakończenia oraz informacje o odchyleniach od kosztów założonych. Informacje te są udokumentowane i umożliwiają prawidłowe ujęcie przychodów i kosztów umów według wymogów MSR 11 (pkt 22–30) oraz MSR 18 „Przychody”.

W standardzie tym wyraźnie wskazano na rachunkowość zarządczą jako źródło informacji dla prawidłowego zastosowania jego postanowień w stwierdzeniu: „Zwyczaj jednostka gospodarcza powinna także posiadać efektywny, wewnętrzny system budżetowania i sprawozdawczości. Jednostka analizuje i, jeżeli jest to konieczne, aktualizuje wcześniejsze szacunki przychodów i kosztów umowy w miarę postępu prac” (MSR 11, pkt 29)⁴.

4 Szerzej problem rachunkowości zarządczej zorientowanej na zarządzanie projektami i wykorzystanie informacji tego obszaru rachunkowości w sporządzaniu sprawozdań finansowych do wyceny umów niezakończonych na koniec okresu sprawozdawczego przedstawiłam wraz z zespołem autorów w: Sobańska, 2004; Sobańska, 2006. Pozycje te pogłębiają wiedzę niezbędną do stosowania 3 KSR „Niezakończone usługi budowlane”.

System rachunkowości zarządczej, z założenia uwzględniający organizację i procesy zarządzania realizowane w jednostce, umożliwia sporządzenie analizy źródeł i rodzajów ryzyka oraz zróżnicowania stóp zwrotu z zainwestowanego kapitału, która ułatwia kierownictwu jednostki dokonanie wyboru kryterium wyodrębnienia segmentów działalności (branżowe, geograficzne), obliczanie i monitorowanie progów procentowych wymaganych dla segmentów objętych obowiązkiem sprawozdawczym MSR 14 (pkt 34–38). Informacjami pochodzącymi z rachunkowości zarządczej, których ujawnienia w sprawozdaniu finansowym wymaga standard MSR 14, są m.in. informacje o przychodach segmentu, pochodzących z transakcji z innymi segmentami (pkt 75)⁵.

Do prawidłowego stosowania postanowień standardu MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” niezbędne jest wykorzystanie informacji tworzonych w rachunkowości zarządczej, jak: okres użytkowania składników rzeczowych aktywów trwałych, szacowana liczba jednostek produkcyjnych uzyskiwana z rzeczowych aktywów w okresie użytkowania, wartość końcowa, wartość odzyskiwalna (do ustalenia odpisu aktualizującego), ocena prawdopodobieństwa uzyskania przyszłych korzyści ekonomicznych z poszczególnych składników rzeczowych aktywów trwałych, wiarygodna wycena kosztu wytworzenia składnika aktywów trwałych wykonanego we własnym zakresie, koszt modyfikacji lub udoskonalenia składnika aktywów trwałych, wartość godziwa itd.

Rozwinięte systemy strategicznej rachunkowości zarządczej w dużych firmach dostarczać mogą informacji do zastosowania wymogów MSSF 5 „Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana”, stosowanych w sytuacji podjęcia przez zarząd decyzji o zaniechaniu określonej działalności. Informacje o kosztach, przychodach i wynikach, identyfikowane z analitycznymi obiektami wyodrębnionymi w jednostce, umożliwiają prawidłowe oddzielenie kosztów, przychodów i wyników dla działalności kontynuowanych i działalności zaniechanej w celu prezentacji w sprawozdaniu finansowym, zgodnie z wymienionym standardem.

Znacznego wykorzystania informacji z systemu rachunkowości zarządczej wymaga również prawidłowe wdrożenie postanowień MSR 36 „Utrata wartości aktywów”. Na przykład wskazuje się, że informacje zorientowane na przyszłość z tego systemu dostarczają dowodów niezbędnych do wyspecyfikowania aktywów, w przypadku których mogła nastąpić utrata wartości (MSR 36, pkt 12 e, f, g, pkt 14) oraz powinny być wykorzystywane jako podstawa do oszacowania wartości (użytkowej) odzyskiwalnej aktywów (MSR 36, pkt 30–49). Źródłem informacji,

5 Jeszcze większą rangę rachunkowości zarządczej w opracowaniu i sporządzaniu sprawozdań w układzie segmentowym podkreśla przyjęty w listopadzie 2006 r. standard MSSF 8 „Segmenty operacyjne”.

na które wskazuje się w postanowieniach tego standardu, są sporządzane w ramach systemu rachunkowości zarządczej (strategicznej): budżety wyniku, plany finansowe oparte na strategii firmy sformułowanej przez kierownictwo (na okres nawet 5 lat), rachunki cyklu życia produktów, projektów lub składników aktywów, rachunek kosztów celu (ang. *target costing*), rachunek redukcji kosztów (*Kaizen*), analiza wartości (ang. *value engineering*), łańcuch tworzenia wartości, rachunki efektywności działań restrukturyzacyjnych (redukcja kosztów i inne korzyści), szacunki przyszłych przepływów pieniężnych uwzględniające zmiany wartości pieniądza w czasie, szacunki wartości przyszłych wpływów generowanych przez grupy aktywów (ośrodki wypracowujące środki pieniężne).

Podobnie wielu informacji z systemu rachunkowości zarządczej wymaga prawidłowe wdrożenie postanowień zaktualizowanego MSR 38 „Wartości niematerialne”. Informacje wykorzystywane przy stosowaniu tego standardu to przede wszystkim informacje o: kosztach prac badawczych zaliczane do kosztów w okresie ich poniesienia w rachunku zysków i strat (MSR 38, pkt 54), kosztach wytworzenia składników wartości niematerialnych powstałych w wyniku prac rozwojowych prowadzonych we własnym zakresie przez jednostkę gospodarczą, dla potrzeb wyceny bilansowej (MSR 38, pkt 57–67), okresie użytkowania poszczególnych składników wartości niematerialnych i jego weryfikacji, kosztach amortyzacji w okresie czerpania korzyści ekonomicznych ze składników wartości niematerialnych i ich szacowanej wartości końcowej, wartości godziwej. Głównym źródłem wymienionych informacji jest system rachunku kosztów, stanowiący podstawowe narzędzie systemu rachunkowości zarządczej. Takie same informacje (koszt wytworzenia, amortyzacja, okres użytkowania) tworzone są od dawna w rachunkowości zarządczej dla potrzeb wyceny bilansowej i rachunku zysków i strat w odniesieniu do składników rzeczowych aktywów trwałych regulowanych postanowieniami MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”.

Przedstawione dotychczas przykłady wykorzystania informacji tworzonych w rachunkowości zarządczej przy stosowaniu MSR/MSSF dotyczą również sporządzania śródrocznych raportów finansowych według wymogów MSR 34 „Śródroczna sprawozdawczość finansowa”. Sprawozdania te rozszerzają zakres wykorzystywanych informacji z obszaru rachunkowości zarządczej ze względu na to, że ich sporządzenie „[...] będzie generalnie wymagało szerszego stosowania metod szacunkowych, niż ma to miejsce w przypadku rocznych raportów finansowych” (pkt 41). Dla prawidłowego sporządzenia sprawozdań śródrocznych (pełnych lub skróconych) istotne znaczenie ma funkcjonowanie w jednostce systemu komunikowania zmian zachodzących w ciągu okresu sprawozdawczego. Źródło wielu informacji dla tego systemu stanowią między innymi wszelkie istotne aktualizacje w budżetach operacyjnych i planach długookresowych, które dokonywane

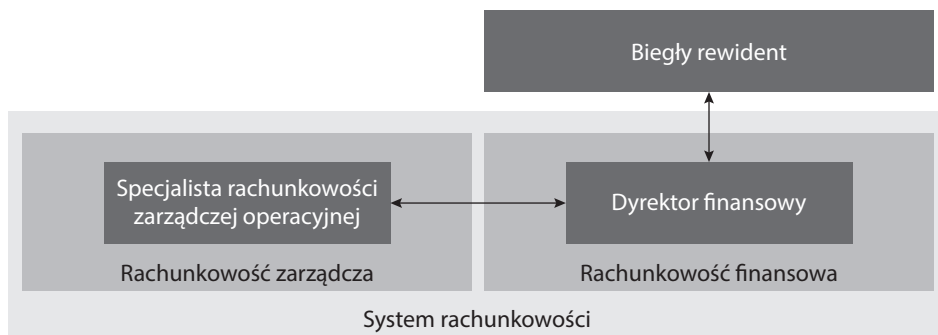
są w obszarze rachunkowości zarządczej pod wpływem zachodzących zmian wewnętrznych i w otoczeniu jednostki w ciągu roku. Śródroczny raport finansowy w wersji skróconej ma na celu zaktualizowanie ostatniego pełnego rocznego sprawozdania finansowego. W związku z tym koncentruje się on na nowych działaniach, zdarzeniach i okolicznościach, a nie powiela informacji podanych w sprawozdaniu rocznym (pkt 6). MSR 34 ma zastosowanie, jeśli jednostka gospodarcza podlega obowiązkowi lub podejmie decyzję o publikacji śródrocznego raportu finansowego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości (MSR 34, pkt 1)⁶.

Przeprowadzona analiza wybranych standardów z punktu widzenia możliwości wykorzystania informacji z obszaru rachunkowości zarządczej dla prawidłowego ich wdrożenia potwierdza doświadczenia przedsiębiorstw z pierwszego okresu wdrażania MSR/MSSF w spółkach publicznych działających w naszym kraju: „[...] w procesie wdrażania MSR/MSSF bardzo ważną rolę odegrała sprawna komunikacja pomiędzy pracownikami rachunkowości finansowej, zarządczej i podatkowej” (Wenta, 2006).

Potrzeba zmiany relacji między specjalistami rachunkowości w procesie sporządzania sprawozdania finansowego według MSR/MSSF i jego rewizji

Tradycyjne sprawozdania finansowe zawierały głównie informacje o charakterze *ex post*, które dostępne były w księgach handlowych prowadzonych w spółce w pionie dyrektora finansowego. Obowiązkiem dyrektora finansowego i pracowników podległych działów (dział księgowości, dział kosztów) było sporządzanie sprawozdań finansowych. Biegły rewident, dokonujący badania sprawozdania finansowego sporządzonego według ustawy o rachunkowości, uzyskiwał niezbędne dokumenty i wyjaśnienia bezpośrednio od dyrektora finansowego lub jego pracowników. Relację, jaka zachodziła między tymi specjalistami, objaśnia rysunek 2.

6 W Polsce emitenci papierów wartościowych uczestniczący w obrocie na rynkach oficjalnych notowań giełdowych podlegają obowiązkowi sporządzania sprawozdawczości śródrocznej od 2002 r. na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z 16 października 2001 r. (Dz.U. Nr 139, poz. 1569 z późn. zm.), a obecnie zgodnie z Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 19 października 2005 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych (Dz.U. Nr 209, poz. 1744). Nowe regulacje unijne o obowiązkach informacyjnych spółek publicznych, zawarte w dyrektywie 2004, 109 WE z 15 grudnia 2004 r. (Dz.U. L 390 z 31.12.2004 r., s. 38), wymagają sporządzania sprawozdań finansowych śródrocznych według wymogów MSR 34.



Rysunek 2. Tradycyjna relacja między specjalistami rachunkowości w procesie sporządzania i rewizji sprawozdania finansowego według ustawy o rachunkowości

Na rysunku 2 przedstawiono system rachunkowości zbudowany z obszaru rachunkowości zarządczej i rachunkowości finansowej. Wtedy współpraca między dyrektorem finansowym a specjalistą rachunkowości zarządczej jest ograniczona do konwergencji informacji tworzonych według zasady wyceny zapasów w historycznym koszcie, w celu uzyskiwania tej informacji z rachunkowości zarządczej na moment sporządzania sprawozdania finansowego.

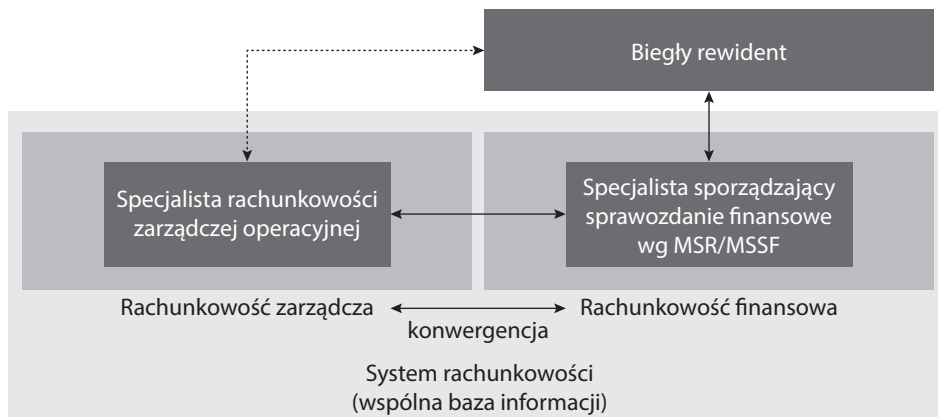
W przypadku, gdy system rachunkowości spółki składa się tylko z rachunkowości finansowej i rachunku kosztów, jak często ma to miejsce w naszej praktyce⁷, w procesie sporządzania tradycyjnego sprawozdania finansowego brak jest relacji dyrektor finansowy–specjalista rachunkowości zarządczej.

Nowa orientacja sprawozdań finansowych, a zwłaszcza różny horyzont czasowy ujawnianych i prezentowanych informacji, wzrost liczby informacji szacowanych na podstawie dokumentacji z obszaru rachunkowości zarządczej (plany, budżety) wskazują także na potrzebę wprowadzenia nowych relacji między specjalistami rachunkowości w procesie sporządzania sprawozdania finansowego według MSR/MSSF i jego rewizji. Propozycję nowych relacji między wymienionymi specjalistami ilustruje rysunek 3.

W spółkach, w których w systemie rachunkowości wcześniej występował tylko obszar rachunkowości zarządczej operacyjnej, wdrożenie MSR/MSSF do sporządzania sprawozdań finansowych wymaga wprowadzenia szeregu metodologicznych zmian w tym obszarze, przez zastosowanie nowych narzędzi dostosowanych do tworzenia informacji dla procesu zarządzania strategicznego (np. strategiczna karta wyników, rachunek kosztów celu, długookresowy rachunek *cash flow*) oraz opracowania nowych zadań dla specjalistów rachunkowości zarządczej, działających na poziomie zarządu grupy kapitałowej i w spółkach zależnych. Specjaliści

⁷ Księgi rachunkowe i rachunek kosztów stanowią system rachunkowości, który podlega badaniu biegłych rewidentów – Uryga, 2005.

rachunkowości zarządczej, oprócz wiedzy z zakresu metod i technik strategicznej rachunkowości zarządczej, powinni oczywiście posiadać szeroką wiedzę z zakresu MSR/MSSF.



Rysunek 3. Nowe relacje między specjalistami rachunkowości w procesie sporządzania i rewizji sprawozdania finansowego według MSR/MSSF

Problem relacji biegły rewident–specjalista rachunkowości zarządczej strategicznej podczas badania sprawozdania finansowego sporządzanego według MSR/MSSF jest absolutnie nowym w naszej praktyce rachunkowości. Zasygnalizowaną tutaj potrzebę ukształtowania się tej relacji traktuję jako głos w dyskusji, nawiązując do odpowiedzi dr. Z. Fedaka na konferencji biegłych rewidentów (Jachranka 2005) na pytanie, czy jeżeli badane jest sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z MSR, to stosuje się inną niż dotąd metodykę badania, czy też tę, według której badane są sprawozdania sporządzone według ustawy o rachunkowości (Smejda, 2005, s. 18).

Wydaje się, że metodyka badania sprawozdań finansowych sporządzanych według MSR/MSSF powinna ulec zmianie ze względu na:

- szeroką konwergencję zachodzącą między strategiczną rachunkowością zarządczą a sporządzaniem sprawozdań finansowych według MSR/MSSF,
- szeroki zakres ujawnianych informacji w nowych sprawozdaniach finansowych,
- stosowanie zasady *fair value* (np. MSR 16, MSR 36), nowych zasad wyceny niezakończonych umów budowlanych na koniec okresu sprawozdawczego (MSR 11), oraz nowych sprawozdań z segmentów działalności (MSR 14).

Zmiany w badaniu sprawozdań finansowych powinny nastąpić chociażby w obszarze badania opisu systemu rachunkowości, który powinien uwzględniać stosowane narzędzia strategicznej rachunkowości zarządczej czy badania w obszarze działania systemu rachunkowości. Tutaj powinno nastąpić zbadanie procedur

tworzenia i gromadzenia informacji w rachunkowości zarządczej, wykorzystywanych w sprawozdaniach finansowych, np. analiza założeń modelu szacowania przyszłych strumieni pieniężnych, prawidłowość szacowania stopy dyskontowej (z uwzględnieniem różnych rodzajów ryzyk), prawidłowość przyjętych okresów prognozowania w modelu DCF (ang. *Discounted Cash Flow*).

Zakładając, że nowe relacje między specjalistami rachunkowości (z obu jej obszarów) a biegłym rewidentem będą się rozwijały, wydaje się koniecznym rozważenie przez teoretyków i praktyków rachunkowości problemu granic dla tych relacji. Jak głęboko można sięgać do informacji z rachunkowości zarządczej i włączać je do sprawozdań finansowych, żeby nie zagrażało to tajemnicy handlowej i konkurencyjności spółki?

Podsumowanie

Na podstawie przedstawionych w referacie problemów generowanych przez wdrażanie MSR/MSSF do sporządzania sprawozdań finansowych w spółkach publicznych można sformułować następujące wnioski ogólne:

- MSR/MSSF uwzględniające poziom rozwoju procesu zarządzania i rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach światowych są nośnikiem know-how dla rozwoju systemu rachunkowości i procesów zarządzania w spółkach publicznych zobowiązanych do sporządzania sprawozdań finansowych według ich wymogów;
- stopień wykorzystania know-how jest zdeterminowany świadomością kierowników spółek i specjalistów rachunkowości o ich epokowym charakterze i silnym powiązaniu z system rachunkowości obejmującym dwa obszary (rachunkowość zarządcza, rachunkowość finansowa) oraz procesami zarządzania strategicznego zorientowanymi na cel długookresowy – wzrost wartości przedsiębiorstwa;
- proces wdrażania MSR/MSSF powinien uświadomić także kierownictwu spółek i ich pracownikom (włącznie ze specjalistami rachunkowości), że system rachunkowości jest procesem tworzenia informacji, który nie jest procesem samym w sobie, lecz jednym z procesów zarządzania, a więc integralnie z nimi powiązany;
- wdrażanie MSR/MSSF należy traktować jako proces ze względu na ich zmiany, które będą następowały pod wpływem dynamiki rozwoju biznesu światowego lub rozpoczętego, jak wiadomo, procesu zbliżania MSR/MSSF do amerykańskich standardów rachunkowości (US GAAP) oraz zmian zachodzących w każdej ze spółek i będą one wymagały zastosowania kolejnych MSR/MSSF lub zmian zasad rachunkowości;
- skutkiem szerokiego zakresu konwergencji między rachunkowością zarządczą i rachunkowością finansową w procesie sporządzania sprawozdań

finansowych według MSR/MSSF jest znaczne zintegrowanie obu tych obszarów w systemie rachunkowości; zintegrowanie systemu rachunkowości zapewnia, że dostarczane inwestorom informacje w sprawozdaniach finansowych będą oparte na takich samych informacjach, jakie są wykorzystywane przez kierownictwo spółek w procesie zarządzania;

- konwergencja informacji rachunkowości zarządczej do sprawozdań finansowych sporządzanych według MSR/MSSF wymaga ukształtowania się nowych relacji między specjalistami rachunkowości zarządczej a biegłym rewidentem oraz jednocześnie rozwiązania problemu granic tej konwergencji, zapewniających zachowanie tajemnicy handlowej spółkom;
- wzrost świadomości kierownictw spółek w zakresie odpowiedzialności za sprawozdania finansowe, postrzegania MSR/MSSF jako nośnika know-how dla systemu informacyjnego rachunkowości i pozostałych procesów zarządzania może nastąpić pod wpływem dyfuzji wiedzy o MSR/MSSF poza obszar literatury z zakresu rachunkowości, a zwłaszcza do literatury z dziedziny zarządzania; dotychczas prawie wszystkie publikacje o MSR/MSSF zamykały się w kręgu dziedziny rachunkowości i były kierowane głównie do teoretyków i praktyków rachunkowości finansowej.

Literatura

1. Copeland T., Holler T., Murrin J. (1997), *Wycena: mierzenie i kształtowanie wartości firm*, WIG Press, Warszawa.
2. Franz K.P., Winkler C. (2006), *Unternehmenssteuerung und IFRS*, Verlag Valen, Monachium.
3. Fülbier R.U., Hirsch B., Meyer M. (2006), *Wirtschaftsprüfung und Controlling*, „Controlling & Management”, no. 4.
4. Hellin A., Szymański K.G. (2001), *Sprawozdawczość finansowa spółek handlowych*, FRR, Warszawa.
5. Hoogendoorn M. (2006), *International Accounting Regulation and Implementation in Europe and Beyond – Experiences with First Time Adoption in Europe*, „Accounting in Europe”, vol. 3.
6. Ignatowski R. (2005), *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Finansowej – co jeszcze warto wiedzieć*, cz. 1, „Rachunkowość”, nr 3, s. 12–16.
7. Jaruga A. (red.) (2002), *Międzynarodowe regulacje rachunkowości. Wpływ na rozwiązania krajowe*, C.H. Beck, Warszawa.
8. Kulikowska G. (2005), *Technika wdrożenia MSSF w jednostkowych i skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych*, materiały na konferencję „Standaryzacja rachunkowości i rewizji finansowej według MSSF i MSRF”, Jachranka, 12–14 października.
9. Michalak M. (2002), *Utrata wartości aktywów trwałych – nowe zadania dla rachunkowości zarządczej i controllingu*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 12, s. 27–34.
10. *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 2004* (2005), SKwP, Warszawa.

11. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 października 2005 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych (Dz.U. Nr 209, poz. 1744).
12. Smejda A. (2005), *VI Doroczna Konferencja Auditingu*, „Rachunkowość”, nr 11.
13. Sobańska L. (2002), *Rola rachunkowości zarządczej we wdrażaniu nowych zasad rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 8(64).
14. Sobańska I. (2003a), *Wpływ MSR na integrację rachunkowości: rachunkowość finansowa i rachunkowość zarządcza*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, numer specjalny, t. 13(69), s. 247–255.
15. Sobańska I. (2003b), *Współczesne systemy rachunku kosztów i metody zarządzania kosztami*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, C.H. Beck, Warszawa.
16. Sobańska I. (2006), *Problemy rachunkowości zarządczej w międzynarodowym przedsiębiorstwie*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, wyd. 2 poprawione i rozszerzone, C.H. Beck, Warszawa.
17. Sobańska I. (red.) (2004), *Kontrakty długoterminowe. Przychody – koszty – wyniki*, Difin, Warszawa.
18. Sobańska I. (red.) (2006), *Rachunkowość w przedsiębiorstwie budowlanym. Kontrakty – planowanie – kontrola*, Difin, Warszawa.
19. Surdykowska S.T. (1999), *Rachunkowość międzynarodowa*, Zakamycze, Kraków.
20. Szmigielski M., Lachowski W. (2004), *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Finansowej – co warto wiedzieć*, „Rachunkowość”, nr 12, s. 13–23.
21. Szychta A. (2006), *Ramy koncepcyjne strategicznej rachunkowości zarządczej in statu nascendi*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 31(87).
22. Uryga J. (2005), *Badanie ksiąg rachunkowych*, „Rachunkowość”, nr 11.
23. Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (tj. Dz.U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 z późn. zm.).
24. Walińska E. (2005), *Międzynarodowe standardy rachunkowości. Ogólne zasady pomiaru i prezentacji pozycji bilansu i rachunku wyników*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
25. Wenta K. (2006), *Jak wdrażaliśmy MSR*, „Rachunkowość”, nr 4.

Relacje międzyorganizacyjne – nowe spektrum rachunkowości zarządczej¹

Wprowadzenie

Rachunkowość zarządcza, chcąc zachować status centralnego systemu informacyjnego dla procesów zarządzania i nie tworzyć bodźców hamujących podejmowanie działania we współczesnych przedsiębiorstwach, musi uwzględniać pojawiające się zmiany w ich strukturze, technologii, strategii i otoczeniu (zgodnie z teorią sytuacyjną) oraz stosować szerzej inne teorie, takie jak teoria agencji i teoria kosztów transakcyjnych.

Do lat dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku rozwój rachunkowości zarządczej, tak w teorii, jak i praktyce światowej, był skoncentrowany na tworzeniu technik ułatwiających zarządzanie i koordynowanie działań w hierarchicznych strukturach organizacyjnych umożliwiających pionowe integrowanie łańcucha wartości tworzonego w granicach prawnych przedsiębiorstwa jednostkowego lub grupy kapitałowej, zbudowanej z wielu samodzielnych filii (wewnętrzny łańcuch tworzenia wartości). Wszystkie znane narzędzia rachunkowości zarządczej, jak systemy rachunku kosztów (wraz z budżetami), planowanie, metody pomiaru dokonań itd., były zorientowane na tworzenie informacji dla decydentów wewnętrznych i komunikowanie („dół – góra”, „góra – dół”) w celu umożliwienia efektywnego zarządzania wewnętrznym łańcuchem wartości (cel strategiczny).

W końcu ubiegłego wieku nasilił się dynamiczny rozwój nowych relacji między przedsiębiorstwami, które powodują, że procesy zarządzania przekraczają prawne granice organizacji. Obok tradycyjnych relacji rynkowych, opartych na krótkookresowych umowach kupna-sprzedaży, rozwijają się nowe, długotrwałe relacje oparte na zaufaniu. Są to relacje partnerskie z klientami i dostawcami oraz występujące w różnych formach aliance strategiczne (szerzej np. Brilman, 2002)

1 Opublikowano w „Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości” 2008, nr 42(98), s. 153–162.

i przybierające różne formy hybrydowe. Rozwój nowych relacji jest skutkiem odchodzenia przedsiębiorstw od zasad produkcji masowej i przechodzenia do stosowania zasad szczupłej produkcji oraz tworzenia relacji z dostawcami dla uzyskania redukcji kosztów i zachowania konkurencyjności.

Międzyorganizacyjne związki współpracy i sojusze strategiczne przedsiębiorstw są coraz częściej, mimo napotykaných niepowodzeń, podstawowym elementem strategii przedsiębiorstw, ze względu na silną presję wymogów konkurencji globalnej (Koźmiński, 1999, s. 131). Coraz mniej firm uznaje, że są samowystarczalne, ze względu na posiadane zasoby i wiedzę, do utrzymania konkurencyjności.

Zaostrzając się konkurencja zmusza przedsiębiorstwa do ciągłego redukowania kosztów (cel strategiczny), a korzyści wynikające z konkurujących cenowo dostawców stały się już zbyt małe dla realizowania tego celu; natomiast integracja pozioma przedsiębiorstw, polegająca na sieciowej współpracy niezależnych partnerów, nie tylko obniża koszty transakcyjne i przyczynia się do większej redukcji całkowitych kosztów łańcucha wartości (produktu), ale przynosi szereg jeszcze innych korzyści. W literaturze wskazuje się na wiele takich korzyści, jakie osiągają przedsiębiorstwa tworzące sieci o różnego typu relacjach. Najczęściej zalicza się do nich:

- skrócenie czasu dostarczenia produktu na rynek;
- dostęp do know-how;
- rozłożenie ryzyka i kosztów na kilku partnerów;
- łatwiejszy dostęp do rynków;
- dostęp do zasobów;
- wzrost konkurencyjności (por. np. Zorska, 2007, s. 222)

Niektórzy badacze twierdzą, że obecnie nie wystarczy być konkurencyjnym przedsiębiorstwem, lecz trzeba być częścią konkurencyjnego łańcucha kooperantów (np. Christopher, 1998). Zarządzanie łańcuchem wartości zbudowanym na relacjach partnerskich ma charakter zarówno międzyfunkcyjny, jak i międzyorganizacyjny. Efektywne wykorzystanie zasobów w łańcuchu wartości wymaga koordynacji między funkcjami marketingu, produkcji, sprzedaży, zaopatrzenia i logistyki. Międzyorganizacyjne zarządzanie wymaga integrowania i koordynowania procesów między wszystkimi aktorami łańcucha wartości, takimi jak dostawcy, producenci, dystrybutorzy i handlowcy, aby wszyscy występujący w łańcuchu wartości osiągnęli korzyści.

Złożoność i różnorodność form oraz zmienność relacji międzyorganizacyjnych, problemy zarządzania międzyorganizacyjnego, w tym m.in. minimalizacja kosztów transakcyjnych, ryzyko oportunistycznych zachowań partnerów i przepływ informacji, są od wielu lat badane głównie w przedsiębiorstwach międzynarodowych i prezentowane w światowej i krajowej literaturze z zakresu organizacji i zarządzania (np. Ring, Van de Ven, 1992; Koźmiński, 1999; Brilman, 2002; Cieśllicki, 2006; Zorska, 2007).

Od końca ubiegłego wieku coraz częściej w literaturze światowej z zakresu rachunkowości zarządczej są prezentowane wyniki badań empirycznych prowadzonych w celu poznania zmian występujących w systemach rachunkowości zarządczej w warunkach zacierania się granic organizacji i tworzenia się różnych form relacji między przedsiębiorstwami. Badaniom zostały poddane m.in. techniki rachunkowości zarządczej stosowane w międzyorganizacyjnym zarządzaniu kosztami w relacjach nabywca–dostawca w innowacyjnych przedsiębiorstwach japońskich z różnych branż, w tym branży samochodowej (Cooper, Yoshikawa, 1994; Cooper, Slagmulder, 1999). Mouritsen i Thrane badali miejsce rachunkowości zarządczej w przestrzeni międzyorganizacyjnej, analizując trzy przypadki funkcjonujących sieci (Mouritsen, Thrane, 2006).

Problemy międzyorganizacyjnego zarządzania łańcuchem dostawców w obszarze przepływu informacji i pomiaru korzyści dla wszystkich jego uczestników oraz wyniki badań empirycznych wskazują na potrzebę przyjęcia także w rachunkowości zarządczej szerszej perspektywy biznesowej, wykraczającej poza granice prawne organizacji. W Polsce coraz więcej przedsiębiorstw różnej wielkości i branż wchodzi w łańcuchy dostawców i uczestniczy w różnych pod względem formy relacjach nabywca–dostawca. Dla utrwalania tych relacji przez wzrost zaufania niezbędna jest wiedza o rozwiązaniach rachunkowości zarządczej zorientowanych na potrzeby informacyjne procesów międzyorganizacyjnego zarządzania łańcuchem dostawców, realizowane z reguły przez organizatora łańcucha dostawców, odpowiedzialnego za produkt finalny dostarczany konsumentom.

Dotychczas w literaturze polskiej z zakresu rachunkowości problem roli systemów rachunkowości zarządczej w budowaniu i utrzymywaniu skutecznych relacji międzyorganizacyjnych czy tworzeniu systemu komunikowania w łańcuchu dostawców nie był objaśniany ani nie stanowił przedmiotu badań empirycznych. Celem artykułu jest prezentacja dotychczas poznanych metod rachunkowości zarządczej, stosowanych w praktyce światowej do międzyorganizacyjnego zarządzania kosztami w łańcuchu dostawców. Z badań literaturowych wynika, że dla efektywnego zarządzania kosztami w relacjach międzyorganizacyjnych są obecnie w praktyce przedsiębiorstw stosowane dwie główne metody rachunkowości zarządczej: rachunek kosztów celu, wraz z analizą wartości (*value engineering*) i innymi technikami stosowanymi integralnie w tym rachunku, oraz *open book accounting* (zob. np. Mouritsen, Hansen, Hansen, 2001).

Pojęcie i cele *open book accounting*

Idea *open book accounting* wywodzi się z tradycji japońskiej, a dokładnie z systemu *keiretsu* tworzonego przez sieć dostawców o różnych specjalnościach wokół dużego przedsiębiorstwa przemysłowego zajmującego się montażem produktów finalnych. *Keiretsu* są tworzone od lat sześćdziesiątych w Japonii i cechuje je intensywna wzajemna wymiana informacji. Z tego względu podkreśla się w literaturze, że mają one niebywale umiejętności rozpowszechniania nowej wiedzy (Brilman, 2002, s. 430).

W literaturze angielskiej często przy objaśnianiu pojęcia *open book accounting*, które można tłumaczyć jako „otwarte księgi rachunkowości”, są stosowane także inne określenia, jak: *open book costing*, *cost transparency* lub *open books policy* (Christopher, 1998). W ścisłych relacjach nabywca–dostawca stosowanie *open book accounting* oznacza generalnie udostępnianie nabywcy przez dostawcę danych z ksiąg rachunkowych, które nie są ujawniane w sprawozdaniu finansowym, a tradycyjnie były dostępne tylko dla użytkowników wewnętrznych i objęte u dostawcy z zasady tajemnicą handlową, jako informacje o kluczowym znaczeniu. Dokładniej ujmując, chodzi tutaj o dane z obszaru rachunkowości zarządczej. Dane te stanowią w głównej mierze informacje o rzeczywistych lub standardowych kosztach wytworzenia usług lub komponentów dostarczanych przez dostawcę do nabywcy finalnego. Ten jednokierunkowy przepływ informacji od dostawców do nabywcy finalnego umożliwia sporządzenie u nabywcy rachunku kosztów produktu finalnego wytwarzanego w łańcuchu dostawców, który umożliwia nabywcy prowadzenie negocjacji cenowych z dostawcami, kontrolę kosztów produktu wytwarzanego w łańcuchu dostaw, pomiar wartości dodanej oraz innych korzyści dla każdego z ogniw łańcucha. Ze względu na zakres, jednostronny kierunek i cel udostępnianych informacji o kosztach poziom otwartości ksiąg dostawców jest określany mianem *open book costing*.

W relacjach opartych na większym stopniu zaufania są stosowane w praktyce otwarte księgi o znacznie wyższym poziomie otwartości i wielokierunkowym transferze udostępnianych informacji o kosztach między nabywcą i dostawcami. Na tym poziomie otwartości ksiąg rachunkowości są udostępniane także informacje analityczne o kosztach, tzn. informacje o poszczególnych pozycjach kosztów wyróżnianych w strukturze kosztów wytworzenia produktów finalnych i poszczególnych jego komponentów. Transfer tych informacji jest wielokierunkowy i następuje między wszystkimi uczestnikami łańcucha wartości produktu finalnego, co powoduje, że każdy z uczestników zna istotne informacje o elementach składowych kosztu wytworzenia u poszczególnych partnerów biznesowych i może oceniać skutki zmian wprowadzonych przez innych. Ten poziom otwartości ksiąg

jest też określany w literaturze jako *cost transparency*. Oprócz informacji o kosztach są również udostępniane informacje ilościowe wykorzystywane w rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej partnerów biznesowych, takie jak czas produkcji komponentów czy detali, czas montażu wyrobu finalnego, zużycie materiałów, produktywność itd.

Szerszy zakres udostępnianych informacji o kosztach znacznie zmniejsza asymetrię informacji między nabywcą i dostawcami, umożliwia nabywcy analizowanie kosztów wytworzenia ponoszonych przez dostawców i wskazywanie na obszary istotne dla redukcji kosztów, benchmarking dostawców, lepszą kontrolę kosztów wytworzenia produktów finalnych i ich optymalizowanie w całym łańcuchu wartości dla osiągnięcia założonego celu. Ten poziom otwartości ksiąg może pociągać za sobą zmiany w rachunku kosztów dostawców, w różnych jego obszarach, jak klasyfikacja i struktury kosztów, metody pomiaru kosztów (np. zmiany w metodzie amortyzacji) lub sposobie ustalania marży zysku.

Informacje o kosztach, bez względu na poziom otwartości ksiąg, są przekazywane partnerowi lub partnerom z łańcucha wartości systematycznie i w określonej formie, co pozwala stwierdzić, że celem *open book accounting* jest również tworzenie systemu komunikowania w łańcuchu dostawców, który umożliwia nabywcy kontrolowanie procesów produkcji w przestrzeni i czasie. Poziom otwartości ksiąg rachunkowości zależy od skłonności dostawców do udostępniania informacji nabywcom. Cooper i Slagmulder (1999), oceniając gotowość dostawców do udostępniania danych nabywcom, używają pojęć: „całkowicie otwarta księga rachunkowości” (*full open book*) i „częściowo otwarta księga rachunkowości” (*partial open book*).

Jednym z przykładów zastosowania *open book accounting* w praktyce jest firma z branży telekomunikacyjnej opisywana w literaturze pod zmienioną nazwą Lean Tech (Mouritsen, Hansen, Hansen, 2001). W firmie tej, po przeprowadzeniu outsourcingu wielu procesów produkcyjnych, menadżerowie odczuwali brak kontroli nad procesami wyprowadzonymi poza firmę. Wprowadzono metodę *open book accounting* jako narzędzie, które miało zapewnić kontrolę procesów produkcyjnych realizowanych na odległość i ułatwić elastyczność produkcji. Od tego momentu Lean Tech przekazywał prognozy sprzedaży podwykonawcom, a oni udostępniali informacje z systemu rachunkowości zarządczej o czasie i kosztach procesu produkcji, strukturze kosztów produktów (komponentów lub detali), czasie przeobrażania maszyn, wielkości zapasów i szybkości obrotu zapasami. Wszystkie detale i komponenty wykorzystywane do produktów finalnych oraz produkty przekazywane do klientów zostały objęte systemem kodów kreskowych. Zastosowanie *open book accounting* w Lean Tech przywróciło menadżerom poczucie kontroli nad odległymi w przestrzeni procesami produkcji oraz umożliwiło: zwiększenie

elastyczności produkcji, benchmarking dostawców, reorganizację procesów produkcyjnych i dystrybucji u dostawców, wgląd i ocenę wykorzystania zdolności produkcyjnych u poszczególnych dostawców przez menadżerów logistyki. Jak stwierdzają autorzy tego studium przypadku, *open book accounting* uczyniło z Lean Tech organizatora relacji międzyorganizacyjnych tworzącego coś w rodzaju wirtualnej organizacji, wykorzystującej informacje do koordynowania działań innych samodzielnych firm. Menadżer logistyki pełnił nową rolę międzyorganizacyjnego koordynatora działalności wielu firm wyodrębnionych organizacyjnie i prawnie (Moritsen, Hansen, Hansen 2001). Dzięki wprowadzeniu *open book accounting* mógł on stosować efektywne procedury planowania logistyki w łańcuchu dostawców.

Rachunek kosztów celu (*target costing*)

Rachunek kosztów celu wywodzi się również z tradycji zarządzania przedsiębiorstwami japońskimi (pierwsze zastosowanie w Toyota Motor Corporation w latach sześćdziesiątych XX w.). W ostatnich latach został on dość szeroko opisany w literaturze światowej i literaturze polskiej (np. Sakurai, 1997; Monden, 1999; Cooper, Slagmulder, 1999; Sobańska, 1998; 2003; Sojak, Józwiak, 2004; Szychta, 2003; 2007). W naszej literaturze rachunek kosztów celu był zazwyczaj prezentowany w odniesieniu do wewnętrznego łańcucha wartości (jednostkowy rachunek kosztów celu).

Rozwój relacji nabywca–dostawca, tworzenie wielopoziomowych relacji z dostawcami przyczyniły się do stosowania rachunku kosztów celu wraz ze stosowanymi w tym rachunku innymi technikami w międzyorganizacyjnym zarządzaniu kosztami projektów produktów. Problem ten został najszerzej objaśniony w literaturze przez Coopera i Slagmulder na podstawie przeprowadzonych badań empirycznych w 25 przedsiębiorstwach japońskich stosujących wysokie technologie i szczupłe procesy produkcyjne (Cooper, Slagmulder, 1999). Według cytowanych autorów podstawową metodą stosowaną przez wiele japońskich przedsiębiorstw w zarządzaniu kosztami przyszłych produktów w fazie projektowej jest kombinacja *target costing* i *value engineering*. Te dwie metody są rozszerzane na cały łańcuch dostawców. *Target costing* stanowi podstawę międzyorganizacyjnego zarządzania kosztem produktu w ciągu jego cyklu życia. Rachunek ten ma do spełnienia dwa główne cele:

- a) ustalenie kosztu, po którym dany produkt musi być wytwarzany (*target cost*), aby przedsiębiorstwo osiągało oczekiwaną marżę zysku w długim okresie przy ustalonej, na podstawie badań rynkowych, cenie sprzedaży (rachunek kosztów celu na poziomie produktu);

- b) rozłożenie ustalonego kosztu produktu (cel strategiczny) na komponenty poprzez ustalenie kosztu wytworzenia dla każdego z komponentów (*component target cost*) wchodzących w skład wyrobu finalnego sprzedawanego przez nabywcę (rachunek kosztów celu na poziomie komponentów).

Od dostawców oczekuje się poszukiwania sposobów, aby dostarczali swoje komponenty po cenach ustalonych (*component target price = component target cost*) przez ich nabywców, osiągając jednocześnie zadowalający zysk.

Wymienione cele mogą być osiągnięte tylko wtedy, gdy produkty odpowiadają wymaganiom klientów (wysoka jakość, funkcjonalność, cena) i zostaną wytworzone po ustalonym koszcie (*target cost*).

Realizacja drugiego celu (punkt b) nadaje już rachunkowi kosztów celu stosowanego u nabywcy wymiar międzyorganizacyjny. W sytuacji gdy dostawcy komponentów stosują również rachunek kosztów celu do dyscyplinowania kosztów procesów projektowania swoich produktów, powstają wtedy łańcuchowe systemy rachunku kosztów celu (*target costing chain*). W systemach tych wynik ustalony w rachunku kosztów celu nabywcy (tzn. założony koszt produktu finalnego i rozłożony na komponenty) staje się elementem wejściowym w systemach rachunku kosztów celu zewnętrznych dostawców komponentów albo ceną transferową dla komponentów nabywanych od jednostek wewnętrznych nabywcy.

Łańcuchowe systemy rachunku kosztów celu to ważny element międzyorganizacyjnego zarządzania kosztami produktów, ponieważ przenoszą konkurencyjną presję kosztową, jakiej jest poddawany nabywca odpowiedzialny za produkt finalny, na pozostałe firmy w łańcuchu dostawców; umożliwiają koordynowanie programów zarządzania kosztem, podejmowanych przez poszczególne firmy w łańcuchu poprzez wskazywanie dostawcom, gdzie nabywca komponentów oczekuje redukcji kosztów (Cooper, Slagmulder, 1999, rozdz. 1). Zoptymalizowanie kosztów w łańcuchu dostawców komponentów to jeden z najważniejszych elementów w osiągnięciu ustalonego kosztu projektowanego produktu w procesie rachunku kosztów celu nabywcy należącego do szczupłych firm. W przypadku tego typu firm outsourcing stanowi około 70% wartości dodanej ich produktów finalnych (Cooper, Slagmulder, 1999, s. 146).

W sytuacji gdy okaże się, że dostawcy w łańcuchu będą mieli trudności w osiągnięciu ustalonego kosztu komponentów (*component target cost*), są podejmowane współdziałania między zespołami projektowymi z różnych firm, które uczestniczą w projektowaniu danego produktu. Głównym elementem w podejmowanej współpracy jest metoda analizy wartości produktu (*value engineering*). Celem tej metody jest wzrost wartości produktu, który można osiągnąć dwoma sposobami:

- a) przez poprawę funkcjonalności produktu bez podnoszenia ustalonego kosztu (*target cost*);
- b) przez redukcję kosztów bez pogorszenia funkcjonalności produktu.

Dodatkowe możliwości redukcji kosztów dla osiągnięcia *target cost* produktu występują w fazie produkcji. Do redukcji kosztów produktu jest stosowana kolejna technika związana z rachunkiem kosztów celu, tj. *kaizen costing*. Nabywca stosuje *kaizen costing* do ustalenia poziomu redukcji kosztów dla dostawców komponentów. Poziom redukcji kosztów może być wyznaczony jako jeden wskaźnik dla wszystkich komponentów (np. 3%) lub mogą być ustalane różne poziomy redukcji kosztów dla różnych komponentów (Cooper, Slagmulder, 1999, rozdz. 3)

Cooper i Slagmulder wyróżnili, na podstawie przeprowadzonych badań w firmach japońskich, cztery poziomy dostawców: zwykli dostawcy wykonujący standardowe komponenty (lub części), poddostawcy wykonujący zamówione przez nabywcę komponenty do nowych produktów, główni dostawcy uczestniczący w projektowaniu komponentów oraz członkowie rodzin mający największą swobodę w opracowywaniu głównych funkcji nowych produktów. W zależności od poziomu dostawców są stosowane różne techniki międzyorganizacyjnego zarządzania kosztami produktu. Łańcuchowy rachunek kosztów celu jest stosowany na poziomie poddostawców, a rachunek kosztów celu prowadzony u nabywcy jest wykorzystywany w relacjach ze zwykłymi dostawcami przy negocjacjach cenowych dla standardowych komponentów. Na poziomie członków rodzin i głównych dostawców są stosowane bardziej wyrafinowane metody redukcji kosztów, jak równoczesne zarządzanie kosztem, międzyorganizacyjna analiza kosztów (szerzej zob. Cooper, Slagmulder, 1999).

Podsumowanie

Obserwowane od dłuższego czasu w wielu dziedzinach gospodarczych przechodzenie firm od konfrontacyjnych relacji rynkowych do długotrwałych powiązań między nabywcami i dostawcami przyczyniło się do rozwoju nowego obszaru zarządzania, jakim jest zarządzanie międzyorganizacyjne, oraz zmian w systemach informacyjnych, w tym w systemach rachunkowości zarządczej partnerów tworzących nowe relacje. W sytuacji współpracy międzyorganizacyjnej nie tylko działania firmy-nabywcy, ale również jej partnerów-dostawców, stają się obiektem długookresowego planowania i kontroli. Zarządzanie łańcuchem zaopatrzenia (dostawców), tworzoną w firmach stosujących szczupłe formy produkcji (*lean production*) i systemy produkcji „dokładnie na czas” (*Just-in-time*), wymaga udostępniania przez dostawców wiedzy w formie informacji o kosztach i technikach produkcji. Informacje te pomagają utrwalać relacje nabywca–dostawca i zwiększają zaufanie partnerów biznesowych. Są to informacje tworzone w systemach rachunkowości zarządczej, które, jak wskazują wyniki badań empirycznych publikowane

w literaturze światowej, uwzględniają specyfikę międzyorganizacyjnych relacji. W systemach tych uwzględnia się rozszerzony krąg odbiorców informacji o partnerów biznesowych, jak dostawcy tworzący łańcuch wartości produktu, oraz są wykorzystywane narzędzia umożliwiające pomiar kosztów i korzyści tworzenia wieloletnich relacji z dostawcami. Do narzędzi tych należą m.in. otwarte księgi rachunkowości oraz łańcuchowy rachunek kosztów celu. Informacje z systemów rachunkowości zarządczej w relacjach nabywca–dostawca przekraczają, tak samo jak procesy zarządzania, granice organizacyjne partnerów biznesowych.

Literatura

1. Brilman J. (2002), *Nowoczesne koncepcje i metody zarządzania*, PWE, Warszawa.
2. Christopher M. (1998), *Logistic and supply chain management*, wyd. 2, Pitman Publishing, London.
3. Cieśliski M. (2006), *Partnerstwo strategiczne. Budowanie więzi kooperacyjnych*, ORGMASZ, Warszawa.
4. Cooper R., Yoshikawa T. (1994), *Inter-organizational cost management systems: the case of the Tokyo-Yokohama-Kamakura supplier chain*, „International Journal of Production Economics”, vol. 37, s. 51–62.
5. Cooper R., Slagmulder R. (1999), *Supply chain development for the lean enterprise. Interorganizational cost management*, The IMA Foundation for Applied Research, Portland.
6. Koźmiński J. (1999), *Zarządzanie międzynarodowe*, PWE, Warszawa.
7. Monden Y. (1999), *Wege zur Kostensenkung. Target Costing und Kaizen Costing*, Verlag Vahlen, München.
8. Mouritsen J., Hansen A., Hansen C.O. (2001), *Inter-organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management/functional analysis and open book accounting*, „Management Accounting Research”, no. 12, s. 221–244.
9. Mouritsen J., Thrane S. (2006), *Accounting, network complementarities and the development of inter-organizational relations*, „Accounting, Organizations and Society”, no. 31, s. 241–275.
10. Ring P.S., Van de Ven A.H. (1992), *Structuring cooperative relationships between organizations*, „Strategic Management Journal”, vol. 13, no. 7.
11. Sakurai M. (1997), *Integratives Kostenmanagement Stand und Entwicklungstendenzen das Controllings in Japan*, Verlag Vahlen, München.
12. Sobańska I. (1998), *Rachunek kosztów celu (ang. Target costing) w strategicznym zarządzaniu kosztami*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP”, nr 45.
13. Sobańska I. (2003), *Współczesne systemy rachunku kosztów i metody zarządzania*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
14. Sojak S., Jóźwiak H. (2004), *Rachunek kosztów docelowych*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
15. Szychta A. (2003), *Rozwój i uwarunkowania implementacji systemu kosztów docelowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 12(68).
16. Szychta A. (2007), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo UŁ, Łódź.
17. Worska A. (2007), *Korporacje transnarodowe. Przemiany, oddziaływania, wyzwania*, PWE, Warszawa.

Granice organizacyjne systemu rachunkowości¹

Wprowadzenie

Do lat osiemdziesiątych XX w. system rachunkowości tradycyjnie funkcjonował w przedsiębiorstwach na świecie tylko w jednej formie. Był on zlokalizowany w organizacyjnych i prawnych ramach przedsiębiorstw oraz stanowił proces realizowany kompleksowo przez pracowników zatrudnionych w tych przedsiębiorstwach. W literaturze polskiej dotychczas była objaśniana tylko taka forma organizacji systemu rachunkowości, tj. realizowanego „u siebie” przez dział księgowości lub pion finansowo-księgowy w odniesieniu do przedsiębiorstw jednostkowych, zorganizowanych tradycyjnie według funkcji i działów (Buchta, Messner, 1976; Kiżukiewicz, 2002).

Zmiany w formie realizacji tego systemu zapoczątkowały wielkie transnarodowe korporacje amerykańskie w latach osiemdziesiątych ubiegłego wieku, a później, na przełomie XX i XXI w., przedsiębiorstwa zachodnioeuropejskie. Przedsiębiorstwa z różnych branż i sektorów tworzyły wewnętrzne lub zagraniczne centra usług korporacyjnych i biurowych (outsourcing i offshoring) w celu redukcji kosztów i zachowania konkurencyjności. Offshoring usług księgowych lub usług biznesowych, który polega na przenoszeniu miejsc pracy wymagającej wysokich kwalifikacji z krajów o wyższych kosztach pracy do krajów o niższych tych kosztach, spowodował rozwój centrów świadczących usługi księgowe głównie w Indiach, Malezji, Filipinach i krajach Europy Środkowo-Wschodniej (Węgry, Czechy i Polska). Centra te, określane w literaturze jako centra usług wspólnych (Shared Service Centers – SSC) albo centra usług biznesowych (Business Process Outsourcing Centers – BPO), powstawały w Polsce w pierwszej dekadzie XXI wieku, a zwłaszcza w latach po przystąpieniu Polski do UE. Jak pokazały badania przeprowadzone przez Związek Liderów Usług Biznesowych w Polsce (Association of Business Service Leaders in Poland – ABSL), na koniec 2009 r. w naszym kraju prowadziły

1 Opublikowano w „Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości” 2011, nr 62(118), s. 251–263.

działalność 132 zagraniczne centra usług SSC/BPO (78 – BPO, 54 – SSC), w tym 71 centrów obsługiwało finanse i księgowość (*Sektor SSC/BPO*, 2010). Centra usług wspólnych tworzone za granicą przez wielkie korporacje mają charakter bezpośrednich inwestycji zagranicznych w sferze usług. Ich rozwój stał się możliwy dzięki nowym technologiom software'owym i telekomunikacyjnym. Nowe technologie pozwoliły na dekompozycję procesu rachunkowości na części, które stały się odrębnymi usługami, polegającymi na rejestracji i przetwarzaniu danych źródłowych oraz analizowaniu, przechowywaniu i przesyłaniu informacji finansowych do odbiorców w krótkim czasie i na dowolną odległość. Centra te mają charakter regionalny i świadczą usługi księgowe dla kilku lub kilkunastu spółek albo jednostek biznesowych korporacji funkcjonujących w określonym regionie geograficznym (np. Azja Południowo-Wschodnia, Europa Środkowo-Wschodnia).

W ostatnim okresie wielkie korporacje, w celu redukcji kosztów systemu rachunkowości, nabywają usługi księgowe również od zewnętrznych dostawców, tworzących globalne centra usług biznesowych (BPO). Największymi usługodawcami na globalnym rynku nowych usług biznesowych są indyjskie korporacje, takie jak Tata Consultancy Services (TCS), Wipro oraz Infosys, którego oddziały funkcjonują w kilkunastu krajach, w tym jeden w Polsce (Infosys BPO Poland w Łodzi).

Na początku XXI w. zaczęły się tworzyć wewnętrzne centra usług księgowych w przedsiębiorstwach polskich, np. w TP SA, Orlen SA, KGHM Polska Miedź SA, Polska Grupa Farmaceutyczna, Grupa Kęty SA, które świadczą usługi finansowo-księgowe dla spółek wchodzących w skład wymienionych grup kapitałowych (Pniewski, 2008, s. 339; Stempak, 2007). Centra zagraniczne i centra z kapitałem polskim tworzą sektor nowoczesnych usług biznesowych w Polsce.

W ostatnich latach w literaturze polskiej są przedstawiane różne problemy wywołane przez decyzje o outsourcingu lub offshoringu niektórych czynności (komponentów) z systemu rachunkowości przedsiębiorstw, jak nowy rynek usług księgowych, lokowanie, organizowanie i funkcjonowanie centrów usług księgowych, zakresy umów zawieranych między dostawcami i odbiorcami tych usług, struktura i specyfika usług, znaczenie nowych technologii teleinformatycznych i software'u w outsourcingu i offshoringu, ceny usług księgowych (np. Pniewski, 2008; Nadolna, 2007; Stempak, 2007; Sobańska, 2010). W literaturze brakuje pozycji szerzej analizujących wpływ nowego zjawiska, jakim jest nowoczesny rynek usług biznesowych, na organizację, strukturę i zarządzanie systemem rachunkowości, realizowanym jako proces wspierający biznes.

Celem opracowania jest objaśnienie granic organizacyjnych systemu rachunkowości wyodrębnionego w wielkich przedsiębiorstwach jako proces, którego coraz większa część komponentów jest nabywana w formie usług księgowych. W objaśnieniu tego problemu zostały uwzględnione założenia teorii kosztów transakcyjnych.

Pojęcie i specyfika transakcji w teorii kosztów transakcyjnych

Ideę kosztów transakcyjnych objaśnił w teorii ekonomii R.H. Coase w 1937 r. Stwierdził, że istnieją koszty koordynacji działań gospodarczych związane z wykorzystaniem mechanizmu cenowego, jak: koszty negocjacji, zawierania kontraktów, gromadzenia informacji, które muszą być poniesione, aby „ceny zostały odkryte”. Istnienie kosztów transakcyjnych związanych z funkcjonowaniem rynków jest uzasadnieniem alternatywnej metody koordynacji, tj. koordynacji w ramach przedsiębiorstwa poprzez hierarchiczne zarządzanie (Coase, 1992, s. 715). Każdy z mechanizmów koordynacji wywołuje inny rodzaj kosztów transakcyjnych. Mechanizm rynkowy tworzy koszty bezpośrednie konkretnych transakcji ponoszone przez uczestników wymiany (koszty transakcyjne mechanizmu rynkowego). Mechanizm hierarchii struktury zwiększa koszty zarządzania przedsiębiorstwem (Godłów-Legiędź, 2010, s. 50–51). Według teorii kosztów transakcyjnych firmy wybierają taką formę organizacyjną (relacje rynek–hierarchia), która maksymalnie zmniejsza sumę kosztów produkcji i transakcji (Coase, 1992).

Idea kosztów transakcyjnych Coase’a została później rozwinięta przez O.E. Williamsona jako teoria w nowej ekonomii instytucjonalnej. Według tego autora teoria kosztów transakcyjnych jest komparatywnym, instytucjonalnym podejściem do badań nad organizacją gospodarczą, w którym podstawową jednostką jest transakcja. Tutaj przez transakcję rozumie się każdy rodzaj relacji zachodzącej między jednostkami, niekonieczne wynikającej ze stosunku wymiany rynkowej. O.E. Williamson (1998) wyróżnił trzy rodzaje transakcji: rynkowe, hierarchiczne i hybrydowe (forma pośrednia). Wymienione rodzaje transakcji różnią się następującymi atrybutami: wysokością kosztów transakcyjnych, specyficznością angażowanych aktywów oraz niepewnością i częstotliwością powtarzalności transakcji. To zróżnicowanie transakcji ma wpływ na zróżnicowanie struktur. W teorii kosztów transakcyjnych, opartej na niekompletnych kontraktach, specyficzności aktywów, ograniczonej racjonalności oraz zachowaniach oportunistycznych, wskazuje się, że koszty koordynacji i organizacji transakcji wynikają z cech wyróżnionych rodzajów transakcji. W teorii tej Williamson, kładąc większy nacisk na analizę komparatywną form organizacyjnych niż na ilościowy pomiar kosztów koordynacji transakcji w ramach danych struktur organizacyjnych, rozszerzył pole semantyczne kosztów transakcyjnych. Koszty transakcyjne są postrzegane jako trzy współzależne elementy: koszty wymiany, koszty zarządzania i koszty mierzenia.

W sytuacji dużej specyficzności aktywów i niepewności realizacji zawieranych kontraktów im większa jest częstotliwość dokonywanych transakcji, tym wyższe są koszty transakcyjne. Ze względu na specyficzność angażowanych aktywów transakcje hybrydowe cechuje wyższy poziom inwestycji w aktywa specyficzne niż

transakcje rynkowe, ale niższy niż w transakcjach koordynowanych przez struktury hierarchiczne.

Hybrydową formę zawierania transakcji charakteryzuje się w teorii kosztów transakcyjnych następująco:

- struktura bodźców instytucjonalnych jest słabsza niż w transakcjach rynkowych, ale silniejsza niż w istniejącej strukturze hierarchicznej;
- mniejsze są możliwości zarządzania administracyjnego niż w strukturze hierarchicznej, ale większe niż w relacjach rynkowych;
- wymaga zastosowania założeń neoklasycznej teorii niekompletnych kontraktów;
- większa od relacji rynkowych, ale mniejsza od relacji hierarchicznych jest sprawność koordynacji działań (por. Hardt, 2009, s. 160).

Struktury hybrydowe są alternatywą dla archetypów form organizacyjnych opartych na relacjach rynkowych lub hierarchii. Relacje hybrydowe umożliwiają tworzenie różnych elastycznych struktur organizacyjnych łączących elementy rynku i hierarchii. Dla tego typu mieszanych (pośrednich) form organizacyjnych są stosowane w literaturze określenia: alianse strategiczne, partnerstwo strategiczne, konsorcja, sieci strategiczne, międzyorganizacyjne powiązania kooperacyjne, strategiczne łańcuchy dostawców.

W relacjach hybrydowych kontrola nie jest jednokierunkowa, hierarchicznie ukierunkowana na dostawcę, lecz ma charakter dwutorowy. Jest ona projektowana przez odbiorcę – producenta produktu finalnego, tak aby ograniczać i kierować również własnym działaniem (np. włączanie dostawcy we wspólne projektowanie produktu finalnego). W relacjach tych odbiorca musi uwzględniać nie tylko własne działania, ale również działania swoich dostawców i rozszerzyć procesy zarządzania o obszar zarządzania międzyorganizacyjnego, umożliwiając zharmonizowanie działań partnerów w celu zwiększenia efektywności wspólnego działania, objętego kontraktem.

Kontrakty zawierane w relacjach odbiorca–dostawca mają charakter niekompletny, zgodnie z przyjętym założeniem ograniczonej racjonalności, co oznacza, że aktorzy sceny gospodarczej nie są w stanie przewidzieć i objąć kontraktem wszystkich ewentualnych sytuacji, które mogą wystąpić w długim okresie jego realizacji. Zwiększa to niepewność kontraktów oraz zachowania oportunistyczne obu stron kontraktu. Zarówno oportunizm, jak i niepewność tworzą asymetrię informacji polegającą na tym, że informacje istotne dla transakcji są monopolizowane przez jedną ze stron (szerzej zob. Wiliamson, 1998, rozdz. II; Stankiewicz, 2007, rozdz. 6). Te dwie cechy behawioralne transakcji pośrednich, tj. niepewność i oportunizm, które mogą zagrażać trwałości w czasie relacji hybrydowych, wymagają wzajemnego zaufania niezależnych partnerów. Istotną rolę w budowaniu

wzajemnego zaufania odgrywa system rachunkowości. Nie chodzi tu jednakże o tradycyjny system rachunkowości dostosowany do rynkowych relacji lub hierarchicznych form organizacji przedsiębiorstwa, lecz o taki system rachunkowości, który odzwierciedla organizację podmiotu o rozszerzonych granicach („rozmytych”), wyznaczanych przez relacje hybrydowe. Moim zdaniem za wyznaczniki granic tego systemu, tak jak granic podmiotu, powinno się przyjąć struktury *governance*, a nie funkcję produkcji. Taki punkt wyjścia do wyznaczania granic firm przyjmuje się w nowej instytucjonalnej ekonomii, której trzonem jest teoria kosztów transakcyjnych (por. Williamson 1998, s. 30).

Wspieranie przez system rachunkowości biznesu realizowanego w relacjach międzyorganizacyjnych oraz zwiększanie stabilności układów sieciowych wymaga rozszerzenia granic organizacyjnych tego systemu poprzez uwzględnianie strumieni przepływu informacji między niezależnymi partnerami. W literaturze polskiej z dziedziny rachunkowości problemy systemu rachunkowości w organizacjach o poszerzonych granicach są od niedawna podejmowane sporadycznie i dotyczą głównie metod i granic organizacyjnych podsystemu rachunkowości zarządczej w relacjach hybrydowych występujących w kooperacji z dostawcami komponentów produktów, a więc w obszarze procesu produkcji (Sobańska, 2008; 2011). Z badań w zakresie rozwoju form współpracy stosowanych przez wielkie przedsiębiorstwa w latach 1985–2000, prezentowanych w literaturze amerykańskiej, wynika m.in., że alianse strategiczne stały się bardziej popularne niż joint ventures oraz zmieniły się cechy współpracy w nowej gospodarce (ekonomii). Są nimi: wzrost rozmiarów działalności kooperacyjnej, nowe mechanizmy współpracy, uczestnicy oraz przedmiot współpracy (Anderson, Sedatole, 2003, s. 37–39). Do zmiany cech współpracy przyczynił się rozwój outsourcingu procesów pomocniczych wspierających biznes, który spowodował utworzenie rynku nowoczesnych usług biznesowych i nowych instytucjonalnych jednostek specjalizujących się w świadczeniu nowych usług, w tym usług księgowych.

Rodzaje transakcji a granice systemu rachunkowości

Pod wpływem nasilającej się konkurencji na rynkach globalnych wielkie przedsiębiorstwa światowe, w celu zwiększania wartości i zachowania konkurencyjności, po wyczerpaniu się możliwości redukcji kosztów w procesach produkcji, sprzedaży i logistyki, podejmowały działania outsourcingowe i offshoringowe obniżające koszty w obszarze procesów wsparcia biznesu, jak: finanse i rachunkowość, zaopatrzenie, obsługa klienta, obsługa prawna, patentowa itd. W efekcie tych działań, oprócz dokonania redukcji kosztów wymienionych procesów

w przedsiębiorstwach, powstały nowe usługi, rynki krajowe i międzynarodowe nowych usług oraz nowe podmioty zajmujące się świadczeniem tych usług. Podmioty te, określane jako centra usług wspólnych (SSC) lub centra usług biznesowych (BPO), są orientowane w części lub w całości na świadczenie usług księgowych.

Katalizatorami tych zmian były: postęp w systemie rachunkowości zarządczej (który nastąpił na skutek wdrożenia rachunku kosztów działań i umożliwił zarządzanie kosztami procesów), postęp w technologiach teleinformatycznych i informatycznych oraz liberalizacja międzynarodowego rynku usług.

Wyodrębnienie systemu rachunkowości jako procesu zdecentralizowanego, lokalizowanego w każdej jednostce wchodzącej w skład korporacji i na poziomie jej centrali oraz pomiar kosztów tego procesu w rachunku kosztów działań uświadomił menadżerom wysoki poziom kosztów oraz niewielkie możliwości ich redukcji przez wykorzystanie mechanizmu cenowego. Negocjowanie niskich cen przy zakupie czynników wykorzystywanych w realizacji tego procesu, takich jak: materiały biurowe, sprzęt komputerowy, usługi informatyczne itd., nie zapewniało dostatecznej redukcji kosztów tego procesu dla realizacji celu strategicznego w długim okresie, gdyż mają one charakter kosztów stałych. Największy udział w kosztach tego procesu miały koszty osobowe, ze względu na wymaganie wiedzy i kwalifikacji od pracowników tego procesu.

Nowe i drogie systemy komputerowe klasy ERP, zapewniające lepsze wsparcie informacyjne procesów zarządzania i koordynowania działalności korporacji rozproszonej terytorialnie, znacznie podnosiły poziom kosztów procesu rachunkowości, gdyż musiały być wdrożone w każdej lokalizacji systemu rachunkowości. Wdrożenie tego typu systemów generowało dodatkowe wysokie koszty procesu rachunkowości oraz marnotrawstwo w postaci niewykorzystywania w pełni możliwości przetwarzania danych tych systemów ze względu na różne rozmiary działalności jednostek korporacji.

Poza wysokimi kosztami zdecentralizowany system rachunkowości wykazywał dużą sztywność, co objawiło się w latach dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku, kiedy nasilił się proces fuzji i przejęć w wielkich korporacjach światowych. Adaptacja systemów rachunkowości nowych jednostek do wymogów przyjętych w korporacjach w zakresie zasad, procedur, sprawozdawczości finansowej i raportów wewnętrznych, wymagała długiego okresu i ponoszenia dodatkowych kosztów. Ponadto w korporacjach przechodzących na zasady szczupłego przedsiębiorstwa mentalność urzędniczo-administracyjna i rutyna personelu finansowo-księgowego utrudniały tworzenie kultury ciągłego udoskonalania zarówno w procesie rachunkowości, jak i w pozostałych procesach, organizowanych według zasad szczupłego podejścia.

Głównym celem wdrażania innowacyjnych projektów reorganizacji procesu rachunkowości, polegających na podzieleniu tego procesu na komponenty

i urynkowaniu części komponentów jako usług świadczonych przez tworzone centra usług księgowych, było osiągnięcie znacznej redukcji kosztów realizacji tego procesu. W centrach usług są lokowane komponenty procesu rachunkowości, które spełniają następujące kryteria: duży stopień powtarzalności, mały wpływ na bezpośrednie kontakty z klientami zewnętrznymi, oraz są homogeniczne, a więc podobne komponenty wykonywane w różny sposób w różnych lokalizacjach systemu rachunkowości, które dają się standaryzować, automatyzować i realizować w jednej lokalizacji (por. Banachowicz, 2008, s. 316). Wymienione kryteria spełnia znacząca większość komponentów z obszaru rachunkowości finansowej i nieliczne komponenty z obszaru rachunkowości zarządczej, co potwierdzają badania i literatura (szerzej zob. Nadolna, 2007; Sobańska, 2010, *Sektor SSC/BPO w Polsce*, 2010).

Dekompozycja i delokalizacja części zdecentralizowanego procesu rachunkowości w jednostkach przedsiębiorstw światowych, przez ich ulokowanie w centrach typu SSC lub BPO, obniżyły o połowę koszty tego procesu. Według badań obejmujących ostatnią dekadę ich udział w dochodach wymienionej klasy firm zmalał z 2% do 1% (Łoś-Strychowska, 2008, s. 330). Potwierdzają ten fakt badania dotyczące lat 1992–2006, wskazujące na spadek udziału kosztów procesu rachunkowości w dochodzie firm światowych z 1,5% do 0,67% (*Improving Decision...*, 2006).

Z badania obejmującego 115 transnarodowych korporacji, przeprowadzonego przez firmę Deloitte, wynika, że większość z nich (70%) włącza utworzone centra usług wspólnych (SSC) jako odrębne jednostki do istniejących struktur organizacyjnych (Banachowicz, 2008, s. 317). Funkcjonowanie centrów w ramach struktury hierarchicznej korporacji oznacza, że usługi księgowe są przedmiotem transakcji wewnętrznych, opartych na krótkookresowych umowach wewnętrznych zawieranych między centrum a wewnętrznymi odbiorcami usług (spółki, jednostki biznesowe korporacji). W transakcjach tych są stosowane negocjowane ceny transferowe, oparte na kosztach ponoszonych przez centrum. Nadzór nad centrum usług i procesem wymiany oraz rozstrzyganie spraw spornych należą do kompetencji dyrektora finansowego, koordynującego cały proces rachunkowości w korporacji. Granice organizacyjne tego procesu, ze względu na transakcje struktury, mieszczą się w granicach prawnych i organizacyjnych korporacji. Zastosowanie mechanizmu hierarchii nie tylko obniża koszty transakcyjne i koszty realizacji procesu rachunkowości, ale również zmniejsza ryzyko zarządzania tym procesem, zwiększa jego elastyczność przez standaryzację wielu jego komponentów oraz wymaga zainwestowania kapitału w utworzenie centrum usług wspólnych.

Redukcja kosztów procesu rachunkowości poprzez nabywanie usług od centrów usług wspólnych (SSC) lub zewnętrznych centrów usług biznesowych (BPO) jest głównie efektem ekonomiki skali, mniejszego zatrudnienia pracowników

i lepszego wykorzystania czasu pracy, automatyzacji i standaryzacji komponentów scentralizowanych w jednej jednostce organizacyjnej oraz jej lokalizacji (offshoring). Centra te jednak – ze względu na różne rodzaje transakcji i mechanizmy kontroli kosztów usług księgowych – stwarzają też różne możliwości redukcji kosztów procesu rachunkowości. Transakcje struktury i mechanizm hierarchii kontroli kosztów usług księgowych świadczonych przez centra usług wspólnych (SSC) zapewniają największy poziom redukcji kosztów procesu rachunkowości tylko raz, tzn. efekty skali powstają w momencie uruchomienia takiego centrum. Później efekty te zanikają ze względu na ograniczone możliwości rozszerzania skali działania centrum funkcjonującego w granicach organizacyjnych korporacji. Koszty procesu rachunkowości stabilizują się na zredukowanym poziomie. Jedynie rozwój korporacji, np. drogą fuzji lub przejęć, może zwiększyć skalę działania centrum i wywołać ponownie efekty skali w postaci obniżenia kosztów świadczonych usług księgowych i kosztów procesu rachunkowości.

Zastosowanie transakcji struktury do reorganizacji części procesu rachunkowości nie zapewnia zatem ciągłej redukcji kosztów tego procesu w długim okresie, która jest niezbędna dla realizacji celu strategicznego korporacji o reorganizacji procesu rachunkowości (zamiast transakcji struktury transakcje hybrydowe), dokonując outsourcingu części komponentów tego procesu do zewnętrznych centrów usług biznesowych (BPO). Z tego samego powodu korporacje, które utworzyły centra usług wspólnych (SSC), rezygnują z ich usług i przechodzą na nabywanie usług księgowych od zewnętrznych dostawców, tworząc partnerstwo strategiczne. Przykładem jest koncern Philips, który w 2007 r. sprzedał trzy swoje centra usług wspólnych zlokalizowane w Łodzi, Bangkoku i Chennai światowemu liderowi usług finansowo-księgowych – Infosys BPO Poland, i stał się jednocześnie odbiorcą jego usług (*Infosys BPO Poland*, 2011).

Jak zaznaczono wcześniej, transakcje hybrydowe mają charakter mieszany. Koszty transakcyjne komponentów procesu rachunkowości nabywanych w formie usług od dostawców są poddawane jednocześnie dwóm mechanizmom: cenowemu i hierarchii. Transakcje te są realizowane na podstawie długookresowych kontraktów, które mają cechy kontraktów niekompletnych. Ze względu na specyficzność usług księgowych i wrażliwość informacji w realizacji tych kontraktów niezbędne jest wzajemne zaufanie partnerów, budowane na podstawie wcześniej zawieranych przez nich kontraktów, częste kontakty pracowników, szkolenia pracowników odbiorcy usług, wspólne rozwiązywanie problemów itd. W kontraktach, oprócz przedmiotu kontraktu, terminów realizacji usług, wymogów jakościowych, sposobów i terminów przekazywania dokumentów przez odbiorcę, formy i technologii przekazywania informacji do odbiorcy, klauzuli poufności itd., odbiorcy zobowiązują partnerów współpracy do stopniowego

obniżania cen usług w długim okresie, określają premie za terminowość usług oraz ustalają podział korzyści uzyskanych w wyniku wprowadzonych wspólnych usprawnień.

Globalne firmy specjalizujące się w świadczeniu usług biznesowych oferują niższe ceny usług niż centra usług wspólnych, gdyż są one poddawane presji konkurencji. Firmy te, ze względu na duże rozmiary działalności, uzyskują także niższe koszty usług (efekt skali), mogą osiągać wzrost wartości poprzez permanentną redukcję kosztów usług, którą uzyskują dzięki rozszerzaniu rozmiarów działalności, wprowadzaniu innowacji i udoskonaleń, wdrażaniu nowych technologii informatycznych i telekomunikacyjnych. Korporacje te, w celu zmniejszenia ryzyka zarządzania procesem rachunkowości generowanego przez część tego procesu realizowaną we współpracy z dostawcą usług finansowo-księgowych, tworzą zespoły lub wyznaczają osoby do monitorowania realizacji zawartego kontraktu i współpracy z osobami wyznaczonymi przez dostawcę.

Strategiczne partnerstwo z dostawcami usług księgowo-finansowych nie wymaga inwestowania środków finansowych na tworzenie centrum usług wspólnych oraz przynosi korporacjom, oprócz redukcji kosztów procesu rachunkowości, szereg innych korzyści, jak dostęp do nowych technologii (software, hardware) i innowacyjnych rozwiązań stosowanych przez dostawców oraz eliminowanie marnotrawstwa z procesu rachunkowości przez standaryzację i zautomatyzowanie powtarzalnych czynności, które ułatwiają wdrażanie zasad szczupłej rachunkowości.

Wybór transakcji hybrydowych do realizacji części procesu rachunkowości, ze względu na niższe koszty transakcyjne usług księgowych i niższy koszt całego procesu, powoduje, że granice organizacji systemu rachunkowości i organizacji korporacji są poszerzone. Wykraczają one poza prawne i organizacyjne granice korporacji znacznie szerzej niż w wypadku zastosowania tych transakcji tylko w realizacji procesu produkcji. Oznacza to, że dyrektor finansowy korporacji, odpowiedzialny za system rachunkowości, musi nie tylko zarządzać kosztami tego systemu, ale również zajmować się koordynowaniem i integrowaniem jego realizacji we współpracy z dostawcą usług księgowych, aby dezagregacja procesu rachunkowości nie doprowadziła do jego dezintegracji jako systemu informacyjnego. Zarządzanie systemem rachunkowości wspierającym biznes realizowany w relacjach międzyorganizacyjnych wymaga również integrowania zróżnicowanych strumieni przepływu informacji między współpracującymi partnerami, w celu stabilizowania i utrwalania układów sieciowych.

Rozszerzanie przez korporacje zakresu współpracy międzyorganizacyjnej o współpracę w obszarze procesu rachunkowości znacznie rozszerzyło ich granice organizacyjne i granice organizacyjne tego procesu oraz wyraźnie podkreśliło jego sieciowy charakter.

Zakończenie

Zastosowanie założeń teorii kosztów transakcyjnych do analizy zmian zachodzących w ostatnich latach w systemach rachunkowości w wielkich korporacjach światowych pozwala na sformułowanie niżej wyszczególnionych wniosków ogólnych.

Teoria kosztów transakcyjnych objaśniająca relacje występujące między współczesnymi podmiotami umożliwia zrozumienie i badanie zmian zachodzących w systemach rachunkowości opartych na zasadach fundamentalnych, w tym na zasadzie podmiotu gospodarczego.

1. Coraz więcej przedsiębiorstw zastępuje transakcje rynkowe transakcjami hierarchii lub transakcjami mieszanymi (hybrydowymi) w celu redukcji kosztów transakcyjnych i zachowania konkurencyjności. Przechodzenie na wymienione formy transakcji następuje nie tylko w obszarze realizacji procesu produkcji, ale również w pozostałych procesach, w tym w procesie rachunkowości (rozwój centrów usług wspólnych i centrów usług biznesowych).
2. Różne formy zawieranych aliansów strategicznych powodują rozszerzenie („rozmycie”) granic organizacyjnych podmiotu gospodarczego i granic systemu rachunkowości.
3. Wspieranie przez system rachunkowości biznesu realizowanego w relacjach hybrydowych i zwiększanie stabilności układów sieciowych wymaga od tego systemu nie tylko odzwierciedlenia transakcji rynkowych, ale także zapewnienia przepływu strumienia informacji między niezależnymi partnerami, w celu budowania zaufania, co wpływa na rozszerzenie granic tego systemu.
4. Zastosowanie relacji hybrydowych w funkcjonowaniu systemu rachunkowości powoduje rozszerzenie granic organizacyjnych tego systemu oraz wymaga zastosowania mieszanego mechanizmu kontroli (mechanizmu hierarchii i mechanizmu rynkowego) w zarządzaniu tym systemem przez dyrektorów finansowych. Pod wpływem stosowania relacji hybrydowych system rachunkowości przybiera formę sieci informacji rachunkowości.

Literatura

1. Anderson W., Sedatole K.L. (2003), *Management accounting for the extended enterprise performance management for strategic alliances and networked partners*, [w:] A. Bhimiani (ed.), *Management accounting in the digital economy*, Oxford University Press, Oxford, s. 36–73.
2. Banachowicz E. (2008), *Centra usług wspólnych. Stan obecny i perspektywy rozwoju*, [w:] A. Szymaniak (red.), *Globalizacja usług. Outsourcing, offshoring i shared services center*, Wydawnictwo Akademickie i Profesjonalne, Warszawa.
3. Buchta D., Messner Z. (1976), *Rachunkowość a zarządzanie przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa.
4. Coase R.H. (1992), *The Institutional Structure of Production (Nobel Lecture)*, „American Economic Review”, vol. 82, s. 713–719.
5. Godłów-Legiędź J. (2010), *Współczesna ekonomia. Ku nowemu paradygmatowi?*, C.H. Beck, Warszawa.
6. Hardt Ł. (2009), *Ekonomia kosztów transakcyjnych – geneza i kierunki rozwoju*, Wydawnictwo Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa.
7. *Improving Decision Making in Organisation* (2006), CIMA, London.
8. Kiziukiewicz T. (2002), *Organizacja rachunkowości w przedsiębiorstwie*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
9. Łoś-Strychowska E. (2008), *Centrum usług wspólnych – magia, mit, konieczność*, [w:] A. Szymaniak (red.), *Globalizacja usług. Outsourcing, offshoring i shared services center*, Wydawnictwo Akademickie i Profesjonalne, Warszawa.
10. Nadolna B. (2007), *Outsourcing*, [w:] K. Czubakowska (red.), *Od auditingu do sponsoringu w rachunkowości*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
11. Pniewski K. (2008), *Od decyzji do implementacji: praktyczne aspekty budowy centrum usług księgowych*, [w:] A. Szymaniak (red.), *Globalizacja usług. Outsourcing, offshoring i shared services center*, Wydawnictwo Akademickie i Profesjonalne, Warszawa.
12. Sobańska I. (2011), *Zmiany w rachunkowości zarządczej w kontekście teorii kosztów transakcyjnych*, [w:] A. Szychta (red.), *Teoria i praktyka współczesnej rachunkowości. Zagadnienia wybrane*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”, nr 319.
13. Sobańska I. (2010), *Podejście Lean*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, C.H. Beck, Warszawa.
14. Sobańska I. (2008), *Relacje międzyorganizacyjne – nowe spektrum rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 42(98).
15. Stankiewicz W. (2007), *Ekonomika instytucjonalna. Zarys wykładu*, Wydawnictwo Prywatnej Wyższej Szkoły Businessu i Technik Komputerowych, Warszawa.
16. Stempak A. (2007), *Organizacja outsourcingu służb księgowych (na przykładzie Grupy Kęty SA)*, [w:] T. Cebrowska, A. Kowalik, R. Stępień (red.), *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, SKWP, Warszawa.
17. Williamson O.E. (1998), *Ekonomiczne instytucje kapitalizmu. Firmy, rynki, relacje kontraktowe*, PWN, Warszawa.

Źródła internetowe

1. *Infosys BPO Poland* (2011), <https://infosysbpoeurope.eu/pl/infosys-bpo-poland.html> (dostęp: 9.05.2011).
2. *Sektor SSC/BPO w Polsce. Raport przygotowany na zlecenie Związku Liderów Sektora Usług Biznesowych w Polsce* (2010), <http://www.absl.pl> (dostęp: 9.05.2011).

Jedność systemu rachunkowości¹

Wprowadzenie

W ostatnich latach w literaturze polskiej z zakresu rachunkowości przewija się pogląd, że w podmiotach gospodarczych „rachunkowość jest jedna” (Dobija, 1997; Paszula, 2010; Sojak, 2011). W XXI wieku pod określeniem „rachunkowość jest jedna” rozumie się jednorodny system zbudowany z takich elementów, jak: ewidencja księgowa, rachunek kosztów i sprawozdawczość. Sugeruje się, że elementy tego jednorodnego systemu wyznaczają zakres merytoryczny współczesnej rachunkowości w Polsce (Paszula, 2010). Jednocześnie cytowana autorka wskazuje na bezzasadność stosowania kryterium potrzeb informacyjnych odbiorców do wyodrębniania w praktyce w systemie rachunkowości podsystemów rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej oraz zaleca nazwy tych podsystemów traktować jako skróty myślowe, zaakceptowane i powszechnie przyjęte do stosowania, szczególnie w dydaktyce rachunkowości (Paszula, 2010, s. 115).

Podobne stanowisko zajął S. Sojak (2011, s. 280–281), podnosząc problem przymiotnikowości rachunkowości w literaturze i stwierdzając m.in., że „pewne nazwy przyjęły się w nauce i praktyce z tytułu długotrwałego ich używania, a więc niejako przez «zasiedzenie» – kwestionowanie podziału na rachunkowość finansową i zarządczą jest skazane raczej na niepowodzenie, mimo że większość zdaje sobie sprawę z braku naukowych podstaw tego podziału”.

M. Dobija, podkreślając potrzebę rozwoju rachunkowości zarządczej w kontekście transformowania gospodarki i wspomagania firm po 1990 r., zaznacza jednocześnie, że „podział na rachunkowość finansową i zarządczą nie jest obowiązujący. Rachunkowość jest jedna, ale liczba zagadnień jest tak duża, że już choćby ze względów dydaktycznych należy podział ten respektować” (Dobija, 1997, s. 9). Wydaje się, że tutaj określenie „rachunkowość jest jedna” oznacza rachunkowość obowiązującą, ujętą w polskiej regulacji prawnej z 1994 r., nazwanej ustawą o rachunkowości. Nazwa tej ustawy nie jest adekwatna do jej przedmiotu, który stanowią tylko dwa elementy tradycyjnie rozumianej rachunkowości, tj. ewidencja i sprawozdawczość finansowa. Ustawa wyodrębniła więc *de facto* rachunkowość

1 Opublikowano w „Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości” 2012, nr 66(122), s. 179–190.

finansową, wprowadzając ją do praktyki polskiej pod nazwą „rachunkowość”, a więc nazwą nieadekwatną do zakresu przedmiotowego.

Z przytoczonych powyżej cytatów wynika, że terminy „jedna rachunkowość” lub „jednorodny system rachunkowości” są łączone nie z jednym, ale różnymi zakresami systemu rachunkowości pod względem liczby elementów. Zasadne jest pytanie, który zakres jest właściwy dla „jednej” lub „jednorodnej rachunkowości”.

Kwestionowanie przez dwóch pierwszych cytowanych autorów zasadności wyróżniania w systemie rachunkowości podsystemów rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej wraz z kryterium dekompozycji tego systemu nie skłania do podjęcia prostej polemiki w Polsce, ponieważ miałyby ona charakter „wojny prowadzonej w okopach”. Natomiast stwierdzenie S. Sojaka o braku podstaw naukowych tego podziału rachunkowości nie można przyjąć za prawdziwe w nauce stosowanej tylko z tego powodu, że, jak sugeruje wymieniony autor, większość środowiska naukowego rachunkowości w Polsce ma taką świadomość. O ile mi wiadomo, w systemie nauki obowiązują inne zasady rozwiązywania problemów niż w systemie demokracji i zwykła większość głosów nie jest argumentem naukowym. Ze względu na to, że wszyscy autorzy w przywołanych opracowaniach posługują się terminem „system”, należy przyjąć, że nie jest to tylko, jak określił Koźmiński, „systemowa ornamentyka słowna” (Koźmiński, 2011, s. 41).

Celem artykułu jest prześledzenie adaptowania ogólnej teorii systemów i teorii sytuacyjnej (uwarunkowań) w latach 70. XX wieku do teorii i praktyki rachunkowości w Polsce i krajach o gospodarce rynkowej jako metodologii poznawczej oraz objaśnienie jedności systemu rachunkowości.

Jako podstawę teoretyczną do zrealizowania celu opracowania przyjęto teorię systemów L. von Bertalanffy’ego oraz teorię systemów społecznych N. Luhmanna.

Rachunkowość w kontekście ogólnej teorii systemów i teorii sytuacyjnej

Termin „system” i pojęcie systemu zostały wprowadzone do nauk społecznych, w tym do teorii rachunkowości, w latach 70. ub. wieku pod wpływem opracowanej wcześniej ogólnej teorii systemów, następnie uzupełnionej o teorię sytuacyjną (uwarunkowań). Za twórcę ogólnej teorii systemów uważa się Ludwiga von Bertalanffy’ego (1976). Teoria ta zastąpiła tradycyjny schemat postrzegania różnicy między częścią i całością nowym paradygmatem: różnicą między systemem a otoczeniem (środowiskiem) oraz uwzględniła teorię złożoności i teorię różnicowania się systemu, później teorię sytuacyjną. Przedmiotem zainteresowań ogólnej teorii

systemów stały się systemy otwarte, definiowane jako „zbiór elementów wzajemnie powiązanych ze sobą i otoczeniem” (Bertalanffy, 1984, s. 31).

W teorii systemów wyróżniają się dwie koncepcje metodologiczne objaśniania „systemów rzeczywistych”, które zostały określone jako tzw. opis wewnętrzny i opis zewnętrzny (Kaczmarczyk, 2007). Opis wewnętrzny ma charakter strukturalny. Polega na definiowaniu systemu m.in. przez zbiór elementów, relacji, reagowania na zakłócenia w procesie transformacji zdarzeń, zmienne stanów (WE, WY). Opis zewnętrzny ma charakter funkcjonalny i zmierza do określenia systemu poprzez jego relacje ze środowiskiem. W tym opisie systemu abstrahuje się od wewnętrznej złożoności systemu. Jest on traktowany jako „czarna skrzynka”; uwagę koncentruje się na jego związkach komunikacyjnych ze środowiskiem, wyrażanych przez stany początkowe i końcowe systemu (WE, WY).

Opis wewnętrzny jest stosowany natomiast do objaśnienia zwykłej tożsamości systemu, odróżniającej go od tego, co inne (wewnętrzna struktura systemu). Natomiast opis zewnętrzny jest stosowany przy powtórным kształtowaniu się systemu, a więc jego ewolucji. Jedność systemu jest kształtowana po raz drugi poprzez różnicowanie się za sprawą różnicy, jaką system zaczyna wykazywać w stosunku do samego siebie. Jedność systemu zapewnia prymat przyjętej jednolitej formy jego różnicowania się (np. równość podsystemów, hierarchia, systemy funkcjonalne).

Inaczej mówiąc, różnicowanie się jest powtórным kształtowaniem się struktury funkcjonalnej systemu pod wpływem wyodrębniania się kolejnych różnic między systemem a środowiskiem i powstawaniem subsystemów. System całościowy uzyskuje funkcję „wewnętrznego środowiska” dla każdego subsystemu i multiplikuje sam siebie jako wielość wewnętrznych różnic między systemem a środowiskiem. Każda różnica między subsystemem a środowiskiem wewnętrznym staje się ponownie systemem całościowym, ale tym razem z różnych perspektyw (Luhmann, 2007, s. 24–25). Wyodrębnianie się subsystemów funkcjonalnych oznacza kształtowanie się nowych różnic między systemem a środowiskiem w ramach systemu pierwotnego (Luhmann, 2007, s. 56). Poprzez różnicowanie się system zyskuje na „systemowości” (Luhmann, 2007, s. 255).

Metodologia ogólnej teorii systemów wymaga identyfikowania systemu w zgodzie z nim samym. Stosowanie tego nakazu pozwala widzieć w nim odniesienie poznania do rzeczywistości (Luhmann, 2007, s. 168).

Adaptowanie tej teorii do teorii rachunkowości w ubiegłym wieku, zarówno w Polsce, jak i w Stanach Zjednoczonych oraz innych krajach, następowało zgodnie z wymienionym nakazem identyfikowania systemu.

Zastosowanie teorii systemów w teorii rachunkowości nastąpiło w Polsce w latach 70. ub. wieku wraz z wdrażaniem techniki komputerowej w przedsiębiorstwach. W tym okresie przedmiotem poznania były podmioty gospodarcze,

których właścicielem było państwo polskie. Ich funkcjonowanie było uwarunkowane zasadami gospodarki socjalistycznej. Były to podmioty pozbawione swobody decyzyjnej, które działały w regulowanym przez państwo otoczeniu (brak rynku kapitałowego, zastąpienie rynku towarów i usług reglamentacją). W pełni regulowana była przez urzędy państwowe także rachunkowość podmiotów, której zakres obejmował ewidencję, kalkulację (później rachunek kosztów) i sprawozdawczość.

Rachunkowość regulowana przez państwo zapewniała pośrednie dostarczanie informacji finansowych przez dział ekonomiczny kierownictwu podmiotu i zjednoczeniu do jedyne go odbiorcy, którym było państwo, reprezentowane przez urzędy i instytucje państwowe oraz banki państwowe. Tworzenie informacji w podmiotach odbywało się w warunkach przestarzałej techniki obliczeniowej; nowa technologia zautomatyzowanego przetwarzania danych była bowiem wówczas nowością we wstępnej fazie wdrażania. Zastosowania tej technologii skutkowały tworzeniem dziedzinowych systemów informacyjnych, w tym systemu finansowo-księgowego.

Brak różnicy stanów na wejściu i wyjściu ze względu na regulacje prawne pozwalał na wyodrębnienie tożsamości systemu rachunkowości przez opis wewnętrzny (struktura wewnętrzna). Wyodrębnienie systemu tradycyjnej rachunkowości jako systemu informacyjnego w systemie informacji ekonomicznej przedsiębiorstwa socjalistycznego, poparte badaniami empirycznymi „systemów w rzeczywistości”, przedstawili w literaturze przedmiotowej D. Buchta i Z. Messner (1976), a systemu rachunku kosztów w otoczeniu systemu podejmowania decyzji operacyjnych A. Jarugowa i J. Skowroński (1975) oraz I. Sobańska (1979).

W adaptowaniu ogólnej teorii systemów do teorii rachunkowości w drugiej połowie ubiegłego wieku w Stanach Zjednoczonych uwzględniano ówczesne „systemy rzeczywiste”, działające w dynamicznym środowisku rozwiniętej gospodarki rynkowej. Z ewolucji teorii i praktyki rachunkowości, prezentowanej od dawna w polskiej literaturze, wynika, że w tamtym czasie w korporacjach amerykańskich funkcjonowała rachunkowość finansowa oraz rachunek kosztów i wiele innych narzędzi do tworzenia informacji ekonomicznych, niezbędnych do sporządzania rachunków problemowych do podejmowanych decyzji i ich kontroli (Jarugowa, 1991; Sochacka, 1991; Karmańska, 2006; Szychta, 2007). Ze względu na wcześniejsze rozdzielenie się funkcji właściciela kapitału na funkcję właścicielską i funkcję kierowniczą system rachunkowości dostarczał informacji obu tym odbiorcom, zróżnicowanych ich potrzebami, a także innym odbiorcom zewnętrznym. Rachunkowość finansowa dostarczała informacje w sprawozdaniach finansowych sporządzonych według obowiązujących regulacji dla właścicieli akcji, kredytodawców i innych odbiorców zewnętrznych. Rachunek kosztów i rachunki problemowe nie

były regulowane prawnie, lecz rozwijane w celu dostarczenia informacji do podejmowania decyzji w strukturach hierarchicznych, kontrolowania przez zarząd korporacji kierowników ośrodków odpowiedzialności, motywowania oraz tworzenia informacji o pełnych kosztach rzeczywistych produktów do sprawozdań finansowych. Informacje były tworzone w warunkach, nowoczesnego wówczas, zautomatyzowanego procesu przetwarzania danych i funkcjonowania zintegrowanego systemu informacyjnego w korporacjach amerykańskich.

Ze względu na występowanie dużych różnic jakościowych informacji oczekiwanych od systemu rachunkowości przez wielu odbiorców (złożona struktura środowiska) do opisu tego systemu zastosowano opis zewnętrzny, funkcjonalny. W całościowym systemie rachunkowości wyodrębniono jako podsystem funkcjonującą wtedy rachunkowość finansową i podsystem rachunkowości zarządczej, obejmujący rachunek kosztów i inne narzędzia tworzenia informacji według zasady „różne koszty do różnych celów”. Termin *management accounting* („rachunkowość zarządcza”) został wprowadzony do literatury anglosaskiej w 1950 r. (Szychta, 2007, s. 52).

Jedność systemu rachunkowości została zachowana ze względu na jednolitość formy przyjętej do różnicowania systemu, którą stanowiły bardzo zróżnicowane oczekiwania odbiorców informacji. Właściciele akcji, kredytodawcy i różne instytucje oczekiwały informacji finansowych o zdarzeniach przeszłych w sekwencjach rocznych, a decydenci, ze względu na rosnącą konkurencję, oczekiwali coraz większej liczby informacji ilościowych i finansowych o efektach działań przeszłych i przyszłych w różnych sekwencjach czasowych (rok, kwartał, miesiąc). Relacje między wyodrębnionymi podsystemami zostały wówczas zachowane na płaszczyźnie informacji o przeszłości (integracja), a obecnie są już znacząco szersze.

Jedność systemu rachunkowości funkcjonującego w przedsiębiorstwach amerykańskich dobrze ukazuje model zintegrowanego procesu tworzenia informacji w systemie rachunkowości, uwzględniający wyróżnione w tym systemie rachunkowość finansową i rachunkowość zarządczą, opracowany przez Godfreya i Prince’a na początku lat 70. ub. wieku.

Zasadność różnicowania się całościowego systemu rachunkowości, w celu zachowania jego transparentności w komunikacji z odbiorcami oczekującymi na zróżnicowane jakościowo informacje, została wówczas objaśniona w literaturze amerykańskiej przez zestawienie odmienności cech informacji tworzonych przez rachunkowość finansową i rachunkowość zarządczą. Ten sposób objaśniania jakościowej dychotomii systemu rachunkowości został zaakceptowany przez teoretyków rachunkowości w wielu krajach, w tym także w Polsce, co potwierdzają liczne publikacje krajowe i zagraniczne.

Dekompozycja systemu rachunkowości na podsystemy zorientowane na różnych odbiorców utworzyła jeden z kierunków badań w ramach podejścia użytkownika

wyróżnianego w amerykańskiej teorii rachunkowości (Jarugowa, 1991). W literaturze polskiej zdarza się, że autorzy w objaśnianiu rachunkowości podmiotu ograniczają się do zestawienia odmienności cech informacji tworzonych przez rachunkowość finansową i rachunkowość zarządczą w celu wykazania, że są to dwie odrębne części. Takie objaśnianie systemu rachunkowości jest oparte na tradycyjnym paradygmacie części i całości, a nie paradygmacie przyjętym dla systemów otwartych.

Podobnie jak w Stanach Zjednoczonych, w latach 60. ub. wieku w Niemczech (na obszarze dawnej RFN) i innych krajach niemieckojęzycznych system rachunkowości, tak w teorii, jak i w praktyce, składał się z dwóch podsystemów: rachunkowości zewnętrznej, która odpowiadała rachunkowości finansowej w systemie anglosaskim, oraz rachunkowości wewnętrznej, będącej odpowiednikiem rachunkowości zarządczej (Sobańska, 1997). W latach 70. na bazie wieloblokowego i wielostopniowego rachunku kosztów i wyników, określanego w praktyce niemieckiej terminem *Controlling*, rozwinęła się nowa dyscyplina w ramach funkcjonującej w Niemczech grupy nauk o przedsiębiorstwie (*Betriebswirtschaftlehre*) o tej samej nazwie. *Controlling* w praktyce przejął funkcję rachunkowości wewnętrznej (rachunkowości zarządczej), oddzielił się od systemu rachunkowości zewnętrznej i był do końca XX w. postrzegany jako podsystem w systemie zarządzania. W teorii i praktyce *controllingu* były wykorzystywane w całości osiągnięcia naukowe i badawcze anglosaskiej rachunkowości zarządczej. Na przełomie XX i XXI w. teoretycy z grupy nauk o przedsiębiorstwie kwestionowali naukowy charakter dyscypliny *controlling*, ze względu na brak jej własnych badań teoretycznych i empirycznych. W ostatniej dekadzie ubiegłego wieku w praktyce niemieckich koncernów do zapewnienia prawidłowego zastosowania zasad sporządzania sprawozdań finansowych według wymogów MSR/MSSF dokonano znacznego zintegrowania systemu rachunkowości zewnętrznej i systemu *controllingu* (Sobańska, 2010).

Z krótkiego zarysu adaptowania metodologii ogólnej teorii systemów do teorii rachunkowości wynika, że obie koncepcje metodologiczne opisu systemów wzbogaciły metodologię konstytuującą naukę rachunkowości.

Jednorodność a jedność systemu rachunkowości

Z przedstawionych koncepcji metodologicznych opisu systemów wynika, że cytowani we wprowadzeniu do niniejszego artykułu zwolennicy „jednej rachunkowości” uznają tylko metodologię ogólnej teorii systemów z wczesnego jej rozwoju, która spełniła swoją rolę w fazie wyodrębniania w teorii i praktyce rachunkowości systemu rachunkowości według schematu WE/WY, elementy wewnętrzne i reguły transformacji informacji (opis strukturalny). Wyraźnie to potwierdzają

przytoczone przez M. Paszulę i S. Sojaka definicje rachunkowości sformułowane przez S. Skrzywaną i E. Burzymową w ubiegłym wieku, które uwzględniały ówczesne uwarunkowania podmiotów gospodarczych oraz wymieniony schemat systemu. W swoich artykułach M. Paszula i S. Sojak, bez uwzględniania mankamentów takiego schematu systemu, późniejszych osiągnięć ogólnej teorii systemów, rozwoju i globalizowania się teorii i praktyki rachunkowości (harmonizacja, konwergencja), dynamiki zmian uwarunkowań wewnętrznych i środowiska podmiotów w globalnej gospodarce, stwierdzają bezzasadność wyodrębnienia w systemie rachunkowości podsystemów zorientowanych na różnice informacji komunikowanych odbiorcom.

Podstawowym mankamentem systemu wyodrębnionego według opisu strukturalnego jest to, że dekompozycja struktury tak postrzeganego systemu jest ograniczona tylko do dekompozycji elementów i relacji między nimi. Ten opis strukturalny, według założeń teorii systemów, przy powstawaniu różnicy na WY systemu stwarza tylko nadzieję na prawidłowe wypełnianie funkcji przez zmianę stanu struktury systemu, np. przez wprowadzenie nowych elementów (Luhmann, 2007 s. 15). Dokładnie taką nadzieję na poprawę funkcjonalności „jednej rachunkowości” sformułowała M. Paszula (2010, s. 113) w kontekście różnicy oczekiwań informacyjnych odbiorców: „Na pewno dziś jednorodny system rachunkowości nie gromadzi wszystkich danych niezbędnych dla kadry zarządzania podmiotem. Nic bowiem nie stoi na przeszkodzie, aby do systemu tego wprowadzić takie kategorie niezbędne do rozwiązywania problemów decyzyjnych, jak np. koszty utraczonych korzyści czy koszty relewantne”. Dalej cytowana autorka próbuje przekonywać, „że mimo różnych odbiorców informacji jesteśmy w stanie w jednorodnym systemie rachunkowości umieścić informacje dostosowane do potrzeb każdego użytkownika”, a następnie uznaje, że system ten nie mieści w sobie elementów, które pozwalałyby użytkownikom na podejmowanie decyzji np. o asortymencie struktury produkcji.

Przytoczone stwierdzenia potwierdzają, że koncepcja opisu strukturalnego systemu ma ograniczone możliwości dekomponowania systemu przy powstaniu różnic w oczekiwaniach informacyjnych odbiorców, prowadzi do zwiększania złożoności systemu rachunkowości, jego nieprzejrzyistości, która może zagrażać dostosowaniu się systemu do oczekiwań użytkowników i jego istnieniu.

Co najmniej zaskakujące jest negowanie przez M. Paszulę stosowania kryterium odbiorców (różnica system/otoczenie) do dekompozycji systemu rachunkowości na podsystemy rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej. Trudno zrozumieć, dlaczego odbiorca został zanegowany, jeżeli geneza i rozwój rachunkowości przez wieki były przez niego determinowane. Historycznie odbiorcą był najpierw kupiec, potem właściciel kapitału, a po rozdzieleniu się w ubiegłym wieku funkcji

właścicielskiej od funkcji kierowniczej odbiorcami informacji zostali właściciel, menadżer, akcjonariusz, a ostatnio również inwestor i wielu innych interesariuszy.

W krytyce kryterium odbiorcy zastosowanego do dekompozycji funkcjonalnej systemu rachunkowości na podsystem rachunkowości finansowej i podsystem rachunkowości zarządczej w celu jego dostosowania do zróżnicowanych potrzeb odbiorców M. Paszula wykazuje całkowitą niekonsekwencję, ponieważ jednocześnie używa krytykowanego kryterium do dekompozycji struktury preferowanego przez nią jednorodnego systemu rachunkowości, proponując wprowadzenie dodatkowych elementów w celu dostarczenia informacji kadrze zarządzającej (Paszula, 2010, s. 113). Szkoda, że autorce „coś stanęło na przeszkodzie”, gdyż nie ukonstytuowała jednorodnego systemu po wprowadzeniu proponowanych elementów.

S. Sojak wskazuje na kilka przyczyn podziału rachunkowości na rachunkowość finansową i rachunkowość zarządczą. Za pierwszą przyczynę tego podziału uznaje „finanse (zarządzanie finansami)” i zarządzanie jednostkami organizacyjnymi, ponieważ według cytowanego autora „rachunkowość ma charakter usługowy” wobec wymienionych dyscyplin, a głównym kryterium podziału są użytkownicy informacji generowanych przez rachunkowość. Jednocześnie stwierdza, że „podział ten nie ma żadnych podstaw naukowych leżących w metodach konstytuujących naukę rachunkowości” (Sojak, 2011, s. 271).

Odnosnie do pierwszej przyczyny należy się zgodzić z S. Sojakiem, że podział systemu rachunkowości stosowanego w praktyce według dyscyplin naukowych nie ma żadnych podstaw naukowych leżących w metodach konstytuujących naukę rachunkowości. Natomiast absolutnie nie można się zgodzić, że zastosowanie kryterium odbiorców nie ma podstaw naukowych. Tutaj wyjaśnia wszystkie wątpliwości metoda podmiotowa i metodologia opisu funkcjonalnego systemu.

Warto przytoczyć w tym miejscu fragment ewolucji systemu rachunkowości przedstawionej przez D.T. Bailey: „Pierwszy systematyczny zbiór zapisów księgowych powstał najprawdopodobniej w chwili, gdy uchwycenie, zapamiętanie i przetworzenie danych o transakcjach handlowych do postaci umożliwiającej podjęcie decyzji przez właściciela stało się dla niego niemożliwe. Rachunkowość finansowa, rejestrująca zdarzenia finansowe (stąd jej nazwa), służyła zatem jako «pamięć pomocnicza». Pozwalała jednak określić, w jaki sposób transakcje zawierane przez właściciela z podmiotami występującymi w otoczeniu wpłynęły na rozmiary własności” (Bailey, 1983, s. 10).

Na podstawie wieloletnich badań własnych i obserwacji zmian zachodzących w systemach rachunkowości w praktyce w Polsce (Sobańska, 2000) oraz wyników badań innych autorów (Szychta, 2001; Wnuk-Pel, 2006), mogę stwierdzić, że od połowy lat 90. ub. wieku coraz więcej podmiotów odchodzi od systemu rachunkowości odpowiadającego opisowi strukturalnemu i organizuje systemy według opisu

funkcjonalnego, który wymaga jednoczesnego zastosowania wysokiej klasy systemów informatycznych. Zmiany te dokonują się w systemach rzeczywistych niezależnie od tego, jak silnie będzie totalizowany pogląd o jednej rachunkowości, gdyż – jak wskazano wcześniej – dekompozycja systemu rachunkowości według kryterium odbiorców, przyjętego jako jednolita forma różnicowania się systemu w metodologii opisu funkcjonalnego systemu, zapewnia ewolucję systemu rachunkowości i jego ustabilizowanie się na wyższym poziomie złożoności. Zróżnicowanie potrzeb informacyjnych odbiorców na wyjściu (właściciel kapitału, menadżer) konstituowało system całościowy rachunkowości i zapewniało jego jedność w warunkach działania korporacji do lat 80. ub. wieku.

Diametralne zmiany, jakie następują od końca XX w. wewnątrz korporacji (silna orientacja rynkowa, nowe technologie, dekompozycja pionowa, nowe formy transakcji itd.) i w ich dynamicznie zmieniającym się środowisku (globalizacja rynków, konkurencja, nowe technologie, rozwój wiedzy), wywoływały wiele różnic w relacjach system rachunkowości a środowisko. Najwcześniej tworzyły się różnice na WY systemu rachunkowości zarządczej, którego elementy były nastawione na tworzenie informacji w granicy sensu wyznaczonego przez decyzje krótkookresowe i zysk (cel organizacji), a przejście na zarządzanie strategiczne wyznaczyło nową granicę sensu (wartość przedsiębiorstwa, nowy cel), zmieniło horyzont czasu decyzji i krąg odbiorców (wszyscy uczestnicy organizacji). Dostosowanie się systemu rachunkowości zarządczej do nowych oczekiwań odbiorców nastąpiło przez utworzenie nowej struktury elementów i relacji między nimi (np. ABC/ABM i BSC). Głębokie zmiany strukturalne dokonane w systemie rachunkowości zarządczej przyczyniły się do zmiany jego nazwy na strategiczną rachunkowość zarządczą, komunikując odbiorcom jakościowo nową funkcjonalność systemu.

Przez długie lata system rachunkowości finansowej, stosując zasadę ostrożnej wyceny, komunikował informacje o przeszłości w sprawozdaniach finansowych (bilans), które umożliwiały właścicielom i inwestorom podejmowanie efektywnych decyzji i służyły do rozliczeń fiskalnych. Pod wpływem dynamicznych zmian zachodzących w korporacjach i ich środowisku nastąpiła zmiana oczekiwań inwestorów na informacje finansowe, która spowodowała zmianę granicy sensu systemu rachunkowości finansowej i wprowadziła jego temporalizację. Dostosowanie systemu rachunkowości finansowej do tworzenia jakościowo różnych informacji dla właścicieli i inwestorów oraz agend fiskalnych spowodowało funkcjonalne zróżnicowanie się tego systemu przez wyodrębnienie podsystemu rachunkowości finansowej właścicielskiej, zorientowanego na dającą się przewidzieć przyszłość oraz podsystemu rachunkowości finansowej podatkowej, zorientowanej na przeszłość i regulacje podatkowe (zwłaszcza dotyczące podatku dochodowego). Jednocześnie nastąpił wzrost złożoności struktury pierwszego z podsystemów poprzez zastosowanie

nowych elementów, takich jak nowe metody wyceny (np. wartość godziwa w MSR/MSSF, US GAAP). Różnice cech jakościowych informacji komunikowanych w bilansie tradycyjnym (podatkowym) i bilansie sporządzanym według zasad MSR/MSSF objaśniałam wcześniej w innym opracowaniu (Sobańska, 2007, s. 286–287).

Orientacja na przyszłość podsystemu rachunkowości finansowej właścicielskiej zwiększyła jego zapotrzebowanie na informacje prognostyczne z podsystemu strategicznej rachunkowości zarządczej, a tym samym stopień zintegrowania (komunikacji) tych podsystemów albo konwergencji (Sobańska, 2003). Większa presja inwestorów na dostępność informacji komunikowanych menadżerom przez system strategicznej rachunkowości zarządczej doprowadzi w niedługim czasie do syntezy podsystemu rachunkowości finansowej właścicielskiej i strategicznej rachunkowości zarządczej w jeden podsystem rachunkowości biznesowej, na co wskazują projekty raportów biznesowych. Wtedy w strukturze funkcjonalnej całościowego systemu rachunkowości zostałyby tylko dwa podsystemy: rachunkowości biznesowej i rachunkowości fiskalnej (podatkowej), tworząc jego jedność. W literaturze szerzej o podsystemie rachunkowości podatkowej i zmianach w strukturze systemu rachunkowości pisała E. Walińska (2005).

Dzięki zmianom w strukturze elementów w podsystemach strategicznej rachunkowości zarządczej i rachunkowości finansowej właścicielskiej system rachunkowości dokonał reprodukcji własnych elementów i zyskał cechę systemu autoreferencyjnego. Paradigmat autoreferencji stanowi podstawę w teorii systemów społecznych (Luhmann, 2007, s. 16).

Podsumowanie

Nazwanie przez regulatora w latach 90. ub. wieku ustawy regulującej zasady sporządzania sprawozdawczości finansowej ustawą o rachunkowości utrwala nieprawdziwy obraz zakresu systemu rachunkowości podmiotów i nie ułatwia jego całościowego utworzenia w praktyce. Wydaje się, że tak jak Międzynarodowe Standardy Rachunkowości uzyskały nazwę odpowiadającą przedmiotowi regulacji, tj. Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, tak regulator krajowy powinien zmienić tytuł ustawy o rachunkowości adekwatnie do jej przedmiotu na „ustawa o sprawozdawczości finansowej”.

Metodologia ogólnej teorii systemów włączona w ubiegłym wieku do teorii rachunkowości i do wielu innych nauk społecznych umożliwia poznanie i opis rzeczywistych systemów rachunkowości, stanowiących przedmiot badań i dociekań naukowych. W objaśnianiu, badaniu i analizie zmian zachodzących

we współczesnych, złożonych systemach rachunkowości organizacji pomocna jest metodologia teorii systemów społecznych, stanowiąca trzeci etap rozwoju teorii systemów.

Oczekiwanie odbiorców informacji z systemu rachunkowości tkwią nie tylko w tradycyjnych metodach konstytuujących naukę rachunkowości, ale także w genezie powstania tego systemu w praktyce. Przyjęcie oczekiwań odbiorców informacji jako jednolitej formy różnicowania się konstytuuje całościowy system rachunkowości i zapewnia jego jedność w dynamicznie zmieniającym się środowisku na coraz wyższym poziomie złożoności i w jego nowych formach organizacji, charakterystycznych dla społeczeństwa ponowoczesnego, w tym formach sieciowych.

Literatura

1. Bailey D.T. (1983), *On the Origin of Management Accounting*, Birmingham (manuskrypt).
2. Bertalanffy von L. (1984), *Ogólna teoria systemów*, PWN, Warszawa.
3. Buchta D., Messner Z. (1976), *Rachunkowość a zarządzanie przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa.
4. Dobija M. (1997), *Rachunkowość zarządcza*, PWN, Warszawa.
5. Gierusz J. (2009), *Przebudowa sprawozdawczości finansowej – propozycje IASB i FASB*, „Rachunkowość”, nr 7.
6. Ignatowski R. (2007), *Dokąd mierzymy, czyli wizja rozwoju rachunkowości jako nauki i zawodu*, [w:] T. Cebrowska, A. Kowalik, R. Stępień (red.), *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, SKWP, Warszawa.
7. Jaruga A. (2007), *Perspektywy rozwoju rachunkowości w świetle konwergencji MSSF*, [w:] T. Cebrowska, A. Kowalik, R. Stępień (red.), *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, SKWP, Warszawa.
8. Jarugowa A. (1991), *Niektóre wyznaczniki rozwoju rachunkowości*, [w:] A. Jarugowa (red.), *Współczesne problemy rachunkowości*, PWE, Warszawa.
9. Jarugowa A., Skowroński J. (1975), *Rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa.
10. Kaczmarczyk M. (2007), *Radykalny funkcjonalizm Niklasa Luhmanna na tle współczesnej teorii społecznej*, [w:] N. Luhmann, *Systemy społeczne. Zarys ogólnej teorii*, Zakład Wydawniczy Nomos, Kraków.
11. Karmańska A. (2006), *Zarządzanie przedsiębiorstwem a rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, [w:] A. Karmańska (red.), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa.
12. Koźmiński A.K. (2011), *Rozwój teorii organizacji*, Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa.
13. Luhmann L. (2007), *Systemy społeczne. Zarys ogólnej teorii*, Zakład Wydawniczy Nomos, Kraków.
14. Paszula M. (2010), *Rachunkowość jest jedna – problem do dyskusji*, [w:] B. Micherda (red.), *Perspektywy rozwoju rachunkowości, analizy i rewizji finansowej w teorii i praktyce*, „Studia i Prace Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie”, nr 14, s. 109–117.
15. Sobańska I. (1979), *Modele kosztów a rachunek kosztów*, Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź (praca doktorska).

16. Sobańska I. (1997), *Tendencje rozwoju rachunku kosztów w Niemczech*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
17. Sobańska I. (2000), *Jak się zmienia praktyka rachunkowości zarządczej na przełomie XX–XXI wieku? (część II – Polska)*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 8, s. 2–4.
18. Sobańska I. (2003), *Wpływ MSR na integrację rachunkowości: rachunkowość finansowa i rachunkowość zarządcza*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, numer specjalny, t. 13(69).
19. Sobańska I. (2007), *Nowa orientacja systemu rachunkowości w praktyce polskiej w kontekście wdrażania MSR/MSSF*, [w:] T. Cebrowska, A. Kowalik, R. Stępień (red.), *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, SKWP, Warszawa.
20. Sobańska I. (2010), *Rachunkowość zarządcza*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, C.H. Beck, Warszawa.
21. Sochacka R. (1991), *Pomiar działania podmiotów gospodarczych*, [w:] A. Jarugowa, I. Sobańska, R. Sochacka, *Metody kalkulacji. Koszty, ceny, decyzje*, PWE, Warszawa.
22. Sojak S. (2011), *Rachunkowość przymiotnikowa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 62(118).
23. Szychta A. (2001), *Zastosowanie metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 5(61), s. 101–119.
24. Szychta A. (2007), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
25. Walińska E. (2005), *Rachunkowość podatkowa jako efekt integracji rachunkowości finansowej i zarządczej*, [w:] Materiały na konferencję z cyklu „Rachunkowość – Zarządzanie – Globalizacja” na temat „W kierunku integracji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej – nowe wyzwania dla praktyki”, 28–29 kwietnia 2005 r., Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
26. Wnuk-Pel T. (2006), *Struktura systemów ABC w przedsiębiorstwach działających w Polsce: analiza przypadków*, [w:] I. Sobańska, W.A. Nowak (red.), *Międzynarodowe i krajowe regulacje rachunkowości i ich implementacja: wyzwania i bariery*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Część III

Obszary asymetrii w rozwoju teorii i praktyki rachunkowości w Polsce

Wieloaspektowa analiza rozwoju systemu rachunkowości w Polsce w latach 1990–2014

Wstęp

W krajach zaliczanych do „starych gospodarek rynkowych” od połowy XX wieku w przedsiębiorstwach stosowany jest system rachunkowości zbudowany z podsystemów rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej/controllingu. Prowadzone od lat dziewięćdziesiątych poprzedniego wieku badania tych podsystemów wykazały, że istnieje asymetria w ich rozwoju. Na dominację rachunkowości finansowej w systemie rachunkowości przedsiębiorstw amerykańskich zwrócili uwagę H.T. Johnson i R.S. Kaplan. Uznali ją za główną przyczynę niedostosowania rachunkowości zarządczej do potrzeb zarządzania strategicznego, które skutkowało obniżeniem konkurencyjności tych przedsiębiorstw na rynkach globalnych (Johnson, Kaplan, 1987).

W ostatnich latach w literaturze zagranicznej kontynuowany jest problem asymetrii w systemie rachunkowości. Wskazuje się, że nawet w Niemczech, gdzie rachunkowość zarządcza/controlling miała wcześniej większe znaczenie (niż w USA – przyp. I.S.), w ostatnich latach punkt ciężkości przesuwa się w kierunku sprawozdawczości zewnętrznej i rachunkowości finansowej (White, 2009). Uważa się, że obserwowane zjawisko asymetrii „nie jest skutkiem świadomych decyzji, lecz ewolucji spowodowanej powiązanymi ze sobą czynnikami” (White, 2009, s. 24). W analizowaniu tego problemu uwzględniane były takie czynniki, jak: regulacje prawne w zakresie zasad sporządzania sprawozdań finansowych, kształcenie akademickie i zawodowe specjalistów rachunkowości oraz publikowana wiedza i badania naukowe w zakresie rachunkowości. Wyniki analizy wymienionych czynników w kontekście asymetrii informacji w systemach rachunkowości przedsiębiorstw w USA przedstawiłam w innym opracowaniu (Sobańska, 2010).

Proces transformacji systemu rachunkowości przedsiębiorstw funkcjonujących w gospodarkach przechodzących transformację gospodarczą i ustrojową nie był dotychczas szerzej analizowany i prezentowany w literaturze w kontekście wymienionych czynników.

W Polsce w okresie transformacji gospodarki w latach 1990–2013 dokonywała się również transformacja systemów rachunkowości w przedsiębiorstwach. Ukształtowane w okresie socjalizmu systemy rachunkowości, zorientowane na jednego odbiorcę informacji (agendy państwowe), ulegały zmianom, aby zapewnić informacje dla wielu interesariuszy. Celem transformacji powinno być utworzenie się takich nowych systemów rachunkowości, które funkcjonowały od dawna w przedsiębiorstwach w gospodarce rynkowej, a więc zbudowanych z rachunkowości finansowej, dostarczającej sprawozdania finansowe dla wielu odbiorców zewnętrznych (np. inwestorów, agend rządowych), oraz rachunkowości zarządczej, wspierającej procesy zarządzania w przedsiębiorstwach samodzielnych decyzyjnie, działających w warunkach narastającej konkurencji.

Celem artykułu jest zbadanie rozwoju i objaśnienie powiązań takich czynników, jak regulacje prawne, publikowana wiedza, badania naukowe, kształcenie akademickie i zawodowe w zakresie rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej, z tworzeniem się nowej struktury systemu rachunkowości w podmiotach gospodarczych w okresie transformacji, ze szczególnym zwróceniem uwagi na jego nowy element – podsystem rachunkowości zarządczej.

Metodyka badań

Dla zrealizowania sformułowanego celu przeprowadzono:

- analizę zmian w regulacjach prawnych w kontekście transformowania systemu rachunkowości w podmiotach w warunkach zmiany zasad funkcjonowania gospodarki;
- analizę wyników badań empirycznych własnych i innych autorów w zakresie rozwoju rachunkowości zarządczej w praktyce gospodarczej, przeprowadzonych w latach 1990–2013;
- identyfikację zbiorów wiedzy z zakresu rachunkowości, z podziałem na podzbiory wiedzy odnoszącej się do podsystemu rachunkowości finansowej oraz podsystemu rachunkowości zarządczej, w ramach każdego z analizowanych czynników, takich jak: publikacje książkowe, artykuły w dwóch czasopismach profesjonalnych („Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, „Rachunkowość”), badania naukowe podejmowane w pracach doktorskich i habilitacyjnych na uniwersytetach w dziedzinie rachunkowości, kształcenie akademickie i zawodowe specjalistów rachunkowości;

- badania własności relacji dwuczłonowej R między zbiorem liczb elementów przekazywanej wiedzy z zakresu rachunkowości finansowej (dziedzina x) i zbiorem liczb elementów z zakresu rachunkowości zarządczej (przeciwdziedzina y) w zbiorze wszystkich elementów każdego z wymienionych czynników (pole relacji); w badaniu tym wykorzystana została terminologia i elementy teorii relacji.

W badaniach uwzględniony został ponad dwudziestoletni okres transformowania systemu rachunkowości i rozwoju powiązanych z nim czynników (1990–2015). Wykorzystano w nich także bogate doświadczenia autorki, zebrane podczas bezpośrednich kontaktów z menadżerami różnych szczebli zarządzania, głównymi księgowymi, specjalistami rachunkowości zarządczej/controllerami podczas wykonywania prac projektowych w zakresie budowania systemu rachunkowości zarządczej w ponad stu przedsiębiorstwach działających w Polsce (kapitał krajowy, kapitał zagraniczny) w latach 1992–2013. Ponadto znalazły się w nich wyniki wcześniejszych badań własnych i innych autorów, prowadzonych w zakresie niektórych analizowanych tutaj czynników: tematyki publikacji w czasopiśmie naukowym „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” oraz kształcenia akademickiego specjalistów rachunkowości.

Analiza regulacji prawnych o znaczeniu fundamentalnym dla rozwoju systemów rachunkowości w praktyce w okresie transformacji gospodarki

Dla objaśnienia znaczenia zmian w regulacjach prawnych procesu transformacji systemu rachunkowości, w celu jego dostosowania do potrzeb informacyjnych nowych odbiorców, niezbędne jest krótkie przedstawienie podstaw prawnych, które kształtowały ten system w przedsiębiorstwach państwowych oraz wiedzę i mentalność księgowych uczestniczących później w procesie jego transformacji.

W gospodarce centralnie planowanej działalność przedsiębiorstw stanowiących własność państwową była w pełni uregulowana prawnie. Również zakres, zasady i metody rachunkowości w przedsiębiorstwach i innych instytucjach państwowych były w całości regulowane przez państwo. Funkcjonujący wówczas w przedsiębiorstwach system rachunkowości obejmował następujące elementy: ewidencję księgową, zasady sporządzania sprawozdań finansowych (bilans, rachunek wyników) oraz rachunek kosztów. Obowiązywały również jednolite, szczegółowe plany kont dla poszczególnych branż i instrukcje organizujące pracę służb księgowych. Regulacjom prawnym podlegał zawód dyplomowanego biegłego księgowego (1973 r.), którego zadaniem było badanie sprawozdań finansowych podmiotów

na zlecenie jedynego wówczas właściciela, tj. państwa. W latach osiemdziesiątych ubiegłego wieku regulacji prawnej podlegało również stanowisko głównego księgowego – określone były jego zadania, odpowiedzialność za stosowanie obowiązujących regulacji w zakresie rachunkowości (rozporządzenie Rady Ministrów, Dz.U. Nr 25, poz. 179). Szerzej regulacje praktyki rachunkowości w zakresie ewidencji i sprawozdawczości finansowej w tym okresie w Polsce objaśnia kilka publikacji (Messner, 2007; Jaruga, Kabalski, 2012). Niewiele uwagi poświęcono w tych opracowaniach trzeciemu elementowi ówczesnego systemu rachunkowości, to jest rachunkowi kosztów.

Rachunek kosztów w praktyce przedsiębiorstw państwowych, tak jak pozostałe elementy ówczesnie postrzeganej struktury systemu rachunkowości, podlegał regulacjom rządowym (1960, 1968, 1983). Potrzebę regulowania tego elementu systemu rachunkowości wyjaśnił wówczas Z. Fedak następująco:

[...] społeczna własność przedsiębiorstw, a w związku z tym potrzeby społecznego nadzoru nad ich działalnością przemysłową oraz przeniesienie szeregu dyspozycji na wyższe szczeble powodują dalej, że metody prowadzenia rachunku kosztów nie mogą być kształtowane w sposób subiektywny, dostosowany do wąskich interesów danego przedsiębiorstwa lub nawet grupy przedsiębiorstw, lecz muszą odpowiadać potrzebom przedsiębiorstwa pojętego jako część składowa gospodarki narodowej (Fedak, 1962, s. 20–210).

W praktyce ówczesnych przedsiębiorstw państwowych stosowane były – zgodnie z wymienionymi regulacjami – zasady rachunku kosztów pełnych normatywnych lub zasady rachunku kosztów pełnych planowanych. W latach osiemdziesiątych ubiegłego wieku, ze względu na rosnącą inflację, ograniczano się tylko do rachunku kosztów pełnych rzeczywistych. Zaletą tych regulacji było upowszechnienie wiedzy o rachunku kosztów pełnych i jego powszechne zastosowanie w praktyce. Jednakże, jak stwierdził Z. Messner:

[...] wykorzystywano go w mniejszym stopniu do zarządzania przedsiębiorstwem, bo nie koszty przesądzały o doborze czynników produkcji, a w większym zaś stopniu do kontroli kosztów oraz ustalania należnych dotacji (Messner, 2007, s. 21).

Niewielki wzrost zainteresowania kierownictw przedsiębiorstw państwowych informacjami o kosztach i rentowności produktów występował w latach osiemdziesiątych – po wprowadzeniu tzw. małej reformy gospodarczej. Pozwalała ona przedsiębiorstwom na pewną swobodę decydowania w zakresie planowania, ustalania wynagrodzeń, tworzenia systemów motywacyjnych oraz stosowania oprócz

cen urzędowych również cen regulowanych i cen umownych, przy spełnieniu określonych prawnie warunków pomiaru kosztów uzasadnionych wytworzenia wyrobów według zasad obowiązującego wówczas rachunku kosztów pełnych.

Fundamentalne znaczenie dla transformacji systemu rachunkowości w przedsiębiorstwach odzyskujących stopniowo swobodę decydowania od 1989 r. miało Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie prowadzenia rachunkowości (Dz.U. z 1991 r. Nr 10). Dokonało ono częściowej deregulacji systemu rachunkowości, wyłączając spod regulacji rządowych rachunek kosztów oraz obowiązek stosowania jednolitego planu kont w tworzeniu zakładowych planów kont w przedsiębiorstwach. Rozporządzenie to objęło w zakresie przedmiotowym tylko elementy mieszczące się w podsystemie rachunkowości finansowej: ewidencję transakcji, zasady inwentaryzacji, zasady sporządzania sprawozdania finansowego i jego strukturę. Stworzyło przez to w systemie rachunkowości przestrzeń do stosowania przez księgowych różnych rozwiązań rachunku kosztów i rozwijania podsystemu rachunkowości zarządczej dostosowanego do zindywidualizowanych uwarunkowań i potrzeb informacyjnych procesów zarządzania w przedsiębiorstwach, które uzyskiwały swobodę decyzyjną i były poddawane regułom tworzącego się wówczas rynku wyrobów i usług. Przekazanie przedsiębiorstwom swobody decyzyjnej w zakresie wyboru rachunku kosztów dostosowanego do ich uwarunkowań wewnętrznych i zewnętrznych miało również na celu zapewnienie prawidłowego pomiaru technicznego kosztu wytworzenia wyrobów i usług w obszarze systemu rachunkowości zarządczej, nieobjętego regulacjami. Koszt ten stanowił informację niezbędną do sporządzenia sprawozdania finansowego i zastosowania zasady kosztu historycznego, przyjętą w rozporządzeniu Ministra Finansów. Analizowane rozporządzenie – zgodnie z jego tytułem: „w sprawie prowadzenia rachunkowości” – odnosiło się do całego systemu rachunkowości. Zawierało szczegółowe przepisy regulujące funkcjonowanie elementów zaliczanych do podsystemu rachunkowości finansowej oraz jeden zapis odnoszący się do zderegulowanej części systemu, tj. rachunku kosztów stanowiącego podstawowe narzędzie w podsystemie rachunkowości zarządczej oraz szeregu innych jej metod. Treść tego zapisu była następująca:

[...] w sprawach nieuregulowanych przepisami Rozporządzenia stosować należy zasady określone przez naukę rachunkowości oraz utrwalone przez powszechną praktykę i zwyczaje.

Kolejne zmiany w regulacjach odnoszących się do systemu rachunkowości dotyczyły głównie zasad sporządzania sprawozdań finansowych i ich struktury. W 1994 r., pod wpływem przyrzeczenia przyjęcia Polski do Unii Europejskiej,

wdrożone zostały do prawa polskiego postanowienia dwóch dyrektyw UE regulujących zasady sporządzania rocznych sprawozdań w spółkach o określonych formach prawnych (dyrektywa IV) i ich konsolidacji (dyrektywa VII). Zasady te, zgodnie z wymogami dyrektywy IV, zostały wdrożone aktem wyższej rangi, to jest w formie ustawy. Jednakże ustawa obowiązująca w Polsce zawierała nie tylko postanowienia wymienionych dyrektyw, ale również inne elementy z obszaru rachunkowości finansowej, które uwzględnione były w rozporządzeniu z 1991 r. (np. ewidencja, inwentaryzacja), a nie były objęte w tych dyrektywach obowiązkiem wdrożenia do tej rangi aktu prawnego. Ustawa ta została nazwana Ustawą o rachunkowości (UoR), mimo że nie zawierała już zapisu zawartego w wymienionym rozporządzeniu, który odnosił się także do niepodlegającego regulacjom prawnym drugiego obszaru rachunkowości, to jest obszaru rachunkowości zarządczej. Brak tego zapisu spowodował, że treść ustawy nie objęła całego systemu rachunkowości i była niezgodna z jej tytułem. Potwierdza to zakres rachunkowości zdefiniowany w wymienionej ustawie (art. 4 ust. 3), który mieści się tylko w jednym obszarze rachunkowości, tj. rachunkowości finansowej. Poza tym w ustawie tak zatytułowanej znalazły się zapisy dotyczące nie tylko sprawozdania finansowego, ale także innego sprawozdania rocznego – sprawozdania z działalności (zgodnie z dyrektywą IV).

Pierwsze istotne zmiany w UoR nastąpiły w 2000 r., a następne w 2004 r. Ich celem było zharmonizowanie zasad sporządzania sprawozdań finansowych przez podmioty z zasadami zawartymi w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) (wcześniej nazywanych w sposób nieprecyzyjny Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości – MSR). Nowelizacja UoR w 2002 r. polegała na wprowadzeniu do jej zapisów postanowień niektórych MSSF/MSR oraz dopuszczeniu możliwości stosowania postanowień MSSF/MSR niewprowadzonych do ustawy (art. 10 ust. 3 UoR z 2002 r.). Nowelizacja ta była zgodna z kierunkiem zmian w zasadach sprawozdawczości spółek, wyznaczonym przez Parlament Europejski.

Ten kierunek zmian był kontynuowany po wejściu Polski do Unii Europejskiej. W 2004 r. zmiany w UoR dotyczyły sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych tylko w spółkach publicznych. Spółki te, na mocy Rozporządzenia nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego, zostały zobowiązane do sporządzania tych sprawozdań według wymogów MSSF/MSR od 1 stycznia 2005 r. Na podstawie tego rozporządzenia ustawodawca określił obowiązki i możliwości stosowania MSSF/MSR przez spółki publiczne w naszym kraju w zmianie do Ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o rachunkowości (Dz.U. Nr 213, poz. 2155).

Wymienione regulacje prawne miały ogromny i wieloraki wpływ na proces transformacji systemu rachunkowości w praktyce. Po pierwsze, dawały podstawę

prawną do rozpoczęcia tego procesu. Po drugie, utworzyły warunki do budowania nowych systemów rachunkowości zawierających dwa podsystemy: rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej, przez wyłączenie z ich zakresu drugiego z wymienionych podsystemów, wymagającego indywidualnego dostosowania do specyfiki warunków działania każdego podmiotu i potrzeb informacyjnych procesów zarządzania. Po trzecie, ze względu na ich zakres wyznaczały kierunek i dynamikę procesu transformacji systemu rachunkowości wyłącznie w obszarze rachunkowości finansowej emitującej informacje dla odbiorców zewnętrznych w formie sprawozdania finansowego, które umożliwiały podmiotom funkcjonowanie na rynku towarów i usług oraz tworzącym się rynku papierów wartościowych. Po czwarte, duża częstotliwość zmian w podstawach prawnych sporządzania sprawozdań finansowych i innych regulacjach prawnych w obszarze systemu finansowego (np. nowy system podatkowy) powodowała ciągłe koncentrowanie się księgowych i menadżerów na wdrażaniu kolejnych zmian w obszarze rachunkowości finansowej i jego dominację w transformowanym systemie rachunkowości w podmiotach polskich. Po piąte, niezgodność tytułu ustawy (ustawa o rachunkowości) z jej zakresem, ograniczonym tylko do rachunkowości finansowej, miała negatywny wpływ na proces transformacji systemu rachunkowości. Księgowi i menadżerowie, nie mając wiedzy i doświadczenia w zakresie funkcjonowania rachunkowości zarządczej, w większości podmiotów polskich ograniczali się tylko do wdrożenia postanowień nowych regulacji i byli przekonani, że uzyskują nowy system rachunkowości dostosowany do zasad tworzącej się gospodarki rynkowej. W takim przekonaniu utwierdzało ich także duże doświadczenie wyniesione z okresu gospodarki socjalistycznej, gdy system rachunkowości był w pełni oparty na regulacjach prawnych i nie obejmował rachunkowości zarządczej (tylko rachunek kosztów pełnych) oraz dostarczał informacji głównie odbiorcom zewnętrznym (wówczas tylko agendum rządowym). Przekonanie to skutkowało tym, że w niektórych podmiotach menadżerowie podejmowali decyzje o wdrożeniu opracowanych przez siebie projektów rachunkowości zarządczej, ale pod nazwą „controlling”, która była tożsama z terminem „rachunkowość zarządcza”, lecz nie kolidowała z tytułem ustawy o rachunkowości. Szerzej skutki zamętu regulacyjnego objaśnione zostały w odrębnym opracowaniu (Sobańska, Walińska, 2018).

Ostatnie zmiany w ustawie o rachunkowości, wprowadzone w 2016 r., polegały na wdrożeniu postanowień dyrektywy PE i Rady UE 2014/95. Odnosiły się one do ujawniania informacji niefinansowych w sprawozdaniu z działalności wielkich organizacji, spółek użyteczności publicznej, w celu rzetelnego odzwierciedlenia realizacji ich modeli biznesu zorientowanych na innowacyjność i ochronę zasobów naturalnych, w powiązaniu z informacjami w sprawozdaniach finansowych (zintegrowanie sprawozdań).

Analiza struktury wiedzy zawartej w publikacjach z dziedziny rachunkowości w latach 1990–2011

Wiedza przekazywana przez środowisko naukowe rachunkowości w różnego typu publikacjach stanowiła istotny czynnik w transformacji systemu rachunkowości w praktyce. Publikacje te nie tylko objaśniały często w tym okresie wprowadzane zmiany w nowych regulacjach w obszarze rachunkowości finansowej, dotyczące zasad, struktury i elementów sprawozdania finansowego czy nowego zawodu biegłego rewidenta, ale również dostarczały praktykom księgowym mało znanej wiedzy z zakresu rachunkowości zarządczej. Do 1990 r. nie została opublikowana w Polsce żadna książka zawierająca w tytule sformułowanie „rachunkowość zarządcza” – ze względu na cenzurowanie tego terminu przez Główny Urząd Kontroli Prasy, Publikacji i Widowisk, który miał siedzibę w Warszawie.

Przedmiotem badania struktury wiedzy z dziedziny rachunkowości w latach 1990–2010 w zakresie rachunkowości finansowej i zarządczej były recenzowane publikacje książkowe, monografie i skrypty wydane w tym okresie przez 14 wydawnictw ogólnokrajowych¹ i wydawnictwa uniwersyteckie oraz artykuły opublikowane w dwóch czasopismach afiliowanych przez SKwP: „Rachunkowości” i „Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości”. W badaniu struktury wiedzy w publikacjach książkowych uwzględniono łącznie 373 pozycje². Zostały one przyporządkowane, ze względu na tematykę, podsystemom wyróżnianym w systemach rachunkowości w praktyce: rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej. Do podzbioru publikacji z zakresu rachunkowości finansowej zaliczone zostały książki objaśniające następującą tematykę: rachunkowość finansowa, księgi rachunkowe, polityka rachunkowości, sprawozdania finansowe (jednostkowe i skonsolidowane), zasady sporządzania sprawozdań według UoR, MSR/MSSF, badanie sprawozdań finansowych, podatki, kapitał intelektualny, rachunkowość międzynarodowa. W zbiorze publikacji z zakresu rachunkowości zarządczej/controlingu ujęto pozycje o następującej tematyce: rachunkowość zarządcza (operacyjna, strategiczna), systemy rachunku kosztów, budżetowanie, analiza prognozy rentowności, systemy pomiaru dokonań, controlling, analiza finansowa, ceny transferowe, metody opłacalności inwestycji, *lean accounting*, kontrola wewnętrzna.

Liczbę publikacji wydanych w poszczególnych latach analizowanego okresu i przyporządkowanych do wymienionych podsystemów przedstawia

1 PWN, PWE, Difin, C.H. Beck, ODiDK, Rafib Łódź, FRRwP, WSB, Dom Organizatora, Expert, WSiP, Finans-Serwis, INFOR, Wydawnictwo SKwP.

2 Pełny wykaz publikacji stanowi załącznik 1 w pracy magisterskiej E. Maroszek, *Rachunkowość finansowa i rachunkowość zarządcza – w literaturze*, napisanej pod kierunkiem prof. dr hab. I. Sobańskiej, Wydział Zarządzania UŁ, Łódź 2012.

tabela 1. Ujęto w niej również łączną liczbę publikacji z zakresu rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej w dwóch przedziałach czasowych: 1990–2000 i 2001–2010.

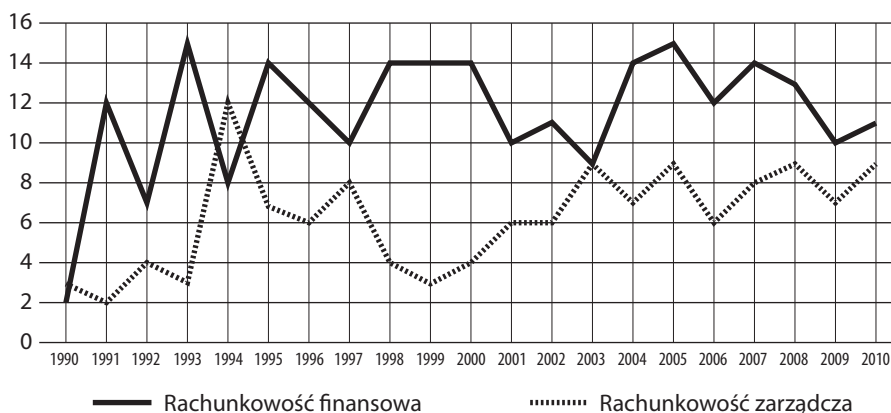
Tabela 1. Liczba publikacji książkowych z zakresu rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej w Polsce w latach 1990–2010

Rok \ Obszar wiedzy	Rachunkowość finansowa	Rachunkowość zarządcza
1990	2	3
1991	12	2
1992	7	4
1993	15	3
1994	8	12
1995	14	7
1996	12	6
1997	10	8
1998	14	4
1999	14	3
2000	14	4
Razem 1990–2000	122	56
2001	10	6
2002	11	6
2003	9	9
2004	14	7
2005	15	9
2006	12	6
2007	14	8
2008	13	9
2009	10	7
2010	11	9
Razem 2001–2010	119	76
Razem 1990–2010	241	132

Źródło: opracowanie własne.

Dane zawarte w tabeli 1 wskazują, że w analizowanym okresie w zbiorze publikacji książkowych z zakresu rachunkowości dominowała wiedza z rachunkowości finansowej. Tylko w 1994 r. liczba książek z zakresu rachunkowości zarządczej (12 pozycji) była wyższa niż z zakresu rachunkowości finansowej (8 pozycji). Udział publikacji książkowych z zakresu rachunkowości finansowej w ogólnej liczbie książek (373 pozycje) wydanych w tym okresie był prawie dwukrotnie wyższy (64,61%) od udziału publikacji z zakresu rachunkowości zarządczej (35,39%). Najbardziej asymetria w przekazywanej wiedzy w publikacjach książkowych zaznaczyła

się w pierwszym analizowanym okresie (1990–2000) – udział publikacji objaśniających zagadnienia z zakresu rachunkowości finansowej wynosił 68,54%, a z zakresu rachunkowości zarządczej tylko 31,46%. Natomiast w drugim analizowanym okresie (2001–2010) zaznaczyła się tendencja zmniejszania się asymetrii w wiedzy objaśniającej podsystemy wyróżniane w systemie rachunkowości w praktyce. Udział publikacji z zakresu rachunkowości finansowej zmniejszył się do 61,03%, a z zakresu rachunkowości zarządczej wzrósł prawie do 40% (dokładnie do 38,97%), mimo że w tym czasie były również wprowadzane zmiany w zasadach sporządzania sprawozdań (nowelizacja UoR 2002, MSR/MSSF 2005), które zawsze pobudzają środowisko naukowe do objaśniania zmian w regulacjach. Natomiast w 2010 r., przy braku katalizatora w postaci zmian w regulacjach zasad sporządzania sprawozdań finansowych, liczba publikacji z zakresu rachunkowości finansowej wynosiła 11 pozycji, a z zakresu rachunkowości zarządczej 9. Dane te potwierdzają tendencję zmniejszania się asymetrii w przekazywanej wiedzy o dwóch podsystemach rachunkowości. Asymetrię w przekazywanej wiedzy w zakresie rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej oraz jej tendencję malejącą w ostatnich latach analizowanego okresu wyraźnie zobrazowano na rysunku 1.



Rysunek 1. Liczba publikacji z zakresu rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej w Polsce w latach 1990–2010

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z tabeli 1.

Niestety, tendencji malejącej asymetrii w wiedzy przekazywanej w publikacjach z zakresu obu obszarów systemu rachunkowości nie potwierdziły ostatnie badania, którymi objęto lata 2011–2015. Wykazały one, że w okresie tym nastąpił wzrost udziału publikacji książkowych z zakresu rachunkowości finansowej (do 84%) i znaczne zmniejszenie się udziału książek z zakresu rachunkowości zarządczej/controllingu (do 16%) (Sobańska, Kabalski, 2016, s. 211).

W badaniu struktury wiedzy z zakresu rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej uwzględniono ogółem 1362 artykuły recenzowane i opublikowane w latach 2000–2011 w czasopismach „Rachunkowość” (634 artykuły) i „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” (728 artykułów). Artykuły w każdym z wymienionych czasopism zostały przyporządkowane, ze względu na tematykę, podsystemom wyróżnianym w systemach rachunkowości w praktyce, to jest rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej. Zakres tematyczny zagadnień objaśnianych w ramach rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej przyjęto taki sam jak w badaniu wiedzy w publikacjach książkowych.

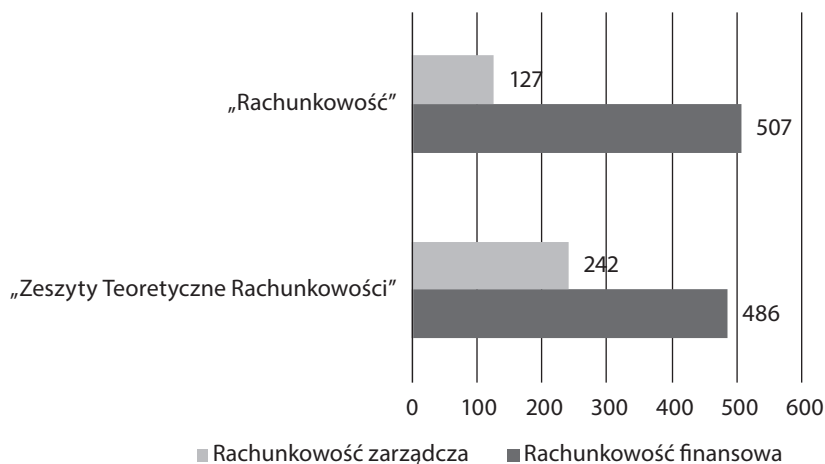
Liczbę artykułów opublikowanych w analizowanych czasopismach z podziałem na rachunkowość finansową i rachunkowość zarządczą zawiera tabela 2.

Tabela 2. Liczba artykułów z zakresu rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej opublikowanych w czasopismach „Rachunkowość” (w latach 2002–2011) i „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” (w latach 2000–2011)

Obszar wiedzy Czasopismo	Rachunkowość finansowa	Rachunkowość zarządcza	Razem
„ZTR” – liczba artykułów	486	242	728
„ZTR” – %	66,76	33,24	100
„Rachunkowość” – liczba artykułów	507	127	634
„Rachunkowość” – %	79,97	20,03	100
Razem	993	369	1362

Źródło: opracowanie własne na podstawie wykazu artykułów publikowanych w czasopismach „Rachunkowość” w latach 2002–2011 i „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” w latach 2000–2011 zawartych w załącznikach 3 i 4 w pracy magisterskiej B. Jóźwik, *Asymetria w systemie rachunkowości*, Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania UŁ, Łódź 2012.

Z danych zawartych w tabeli 2 wynika, że również w wiedzy przekazywanej w artykułach w każdym z badanych czasopism występowało zjawisko asymetrii. W analizowanych latach w każdym z czasopism dominowało przekazywanie wiedzy z zakresu rachunkowości finansowej. Najmocniej zjawisko to wystąpiło w „Rachunkowości”, w której udział artykułów z zakresu rachunkowości finansowej wynosił prawie 80%, a z zakresu rachunkowości zarządczej tylko 20%. W „Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości” struktura wiedzy przekazywanej w artykułach była podobna do struktury wiedzy w publikacjach książkowych. W tym czasopiśmie udział artykułów z zakresu rachunkowości finansowej wynosił 66,76%, a z zakresu rachunkowości zarządczej 33,24%. Asymetrię w wiedzy przekazywanej w analizowanych czasopismach w zakresie rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej przejrzysto ukazuje rysunek 2.



Rysunek 2. Liczba artykułów z zakresu rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej w czasopismach „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” i „Rachunkowość”

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z tabeli 2.

Na tak dużą dominację wiedzy z zakresu rachunkowości finansowej w artykułach publikowanych w „ZTR” wskazują również dane przytoczone w wieloaspektowej analizie tematyki artykułów tego czasopisma za okres 2004–2013 (Jaworski, Sokołowska, 2014). W tym czasie struktura liczby artykułów w „ZTR” była prawie identyczna jak struktura w latach 2000–2011 (tabela 2), gdyż udział artykułów z zakresu rachunkowości finansowej wynosił 66,61%, a z zakresu rachunkowości zarządczej 33,39%³. Na dominację tematyki z zakresu rachunkowości finansowej nad tematyką z zakresu rachunkowości zarządczej w artykułach publikowanych w „ZTR” wskazuje również analiza obszarów tematycznych przeprowadzona na podstawie artykułów publikowanych w latach 2010–2012 (Dobroszek, Michalak, 2013, s. 109).

Analiza tematyki badań naukowych w dziedzinie rachunkowości

Analiza tematyki badań naukowych przeprowadzona na podstawie zbioru liczby prac habilitacyjnych i doktorskich z zakresu rachunkowości, obronionych w Polsce w latach 1948–2006 na jedenastu uczelniach wyższych (Sojak i in., 2007, cz. I),

3 Obliczenia dokonano na podstawie danych z tabeli 4 (Jaworski, Sokołowska, 2014, s. 21). Dane zostały zagregowane zgodnie z zakresem obszarów (rachunkowość finansowa, rachunkowość zarządcza) przyjętym w niniejszym artykule. Do obszaru rachunkowość zarządcza włączono tematykę: rachunkowość zarządcza, rachunek kosztów, zarządzanie finansami, a do obszaru rachunkowość finansowa: rachunkowość finansowa, sprawozdawczość, audyt podatki.

wykazała, że do momentu rozpoczęcia transformacji gospodarki większa część badań koncentrowała się na problemach z obszaru rachunku kosztów. Do 1989 r. powstało 25 prac habilitacyjnych, w tym 17 na temat problemów rachunku kosztów i analizy finansowej, stanowiących narzędzia rachunkowości zarządczej (68%), a 8 dotyczących problemów z zakresu rachunkowości finansowej i teorii rachunkowości (32%) (zob. tabela 3). Podobna struktura tematyki badawczej występowała również w badaniach prowadzonych w ramach prac doktorskich. Do 1989 r., w zrealizowanych ogółem 236 pracach doktorskich, badania problemów rachunku kosztów podjęto w 156 (66,1%), a problemy z obszaru rachunkowości finansowej były przedmiotem 80 (33,9%) (zob. tabela 4).

Tabela 3. Struktura badań naukowych w zakresie rachunkowości w Polsce w latach 1960–1989 i w okresie transformacji 1990–2016 (prace habilitacyjne)

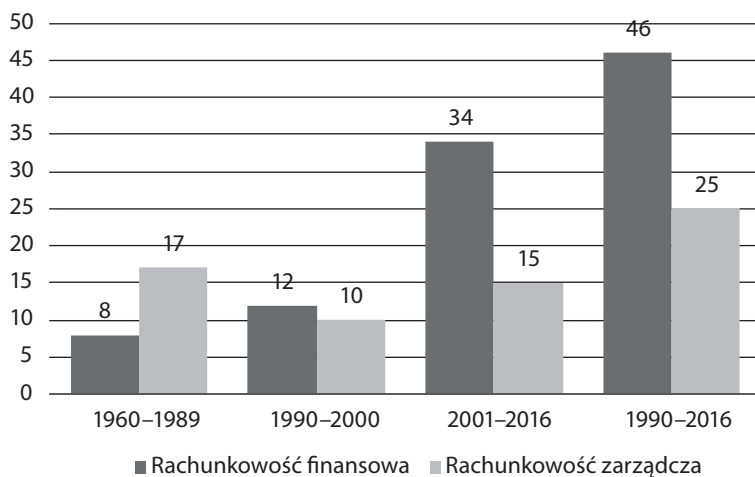
	Obszar wiedzy		Razem
	Rachunkowość finansowa	Rachunkowość zarządcza*	
1960–1989	8	7	5
%	32,00	68,00	100
1990–2000	12	10	22
%	54,55	45,45	100
2001–2016	34	15	49
%	69,39	30,61	100
1990–2016	46	25	71
%	64,79	35,21	100

Do 1990 r. terminy „rachunkowość zarządcza” i „controlling” nie występowały w literaturze polskiej i nie były stosowane w badaniach naukowych. Przedmiotem badań w pracach habilitacyjnych i doktorskich do 1989 r. były tylko niektóre narzędzia rachunkowości zarządczej, jak rachunek kosztów czy analiza finansowa.

Źródło: opracowanie własne na podstawie zestawienia prac habilitacyjnych (Sojak i in., 2007; Sojak, Czerska, 2017).

W okresie transformacji nastąpiła reorientacja w badaniach – skoncentrowały się one głównie na problemach rachunkowości finansowej. W latach 1990–2016 w 71 pracach habilitacyjnych ogółem 46 dotyczyło problemów z obszaru rachunkowości finansowej (64,79%), a w 25 podjęto problemy dotyczące rachunkowości zarządczej/controllingu (35,21%). Z analizy danych o pracach habilitacyjnych w dwóch przedziałach czasu, tj. 1990–2000 i 2001–2016, wynika, że dopiero w ostatnich latach w badaniach naukowych realizowanych w ramach wymienionych prac zaznaczyła się ich wyraźna reorientacja. W latach 2001–2016 badania te prawie w 70% (69,39%) dotyczyły problemów z zakresu rachunkowości finansowej. Był to znaczący wzrost udziału badań z tego zakresu w porównaniu

do pierwszych lat transformacji (1990–2000) – wynosił on wtedy 54,55%. W analogicznych przedziałach czasowych udział badań z zakresu rachunkowości zarządczej/controllersu znacznie się zmniejszył i w latach 2001–2016 wynosił tylko 30,61%. W latach 1990–2000 udział tych badań w pracach habilitacyjnych ogółem wynosił prawie połowę (45,45%) (zob. tabela 3). Na równowagę w strukturze badań naukowych w latach 1990–2000 wpływ miały niewątpliwie prace habilitacyjne z zakresu rachunkowości zarządczej, które zostały rozpoczęte wcześniej, gdy ten obszar badawczy był dominujący. Udział tych prac w latach 1960–1989 wynosił 68% (zob. tabela 3).



Rysunek 3. Liczba prac habilitacyjnych z zakresu rachunkowości w Polsce w latach 1960–1989 i w okresie transformacji (1990–2016)

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z tabeli 3.

Przedstawione dane wskazują nie tylko na pogłębiającą się asymetrię w badaniach naukowych w pracach habilitacyjnych, ale także na dynamiczny wzrost ogółem tych badań w pierwszych latach XXI w. (2001–2016) o ponad 100%, co miało niewątpliwie wpływ na rozwój nauki rachunkowości w Polsce.

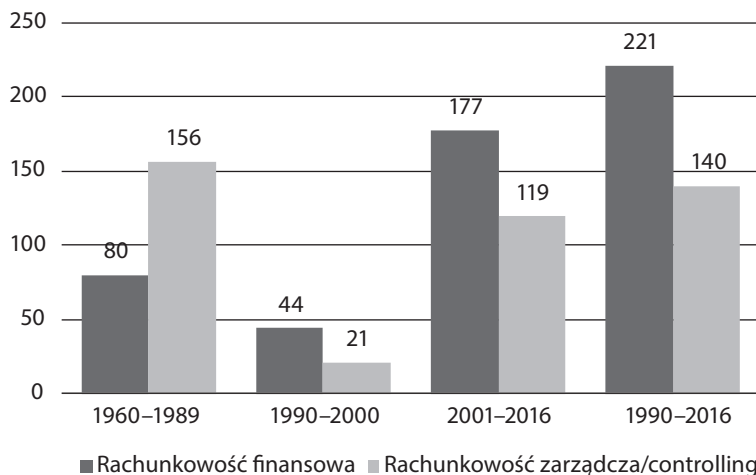
W zakresie prac doktorskich w latach 1990–2016 występował podobny stopień asymetrii. W okresie tym zrealizowano ogółem 361 prac doktorskich. Badania z zakresu rachunkowości finansowej realizowane były w 221 z nich i stanowiły 61,22%, a z zakresu rachunkowości zarządczej/controllersu w 140, co stanowiło 38,78% ogółu prac. Jednakże, analizując dane w przedziałach 1990–2000 i 2001–2016, daje się zauważyć, że w drugim okresie zaznaczyła się tendencja zmniejszająca różnicę między udziałem tematyki z obu analizowanych obszarów rachunkowości w badaniach realizowanych w pracach doktorskich. Udział prac z zakresu

rachunkowości finansowej w drugim przedziale czasowym zmniejszył się w porównaniu z pierwszym przedziałem (67,69%) – do 59,8%. Natomiast udział prac z zakresu rachunkowości zarządczej/controllersingu wzrósł w drugim przedziale prawie do 41%. Udział tych prac w pierwszym przedziale wynosił ponad 32% (tabela 4).

Tabela 4. Struktura badań naukowych z zakresu systemu rachunkowości w Polsce w latach 1960–1989 i w okresie transformacji 1990–2016 (prace doktorskie)

	Obszar rachunkowości		Razem
	Rachunkowość finansowa	Rachunkowość zarządcza/controllersingu	
1960–1989	80	156	236
%	33,90	66,10	100
1990–2000	44	21	65
%	67,69	32,31	100
2001–2016	177	119	296
%	59,80	41	100
1990–2016	221	140	361
%	61,22	38,78	100

Źródło: opracowanie własne na podstawie zestawienia prac doktorskich (Sojak i in., 2007; Sojak, Czerska, 2017 – uwzględniono 138 prac ze 160).



Rysunek 4. Liczba prac doktorskich z zakresu rachunkowości w Polsce w latach 1960–1989 i okresie transformacji (1990–2016)

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z tabeli 4.

Przedstawione dane liczbowe jednoznacznie wskazują, że w rozwoju badań naukowych realizowanych w pracach doktorskich i habilitacyjnych w okresie transformowania systemu rachunkowości w Polsce w latach 1990–2016 występowała asymetria. Zdecydowanie dominowały wtedy problemy z obszaru rachunkowości finansowej. Podobnie jak w przypadku prac habilitacyjnych, w latach 2001–2016 miał miejsce dynamiczny wzrost liczby prac doktorskich w relacji do lat 1990–2000, co potwierdza również rozwój nauki rachunkowości w Polsce w początkach XXI w.

Analiza programów kształcenia akademickiego i zawodowego w zakresie rachunkowości

W okresie transformacji gospodarki następował rozwój kształcenia akademickiego w zakresie rachunkowości, uczelnie wyższe uzyskiwały swobodę decydowania o programach kształcenia, uruchamiano nowe specjalności, studia podyplomowe, a ostatnio również nowe kierunki studiów, przy spełnieniu ustawowo określonych warunków (ustawa o szkolnictwie wyższym – 1990, 2005, 2011).

Od 1990 r. niektóre uczelnie do programów kształcenia na specjalnościach z zakresu rachunkowości, prowadzonych na kierunku informatyka i cybernetyka, a później na kierunku zarządzanie i marketing, oprócz tradycyjnych wykładów z podstaw rachunkowości, rachunkowości finansowej, analizy finansowej, rachunku kosztów, wprowadzały wykład z rachunkowości zarządczej lub controllingu. Miał on minimalny wymiar godzin (15–30 godz.), co oznaczało, że na specjalnościach z zakresu rachunkowości przekazywana była głównie wiedza z rachunkowości finansowej, obejmująca zasady prowadzenia ksiąg handlowych, sporządzania sprawozdań finansowych, zmiany w regulacjach rachunkowości (UoR) i prawie podatkowym. Ten zakres wiedzy dominował na specjalnościach rachunkowości do 2006 r. Od roku akademickiego 2006/2007 uczelnie mogły uruchamiać nowy kierunek, tj. finanse i rachunkowość, który stwarzał możliwości rozszerzenia zakresu wiedzy z rachunkowości przekazywanej studentom na I i II stopniu studiów⁴.

Oprócz wymienionych kierunków uczelnie uruchamiały studia podyplomowe z zakresu rachunkowości dla praktyków. Początkowo były one skierowane do księgowych i koncentrowały się głównie na problemach z obszaru rachunkowości finansowej i na systemie podatkowym. Z początkiem tego wieku kilka uczelni znacznie rozszerzyło liczbę prowadzonych studiów podyplomowych ukierunkowanych na wiedzę z zakresu rachunkowości zarządczej/controllingu lub

4 Szerzej ocena treści kształcenia na tym kierunku w: Winiarska, 2010.

audytu wewnętrznego w związku z tworzonymi nowymi stanowiskami pracy, takimi jak specjalista rachunkowości zarządczej/controller czy audytor wewnętrzny. Do 2014 r. studia te umożliwiały absolwentom uzyskiwanie certyfikatów zawodowych, np. biegłego rewidenta, doradcy finansowego, lub uprawnień do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Po trzech latach funkcjonowania kierunku finanse i rachunkowość w systemie dwustopniowym – w 2010 r. – przeprowadzone zostały na nim i na studiach podyplomowych badania struktury przekazywanej wiedzy z rachunkowości w kontekście tworzonego w praktyce systemu rachunkowości, zbudowanego z rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej/controllersingu. Badania przeprowadzone były przez uczestników seminarium magisterskiego pod moim kierunkiem. Zostało w nich ostatecznie uwzględnionych 8 wydziałów z 6 uczelni państwowych, które prowadziły studia stacjonarne dwustopniowe na kierunku finanse i rachunkowość oraz studia podyplomowe. Przedmiotem badań były programy specjalności z zakresu rachunkowości, publikowane wraz z liczbą godzin na stronach internetowych wydziałów następujących uczelni: Uniwersytet Gdański, Uniwersytet Łódzki, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Uniwersytet Warszawski, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie.

Badania wykazały, że na I stopniu studiów w analizowanych ośrodkach występowało duże zróżnicowanie pod względem ogólnej liczby godzin zajęć, tj. na 9 specjalnościach z zakresu rachunkowości (od 90 do 510 godzin) na kierunku finanse i rachunkowość. Na zajęciach tych w dominującym stopniu przekazywana była wiedza z zakresu rachunkowości finansowej (od 80 do 100% godzin). Absolwenci trzech specjalności o najmniejszej liczbie zajęć z rachunkowości (90–120 godzin) w stu procentach uzyskiwali wiedzę tylko z rachunkowości finansowej (Wydziały Nauk Ekonomicznych UW i SGGW, Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny UŁ). Na pozostałych specjalnościach, o większej liczbie zajęć (powyżej 150 godzin), oprócz dominujących pod względem godzinowym zajęć z zakresu rachunkowości finansowej prowadzone były zajęcia z zakresu rachunkowości zarządczej w minimalnym wymiarze 30 lub 60 godzin.

Z przeprowadzonej analizy struktury wiedzy z zakresu rachunkowości wynika, że absolwenci I stopnia studiów na sześciu specjalnościach uzyskiwali szeroką wiedzę z rachunkowości finansowej oraz podstawową wiedzę z rachunkowości zarządczej. Minimalny zakres tej wiedzy był niewystarczający, aby mogli być specjalistami rachunkowości zarządczej, ale pozwalał na objaśnienie im roli i struktury systemu rachunkowości podmiotów działających w warunkach gospodarki rynkowej. Natomiast absolwenci trzech specjalności, uzyskujący tylko wiedzę z zakresu rachunkowości finansowej w powiązaniu z ustawą o rachunkowości i regulacjami

podatkowymi, mieli przekazywany zdeformowany „obraz” roli systemu rachunkowości w praktyce gospodarki rynkowej – ograniczonej tylko do tworzenia informacji dla odbiorców zewnętrznych w formie sprawozdań finansowych, deklaracji podatkowych i innych sprawozdań zewnętrznych.

W badanych ośrodkach na II stopniu studiów na kierunku finanse i rachunkowość kontynuowane były specjalności z I stopnia studiów. Różniły się one pod względem ogólnej liczby godzin z zakresu rachunkowości (od 120 do 270 godzin) i struktury przekazywanej wiedzy. Szczegółowe dane zawiera tabela 5.

W programach kształcenia siedmiu specjalności wiedza z zakresu rachunkowości zarządczej stanowiła od 50% (Wydział Nauk Ekonomicznych UW) do 78% (Wydział Zarządzania UŁ) w ogólnej liczbie godzin. Jednakże tylko w programach czterech z siedmiu specjalności wiedza z zakresu rachunkowości zarządczej była przekazywana w większym wymiarze godzinowym (od 135 do 210 godzin). Natomiast w programach pozostałych dwóch specjalności dominowała nadal wiedza z zakresu rachunkowości finansowej (60–70%), a wiedza z zakresu rachunkowości zarządczej stanowiła od 30 do 40% (SGH, Wydział Zarządzania UE w Poznaniu) w ogólnej liczbie godzin zajęć z rachunkowości (195 i 225 godzin).

Tabela 5. Struktura wiedzy z zakresu rachunkowości przekazywana na kierunku finanse i rachunkowość na II stopniu studiów stacjonarnych w roku akademickim 2009/2010 w badanych uczelniach państwowych

Wydziały uniwersytetów i specjalności	Ogólna liczba specjalności	Liczba godzin rachunkowości zarządczej	%	Liczba godzin rachunkowości finansowej	%
Wydział Zarządzania, Uniwersytet Gdański:					
• Finanse przedsiębiorstw i controlling	255	135	52,9	120	47,1
• Rachunkowość	225	135	60,0	90	40,0
Wydział Zarządzania, Uniwersytet Łódzki*:					
• Rachunkowość i finanse	270	210	77,8	60	22,2
Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny, Uniwersytet Łódzki:					
• Rachunkowość finansowa	135	75	65,6	60	44,4
Wydział Nauk Ekonomicznych, SGGW:					
• Rachunkowość finansowa przedsiębiorstwa	240	150	62,5	90	37,5

Wydziały uniwersytetów i specjalności	Ogólna liczba specjalności	Liczba godzin rachunkowości zarządczej	%	Liczba godzin rachunkowości finansowej	%
Wydział Zarządzania, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu:	225	90	40,0	135	60,0
• Finanse i rachunkowość					
Wydział Ekonomii, UE w Poznaniu	120	90	75,0	30	25,0
• Finanse i polityka pieniężna					
Szkoła Główna Handlowa:					
• Rachunkowość	195	60	30,8	135	69,2
Wydział Nauk Ekonomicznych, Uniwersytet Warszawski:					
• Finanse i rachunkowość	120	60	50,0	60	50,0

* Dane z roku 2010/2011.

Źródło: opracowanie własne.

Na podstawie przeprowadzonej analizy struktury przekazywanej wiedzy z zakresu rachunkowości na II stopniu studiów na kierunku finanse i rachunkowość można stwierdzić, że absolwenci wszystkich dziewięciu specjalności uzyskali wiedzę o systemie rachunkowości zbudowanym z rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej oraz jego roli i funkcjach w zarządzaniu podmiotami działającymi w gospodarce rynkowej. Wiedza ta umożliwiała absolwentom podejmowanie pracy głównie w zawodzie księgowego, w firmach audytorskich (krajowych i zagranicznych) i biurach rachunkowych świadczących usługi księgowe dla małych i średnich firm. Tylko absolwenci czterech specjalności na trzech uczelniach, charakteryzujących się wysoką ogólną liczbą godzin z rachunkowości (powyżej 220 godzin) i dużą liczbą godzin zajęć z rachunkowości zarządczej (135–210 godzin), która umożliwia przedstawienie także zaawansowanych metod z tego obszaru, mogliby ubiegać się o stanowisko asystenta specjalisty rachunkowości zarządczej/controllersa czy młodszego specjalisty rachunkowości zarządczej.

Analiza struktury wiedzy z zakresu rachunkowości przekazywana praktykom w ramach studiów podyplomowych wykazała również dominację wiedzy z zakresu rachunkowości finansowej. Na czterech z pięciu badanych uczelni państwowych w roku akademickim 2009/2010 prowadzono sześć studiów podyplomowych z zakresu rachunkowości, o wymiarze godzinowym powyżej 100 godzin (114–220 godzin). Na każdej z tych uczelni było studium podyplomowe pod nazwą Rachunkowość lub Rachunkowość i finanse albo Rachunkowość i zarządzanie finansami, w którym dominowała wiedza z zakresu rachunkowości finansowej (60–87%). Zajęcia z rachunkowości zarządczej stanowiły od 13% do 40%. Tylko na dwóch uczelniach prowadzone były trzy studia podyplomowe zorientowane na wiedzę

z zakresu rachunkowości zarządczej/controllingu (UG – 1 studium, UŁ, Wydział Zarządzania – 2 studia). Na studiach tych zajęcia z zakresu rachunkowości zarządczej/controllingu stanowiły od 60% do 90%.

Tabela 6. Struktura wiedzy z zakresu rachunkowości na studiach podyplomowych w roku akademickim 2009/2010

Wydział/studia podyplomowe	Ogólna liczba godzin	Liczba godzin			
		Rachunkowość finansowa	%	Rachunkowość zarządcza	%
Wydział Zarządzania UŁ:					
• Audyt wewnętrzny i rachunkowość	264	116	60,4	76	69,6
• Rachunkowość i zarządzanie finansami	300	60	31,9	128	68,1
• Rachunkowość zarządcza/Controlling	268	160	72,7	60	27,3
Wydział Zarządzania UG:					
• Rachunkowość i finanse	240	60	32,3	126	67,7
• Controlling w zarządzaniu	260	132	91,7		
Wydział Nauk Ekonomicznych SGGW:					
• Rachunkowość	260	45	26,5	12	8,3
SGH:					
• Rachunkowość i finanse przedsiębiorstw	242	16	12,7	110	87,3

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań Knop, 2010.

Przedstawione wyniki badań, które ze względu na małą liczbę badanych uczelni miały charakter cząstkowy, w pełni potwierdziły wyniki badania kompleksowego przeprowadzonego w 2013 r. w zakresie kształcenia akademickiego w obszarze rachunkowości zarządczej na kierunku finanse i rachunkowość na uczelniach publicznych i prywatnych na I stopniu (47 uczelni) i II stopniu studiów (24 uczelnie) oraz studiach podyplomowych (Zarzycka, 2014, s. 220–230). Z badań tych wynikało również, że:

- na I stopniu studiów na kierunku finanse i rachunkowość na większości badanych uczelni dominującą była wiedza z zakresu rachunkowości finansowej (35 uczelni); tylko na sześciu uczelniach, które uruchomiły specjalność z rachunkowości zarządczej, wymiar godzinowy zajęć z zakresu rachunkowości zarządczej był znaczny i przekraczał 110 godzin;
- na II stopniu studiów na kierunku finanse i rachunkowość na większości badanych uczelni dominowała wiedza z zakresu rachunkowości finansowej; wymiar godzinowy zajęć z rachunkowości zarządczej wynosił 45–90 godzin; tylko pięć z badanych uczelni oferowało na kierunku finanse i rachunkowość szerszy kurs rachunkowości zarządczej (powyżej 120 godzin), obejmujący zagadnienia operacyjnej i strategicznej rachunkowości zarządczej;

- w roku akademickim 2013/2014 tylko cztery uczelnie prywatne oraz pięć państwowych uruchomiło studia podyplomowe w obszarze rachunkowości/controllersingu (Zarzycka, 2014, s. 221).

W badaniu kształcenia zawodowego w zakresie rachunkowości uwzględniony został okres 1990–2015. Przedmiotem badania były programy podstawowych kursów prowadzonych w tych latach przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce (SKwP) – największą instytucję zajmującą się od ponad stu lat kształceniem zawodowym w zakresie rachunkowości w naszym kraju. Od początku okresu transformacji gospodarki członkowie SKwP aktywnie uczestniczyli we wdrażaniu do prawa polskiego dyrektyw UE w zakresie sprawozdawczości finansowej i zawodu biegłego rewidenta oraz MSSF. Jednocześnie od pierwszych lat transformacji gospodarki stowarzyszenie kontynuowało, zaczerpnięty z okresu gospodarki planowej, trzystopniowy program kształcenia głównych księgowych. W programie tym nowy system rachunkowości w podmiotach, za który byli oni odpowiedzialni, tak jak w okresie socjalizmu, nadal nie obejmował rachunkowości zarządczej. W programach kursów uwzględniana była tylko wiedza z zakresu rachunkowości finansowej w powiązaniu z nowymi regulacjami, takimi jak ustawa o rachunkowości, MSSF, badaniem sprawozdań oraz prawem podatkowym i innymi uregulowaniami rozliczeń podmiotów z otoczeniem. Uwzględniane były tylko niektóre elementy struktury rachunku kosztów pełnych, dostarczające informacji o kosztach rzeczywistych niezbędnych do sporządzenia sprawozdań finansowych (koszt wytworzenia produktów, struktura kosztów według rodzaju). Tak podporządkowany potrzebom informacyjnym sprawozdawczości zewnętrznej rachunek kosztów zyskał adekwatne określenie – sprawozdawczy rachunek kosztów⁵. Ten zakres wiedzy, silnie powiązany z zakresem przedmiotowym ustawy, który – jak wspomniano wcześniej – nie odpowiada jej tytułowi, powodował, że absolwenci tych kursów, pozbawieni wiedzy z zakresu rachunkowości zarządczej, mieli nieprawidłowy obraz struktury systemu rachunkowości podmiotów działających w gospodarce rynkowej oraz jego celów. Byli oni przekonani, że system rachunkowości, tak jak w okresie gospodarki planowej, ma tylko jeden cel – dostarczenie informacji dla otoczenia, tworzonych zgodnie z obowiązującymi regulacjami. Zmianie uległa tylko liczba odbiorców zewnętrznych – oprócz agend rządowych stali się nimi również inwestorzy, właściciele prywatni, społeczeństwo. Dla zrealizowania tego celu w programie szkoleniowym SKwP uzyskiwali oni wiedzę o systemie rachunkowości zawężonym do podsystemu rachunkowości finansowej, a więc emitującym informacje dla odbiorców zewnętrznych w formie sprawozdań finansowych zbudowanych z nowych elementów i według nowych zasad ujętych w obowiązujących regulacjach

5 Termin ten był również używany przez niektórych autorów publikacji książkowych z zakresu rachunkowości.

prawnych i środowiskowych. Absolwenci programów szkoleniowych prowadzonych przez SKwP przez ponad dwadzieścia lat transformacji gospodarki posiadali wiedzę i umiejętności tworzenia w praktyce systemów rachunkowości zdominowanych przez podsystem rachunkowości finansowej, które dostarczały informacji odbiorcom zewnętrznym. Ze względu na brak wiedzy z zakresu rachunkowości zarządczej nie tworzyli oni w systemie rachunkowości podsystemu uwzględniającego ten obszar wiedzy, co powodowało, że systemy rachunkowości w praktyce ignorowały zapotrzebowanie menadżerów na informacje istotne w podejmowaniu decyzji w warunkach tworzącego się rynku towarów i usług. Szerzej skutki przedstawionego programu kształcenia zawodowego księgowych dla transformacji systemów rachunkowości w praktyce objaśnione zostały w następnym punkcie artykułu.

Dopiero kilka lat przed wprowadzeniem certyfikacji zawodu księgowego przez SKwP do programu tego wprowadzone zostały zajęcia z zakresu rachunkowości zarządczej w minimalnym wymiarze godzin (14 godzin). Sygnalizowana zaledwie wiedza z zakresu rachunkowości zarządczej tylko minimalnie zmieniała świadomość księgowych o strukturze systemu rachunkowości i nie dawała podstaw, zwłaszcza głównym księgowym, do tworzenia w systemie rachunkowości podsystemu rachunkowości zarządczej. Zakres tej wiedzy zwiększał się w kształceniu zawodowym księgowych dopiero po uruchomieniu przez Zarząd Główny SKwP certyfikacji zawodu księgowego w 2010 r. W programie kursu dla kandydatów na głównych księgowych (trzeci stopień certyfikacji) wyodrębniony został 32-godzinny moduł VII „Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza”. Stanowiło to 16,3% ogółu godzin zajęć na tym kursie (196 godzin zajęć + 4 godziny egzaminu). W programie tego kursu w 2015 r. czas trwania tego modułu został zwiększony do 40 godzin. Wprowadzono również do programu kursu czwartego stopnia zawodowego – dyplomowanego księgowego – nowy moduł (XIII) przeznaczony do objaśniania zagadnień z obszaru rachunkowości zarządczej. Moduł ten trwa 28 godzin, co stanowi 17,5% ogólnej liczby godzin szkolenia dla kandydatów na dyplomowanych księgowych (160 godz.)⁶.

Równocześnie z wprowadzaniem zmian w programach szkoleń III i IV stopnia Zarząd Główny SKwP podjął działania zmierzające do uruchomienia certyfikacji specjalisty ds. rachunkowości zarządczej. Specjalista ten został po raz pierwszy w Polsce zamieszczony w wykazie zawodów i specjalności (kod 241106) opublikowanym przez Ministerstwo Pracy i Polityki Społecznej (rozporządzenie MPiPS 2010) w 2010 r. Na mocy uchwały Prezydium ZG SKwP z 4 czerwca 2012 r. została powołana Komisja ds. Opracowania Zasad Certyfikacji Specjalisty Rachunkowości

6 <http://lodz.skwp.iq.pl/szkolenia/iii-stopien-dla-kandydatow-na-glownego-ksiegowego-152>,
<http://lodz.skwp.iq.pl/szkolenia/iv-stopien-dla-kandydatow-na-dyplomowanego-ksiegowego-153>.

Zarządczej⁷. Zakończyła ona działalność w 2014 r. po opracowaniu ogólnej koncepcji certyfikacji zawodowej z zakresu rachunkowości zarządczej oraz szczegółowego programu kursu dla kandydatów na certyfikowanego specjalistę rachunkowości zarządczej⁸.

Z analizy procesu kształcenia zawodowego księgowych, prowadzonego przez SKwP w latach 1990–2015, oraz certyfikowania specjalistów rachunkowości, przeprowadzonego w kontekście transformowania systemu rachunkowości, wynika kilka wniosków.

Po pierwsze, SKwP, mając pełną swobodę w kształtowaniu programów kształcenia, dokonało samoograniczenia wiedzy o systemie rachunkowości podmiotów w gospodarce rynkowej. System ten w programach kursów był objaśniany przez pryzmat nowej wiedzy tylko z jednego podsystemu rachunkowości, to jest rachunkowości finansowej, a więc podsystemu podlegającego regulacjom prawnym w obszarze zasad sporządzania sprawozdań finansowych i ich struktury.

Po drugie, brak w programach kształcenia wiedzy z zakresu podsystemu rachunkowości zarządczej i ich silne powiązanie z regulacjami odnoszącymi się tylko do zagadnień z obszaru rachunkowości finansowej i sprawozdawczości zewnętrznej, lecz tytułowanymi zbyt swobodnie względem ich treści jako regulacje rachunkowości (rozporządzenie MF w sprawie prowadzenia rachunkowości, ustawa o rachunkowości, Międzynarodowe Standardy Rachunkowości), spowodowało ukształtowanie się w świadomości ogromnej liczby absolwentów kursów SKwP, że system rachunkowości to ewidencja i sprawozdawczość finansowa sporządzana dla potrzeb odbiorców zewnętrznych.

Po trzecie, stosowane przez ponad dwadzieścia lat przez SKwP programy kształcenia zawodowego księgowych, ze względu na zakres przekazywanej wiedzy, wspierały transformację systemu rachunkowości tylko w zakresie podsystemu rachunkowości finansowej. Utrwalały także lukę wiedzy z zakresu rachunkowości zarządczej wśród praktyków księgowych, spowodowaną oceną terminu w okresie gospodarki planowej. Pozbawienie księgowych tej wiedzy powodowało, że w ich świadomości nie funkcjonował termin „rachunkowość zarządcza”. W związku z tym ta grupa zawodowa stanowiła barierę w tworzeniu podsystemu rachunkowości zarządczej, we wdrażaniu innowacji i transformowaniu struktury systemu rachunkowości w podmiotach działających w warunkach tworzącego się

7 Skład Komisji ds. Opracowania Zasad Certyfikacji Specjalisty Rachunkowości Zarządczej (2012–2015): przewodnicząca – prof. dr hab. I. Sobańska, członkowie: prof. dr hab. K. G. Świdzka, dr hab. A. Szycha, prof. nadzw. UŁ dr hab. P. Kabalski (sekretarz), dr hab. A. Piosik, prof. nadzw. UE dr M. Ciechan-Kujawa, dr A. Szydełko, dr G. Klamecka-Roszkowska, R. Gorycki, J. Roszczyk.

8 Szerzej problem certyfikacji specjalisty rachunkowości zarządczej na świecie i w Polsce objaśniony został w publikacjach: Szycha, 2011; Zarzycka, 2015.

rynku, a więc systemów zbudowanych z podsystemów rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej, odpowiadających na potrzeby informacyjne odbiorców wewnętrznych i zewnętrznych.

Oprócz SKWP kształceniem zawodowym w zakresie rachunkowości, ze względu na duże zapotrzebowanie praktyków na tę wiedzę, zajmowały się również inne podmioty szkoleniowe.

W analizowanych latach wiedzę z zakresu rachunkowości zarządczej praktycy, w tym księgowi, menadżerowie, kandydaci na członków rad nadzorczych, pozyskiwali na intensywnych kursach i szkoleniach organizowanych przez nowo powstałe wówczas jednostki kształcenia zawodowego o różnych formach prawnych, takie jak fundacje (np. Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Fundacja Centrum Prywatyzacji, Fundacja Przedsiębiorczości w Łodzi), spółki szkoleniowo-konsultingowe (np. TG Rafib w Łodzi, INFOR) i funkcjonujące od dawna towarzystwa wyższej użyteczności (np. PTE, TNOiK). Jednostki te, oprócz szkoleń z zakresu zmian w zasadach sporządzania sprawozdań finansowych, organizowały liczne szkolenia dotyczące rachunkowości zarządczej – o charakterze otwartym i zamkniętym (dla pracowników spółek). Kształcenie zawodowe w zakresie rachunkowości wymienione jednostki prowadziły szczególnie intensywnie w latach 1991–2000.

Analiza procesu transformacji systemu rachunkowości w praktyce polskiej (1991–2015)

W pierwszych latach wprowadzania zmian w gospodarce zmierzających do przeprowadzenia procesu przekształceń własnościowych, restrukturyzacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych oraz tworzenia się rynku papierów wartościowych niezbędna była transformacja systemów rachunkowości w przedsiębiorstwach w celu dostosowania ich sprawozdawczości do potrzeb informacyjnych wielu nowych odbiorców zewnętrznych. Transformacja systemów rachunkowości funkcjonujących w przedsiębiorstwach państwowych rozpoczęła się w podsystemie rachunkowości finansowej w 1991 r. na mocy rozporządzenia Ministra Finansów (szerzej objaśnione w drugim punkcie artykułu). W ramach transformacji tego podsystemu księgowi tworzyli nowe zakładowe plany kont, zdobywali wiedzę o nowych zasadach rachunkowości i wyceny bilansowej oraz strukturze nowych sprawozdań finansowych, a także wdrażali zmiany zachodzące w prawie gospodarczym w celu prawidłowego rozliczania się podmiotu z otoczeniem. Proces transformowania systemów rachunkowości w obszarze rachunkowości finansowej miał charakter powszechny i był łatwy do zaobserwowania, gdyż odbywał się pod wpływem nowych regulacji prawnych w zakresie zasad sporządzania sprawozdań

finansowych i ich zmian. Sprawozdania te były rozbudowane zwłaszcza w spółkach użyteczności publicznej lub spółkach wchodzących na GPW w Warszawie pod wpływem rosnących potrzeb informacyjnych nowych odbiorców zewnętrznych, tj. inwestorów, akcjonariuszy i innych interesariuszy. Kolejne zmiany wprowadzane w regulacjach prawnych i środowiskowych (dyrektywy UE IV, VII i VIII, MSR/MSSF, dyrektywa PE i Rady UE 2014/95) w zakresie zasad sporządzania sprawozdań finansowych jednostkowych i skonsolidowanych, a ostatnio również zintegrowanych raportów biznesowych, zostały szeroko objaśnione w literaturze przedmiotu (np. Kiziukiewicz, 1995; Sawicki, 2002; Walińska, 2003; Gmytrasiewicz, Karmańska, Olchowicz, 1999; Jaruga, Kabalski, 2001; Jaruga, Frendzel, Kabalski, Ignatowski, 2006; Gierusz, 2006; Świdorska, Więclaw, 2008; Samelak, 2013).

Proces transformacji systemów rachunkowości przebiegał inaczej w drugim obszarze, to jest w rachunkowości zarządczej, który nie podlega regulacjom prawnym. Proces mógł się dokonywać tylko na podstawie decyzji i potrzeb informacyjnych menadżerów, a więc nie miał charakteru powszechnego. Ze względu na zindywidualizowany charakter tego obszaru poznanie procesu jego tworzenia w systemach rachunkowości podmiotów funkcjonujących w Polsce wymagało badań empirycznych. Prowadzenie tych badań jest utrudnione ze względu na to, że rachunkowość zarządcza, tworząc istotne informacje do podejmowania decyzji, jest w podmiotach objęta tajemnicą handlową. Stąd też proces transformacji systemu rachunkowości w obszarze rachunkowości zarządczej w podmiotach jest objaśniany w polskiej literaturze przedmiotu tylko w niewielu publikacjach opartych na badaniach empirycznych realizowanych metodą przypadku, obserwacji bezpośredniej lub badań ankietowych zróżnicowanych pod względem liczby respondentów – od kilkudziesięciu do kilkuset (Sobańska, Szychta, 1995; Gierusz, Kujawski, Kujawski, 1996; Sobańska, Wnuk, 1999; Karmańska, 2000; Szychta, 2001; 2006; 2007; Szadziwska, 2002; Karmańska, 2000; Januszewski, Gierusz, 2004; Dynowska, 2007; Wnuk-Pel, 2011; Gutowska, 2014; Rojek, 2015).

Z badań tych wynikało, że w pierwszych latach transformacji rachunek kosztów – podstawowe narzędzie w rachunkowości zarządczej – po jego wyłączeniu spod regulacji prawnych nie był modernizowany w nowych systemach rachunkowości, lecz został zachowany rachunek kosztów pełnych. Jednakże był on znacznie ograniczony pod względem struktury informacji i dostosowany tylko do potrzeb nowej sprawozdawczości finansowej. Rachunek ten był prowadzony tylko w ujęciu *ex post*, w celu tworzenia wyłącznie informacji o ponoszonych w podmiocie rzeczywistych kosztach, według rodzaju. Były one niezbędne do sporządzenia rachunku zysków i strat w wariantcie porównawczym, wybieranym wówczas powszechnie przez podmioty przekształcane w różne formy prawne. Rachunek kosztów pełnych podporządkowany tylko potrzebom sprawozdawczości finansowej

został w literaturze przedmiotu przez niektórych autorów określony jako sprawozdawczy rachunek kosztów (Szydełko, 2004).

Badania empiryczne w zakresie zmian zachodzących w obszarze rachunkowości zarządczej prowadzone były w latach 1994–2015 przez kilkunastu badaczy. Pozwoliły one na poznanie przebiegu procesu transformowania systemów rachunkowości w obszarze rachunkowości zarządczej w podmiotach o różnej wielkości, różnych formach prawnych i różnym pochodzeniu kapitału, w zakresie przyczyn rozwoju tego obszaru, stosowanych metod oraz zadań realizowanych przez specjalistów rachunkowości zarządczej/controllerów.

Jak wykazały badania ankietowe przeprowadzone w latach 1999–2001, dominującą przyczyną zmiany rachunku kosztów w spółkach o różnych formach prawnych i rozwoju rachunkowości zarządczej była rosnąca konkurencja na rynku towarów i usług (Sobańska, 2003, rozdz. 15). Pod jej wpływem wzrastało w spółkach zagrożenie zachowania równowagi finansowej. Zwiększenie tempa zmian w systemach rachunku kosztów nastąpiło dopiero w drugiej połowie lat dziewięćdziesiątych. W okresie tym wdrażany był wieloblokowy i wielostopniowy rachunek kosztów i wyników w ujęciu *ex post* i *ex ante* (budżety), który tworzył informacje odpowiadające ówczesnym potrzebom menadżerów skoncentrowanych na zarządzaniu krótkookresowym przez cele. Pozwalał on na użycie innych narzędzi rachunkowości zarządczej (np. cen transferowych) oraz na stosowanie w rachunkowości odpowiedzialności za koszty i wyniki oraz systemy motywacyjne (wykorzystanie budżetów). Na wdrażanie zasad wymienionego rachunku w podmiotach w ostatniej dekadzie ubiegłego wieku wskazują nie tylko moje własne doświadczenia (łącznie ponad 60 wdrożeń), badania ankietowe własne i prowadzone przez różnych autorów (np. Sobańska, Wnuk, 2000; Szadzińska, 2002; Sobańska, 2003; Szychta, 2001), ale również aktywność spółek konsultingowych wdrażających ten rachunek, pod nazwą controlling, w firmach korzystających z systemu komputerowego SAP, w którym moduł „Controlling” został dostosowany do zasad tego rachunku.

Badania wskazywały również na wdrożenia klasycznego rachunku kosztów zmiennych standardowych lub formy mieszanej rachunku kosztów (zasady rachunku kosztów zmiennych i rachunku kosztów pełnych). Są to systemy dostosowane do tworzenia informacji dla procesów zarządzania krótkookresowego w podmiotach używających tradycyjnych technologii, hierarchicznie zorganizowanych.

Badania ankietowe i analizy przypadków prowadzone od początku tego wieku wskazują na zastosowanie w podmiotach działających w Polsce nowych systemów rachunku kosztów, tworzących informacje do zarządzania strategicznego, takich jak rachunek kosztów działań (ABC) czy metody lean management accounting (w tym rachunek kosztów celu). Są to systemy wdrażane w podmiotach stosujących innowacyjne technologie. W podmiotach polskich jest ich stosunkowo niewiele w porównaniu z wcześniej

wymienionymi tradycyjnymi systemami (zaledwie kilka procent). W znacznie większym stopniu metody strategicznej rachunkowości zarządczej występują w systemach rachunkowości w podmiotach o kapitale zagranicznym.

Badania ankietowe wskazują również na:

- funkcjonowanie w podmiotach rozwijających rachunkowość zarządczą jednostek organizacyjnych tworzących informacje dla odbiorców wewnętrznych, pod różnymi nazwami, np.: dział rachunkowości zarządczej, dział controllingu, dział budżetowania, dział planowania i controllingu itd.;
- wysokie wymagania stawiane specjalistom rachunkowości zarządczej/controllersom w zakresie wiedzy, umiejętności i etyki;
- brak wiedzy u praktyków dotyczącej metod strategicznej rachunkowości zarządczej (np. ABC, BSC).

Jednakże z badań ankietowych z lat dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku i późniejszych, prowadzonych od początku tego wieku, wynika, że w przeważającej liczbie badanych podmiotów stosowany jest tradycyjny rachunek kosztów pełnych rzeczywistych. Liczba tych podmiotów wolno maleje, ale nadal jest bardzo wysoka – stanowiły one 70–80% podmiotów ankietowanych (Szychta, 2007, s. 238; Wnuk-Pel, 2011, s. 2002). Wyniki te wskazują, że w ogromnej liczbie tych podmiotów stosowane są systemy rachunkowości, w których dominuje rachunkowość finansowa, a rachunek kosztów rzeczywistych jest w pełni podporządkowany potrzebom sprawozdawczości finansowej. W systemach tych brakuje rachunkowości zarządczej, tworzącej informację dla procesów zarządzania (informacje zorientowane na przyszłość). Oznacza to jednocześnie, że w przeważającej liczbie podmiotów system rachunkowości jest zdominowany przez rachunkowość finansową, a rachunkowość zarządcza, ograniczona do sprawozdawczego rachunku kosztów rzeczywistych, podporządkowana jest wyłącznie potrzebom informacyjnym niezbędnym do sporządzania sprawozdań finansowych. Takie systemy rachunkowości występują głównie w podmiotach o kapitale polskim. W przedsiębiorstwach o kapitale zagranicznym są one rzadziej spotykane. W przeważającej liczbie badanych podmiotów tego typu występują systemy rachunkowości, w których rozwijana jest rachunkowość zarządcza i coraz częściej stosowane są metody strategicznej rachunkowości zarządczej (ABC, BSC, metody lean management accounting).

Z ostatnich pilotażowych badań ankietowych, które przeprowadziłam w 2013 r. w 67 podmiotach, wynika, że w podmiotach krajowych (ogółem 34) system rachunkowości zbudowany z rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej/controllersom występował prawie w połowie badanych jednostek (16 podmiotów), natomiast jeszcze w ponad połowie stosowany był retrospektywny system rachunkowości, zbudowany z rachunkowości finansowej i sprawozdawczego rachunku kosztów pełnych rzeczywistych (53%). W podmiotach zagranicznych (ogółem 28)

rachunkowość zarządcza/controlling występowała w systemach rachunkowości w znacznie większej liczbie podmiotów (71%).

Z badań tych wyłania się nieco lepszy obraz stanu rozwoju systemów rachunkowości w polskich podmiotach, gdyż w prawie połowie z nich funkcjonowała rachunkowość zarządcza i systemy te zachowały symetrię. Jednakże w podmiotach zagranicznych w znacznie większej liczbie występują systemy rachunkowości rozwijane w sposób symetryczny.

Wnioski końcowe

Przeprowadzona analiza czynników mających znaczenie dla rozwoju systemów rachunkowości w praktyce przedsiębiorstw w latach 1990–2015, takich jak kształcenie specjalistów rachunkowości, publikowana wiedza, badania naukowe oraz regulacje prawne w zakresie zasad sporządzania sprawozdań finansowych, pozwala na sformułowanie kilku ogólnych wniosków:

1. W rozwoju każdego z analizowanych czynników, podobnie jak w większości systemów rachunkowości w podmiotach polskich, występuje zjawisko asymetrii, mimo że rozwój każdego z nich i systemów rachunkowości odbywał się pod wpływem niezależnych decyzji. W systemach rachunkowości w praktyce, tak jak w rozwoju analizowanych czynników, rachunkowość finansowa zdecydowanie dominowała nad rachunkowością zarządczą.
2. Stan rozwoju systemów rachunkowości w praktyce podmiotów działających w Polsce jest bardzo zróżnicowany – są systemy rachunkowości zdominowane przez rachunkowość finansową i pozbawione rachunkowości zarządczej oraz systemy zbudowane z rachunkowości finansowej i strategicznej rachunkowości zarządczej.
3. Brak rozwoju rachunkowości zarządczej w systemach rachunkowości w większości podmiotów polskich osłabia ich konkurencyjność.
4. Wzrasta liczba podmiotów polskich, w których rozwijana jest rachunkowość zarządcza dostosowana do potrzeb zarządzania krótkookresowego. Oznacza to, że są to podmioty stosujące tradycyjne technologie i zarządzane w sposób tradycyjny.
5. Niewielki procent podmiotów polskich wdraża metody strategicznej rachunkowości zarządczej dostosowane do zarządzania innowacyjnymi przedsiębiorstwami.
6. W większości przedsiębiorstw zagranicznych działających w Polsce w systemach rachunkowości funkcjonuje rachunkowość zarządcza. W ostatnich latach w systemach tych wdrażane są metody strategicznej rachunkowości

zarządczej. Są to podmioty stosujące innowacyjne technologie i strategię zrównoważonego rozwoju.

7. Ustawa o rachunkowości zawiera zapisy dotyczące tylko regulowanej części systemu rachunkowości, tj. rachunkowości finansowej, emitującej sprawozdania finansowe. Regulator powinien zadbać, aby tytuł ustawy był adekwatny do jej treści – dla ugruntowania w świadomości społecznej prawidłowego rozumienia rachunkowości w gospodarce rynkowej.
8. Nowy zawód specjalisty rachunkowości zarządczej/controllersa jest słabo wspierany wiedzą w kształceniu akademickim i w ogóle nie ma wsparcia w kształceniu zawodowym realizowanym przez SKwP – ze względu na brak jego certyfikacji.
9. Przyjęta w UE strategia zrównoważonego rozwoju stwarza warunki do wdrażania innowacyjnych technologii zmniejszających zużycie zasobów naturalnych. Powstawanie takich podmiotów w Polsce będzie stwarzało zapotrzebowanie na nowe informacje finansowe i niefinansowe przez procesy zarządzania strategicznego. Do tworzenia tych informacji niezbędne będzie wdrożenie metod strategicznej rachunkowości zarządczej, obecnie słabo rozpoznawanych przez praktyków rachunkowości lub w ogóle im nieznanych. Metody te w programach kształcenia akademickiego (dyplomowego i podyplomowego) powinny mieć zarezerwowany odpowiedni czas na zajęciach, w celu ich dokładnego objaśnienia. Obecnie metody te prezentowane są zwykle na zakończenie zajęć. Często z różnych powodów następuje ich skrócenie i wtedy metody strategicznej rachunkowości zarządczej nie są w ogóle prezentowane słuchaczom.
10. Autorzy podręczników akademickich powinni coraz szerzej objaśniać zawód specjalisty rachunkowości zarządczej/controllersa, jako partnera biznesu, wraz z obszerną wiedzą o metodach strategicznej rachunkowości zarządczej i kulturze organizacji odpowiedzialnych społecznie.

Literatura

1. Dobroszek J., Michalak J. (2013), *Nurty i metody badawcze w nauce rachunkowości w Polsce i na świecie*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 71(127), s. 99–123.
2. Dynowska J. (2007), *Controlling jako narzędzie zarządzania w przedsiębiorstwie*, praca doktorska (maszynopis powielony), Uniwersytet im. M. Kopernika, Toruń.
3. Fedak Z. (1962), *Rachunek kosztów produkcji przemysłowej. Zagadnienia wybrane*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
4. 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 SKwP”, t. 35, s. 41–47.

5. Gierusz J. (2006), *Rachunek zysków i strat – propozycja nowej formuły*, „Rachunkowość”, nr 2, s. 3–8.
6. Gutowska D. (2014), *Koncepcja Lean Accounting w zarządzaniu działalnością operacyjną przedsiębiorstw produkcyjnych*, praca doktorska napisana pod kierunkiem prof. dr hab. T. Martyniuk (maszynopis powielony), Uniwersytet Gdański, Sopot.
7. Gmytrasiewicz M., Karmańska A., Olchowicz I. (1999), *Rachunkowość finansowa*, Difin Warszawa.
8. Januszewski A., Gierusz J. (2004), *Możliwości wdrożenia rachunku kosztów działań – wyniki badań empirycznych*, „Rachunkowość”, nr 7, s. 19–23.
9. Jaruga A., Kabalski P. (2001), *Znowelizowana ustawa o rachunkowości a standardy międzynarodowe*, ODDK, Gdańsk.
10. Jaworski J., Sokołowska K. (2014), *Problematyka, metody badawcze oraz charakter artykułów opublikowanych w „Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości” w latach 2004–2013*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 76(132), s. 7–26.
11. Johnson H.T., Kaplan R.S. (1987), *Relevance Lost: the rise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press, Cambridge.
12. Jaruga A., Frendzel M., Kabalski P., Ignatowski R. (2006), *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej. Nowe regulacje*, SKWP, Warszawa.
13. Kabalski P. (2012), *Wybrane problemy stosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w Polsce. Organizacja, kultura, osobowość, język*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
14. Karmańska A. (2000), *Modelowanie rachunkowości zarządczej ubezpieczyciela na podstawie rachunku kosztów działań*, [w:] „Monografie i opracowania”, nr 482, SGH, Warszawa.
15. Knop A. (2010), *Badanie rozwoju wiedzy z zakresu rachunkowości zarządczej w latach 1996–2010*, praca magisterska napisana pod kierunkiem prof. nadzw. dr hab. I. Sobańskiej, Wydział Zarządzania UŁ, Łódź.
16. Kiziukiewicz T. (1995), *Sprawozdanie z przepływów środków pieniężnych według ustawy o rachunkowości i wytycznych Ministra Finansów*, Ekspert, Wrocław.
17. Maroszek E. (2012), *Rachunkowość finansowa a rachunkowość zarządcza – w literaturze*, praca magisterska napisana pod kierunkiem prof. nadzw. dr hab. I. Sobańskiej, Wydział Zarządzania UŁ, Łódź.
18. Messner Z. (2007), *Kilka refleksji w roku Jubileuszu Stulecia Stowarzyszenia Księgowych w Polsce*, [w:] T. Cebrowska, A. Kowalik, R. Stępień (red.), *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, SKWP, Warszawa.
19. Rojek D. (2015), *Struktura i uwarunkowania rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie produkcyjnym wykorzystującym koncepcję Lean Management*, praca doktorska napisana pod kierunkiem prof. dr hab. I. Sobańskiej (maszynopis powielony), Uniwersytet Łódzki, Łódź.
20. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie prowadzenia rachunkowości (Dz.U. z 1991 r. Nr 10).
21. Samelak J. (2013), *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.
22. Sawicki K. (red.) (2002), *Polityka bilansowa i analiza finansowa. Nowoczesne instrumenty zarządzania firmą*, Ekspert, Wrocław.
23. Sobańska I. (2003), *Rachunkowość zarządcza w praktyce polskiej*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, C.H. Beck, Warszawa.
24. Sobańska I. (2010), *Aspekty rozwoju rachunku kosztów w praktyce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 56(112), s. 207–222.
25. Sobańska I., Kabalski P. (2016), *Ustrój społeczno-gospodarczy a tematyka publikacji książkowych z zakresu rachunkowości na przykładzie Polski – zarys historyczny (1945–2015)*, [w:]

- S. Sojak (red.), *ABACUS – od instruktarzy gospodarczych po współczesne podręczniki rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.
26. Sobańska I., Szychta A. (1995), *Management accounting in Polish companies in the period of structural transformations*, The 18th Annual Congress of the European Accounting Association, Birmingham.
 27. Sobańska I., Walińska E. (2018), *Przyczynek do postrzegania struktury współczesnego systemu rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” [w druku].
 28. Sobańska I., Wnuk T. (1999), *The Development of Management Accounting in Enterprises Operating in Poland in 1990's*, *Accounting and Audit: Problems of Development*, Riga Latvian University Press, Riga.
 29. Sobańska I., Wnuk T. (2000), *Zmiany w praktyce rachunkowości zarządczej na przełomie XX i XXI wieku*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKWP”, t. 56, s. 215–222.
 30. Sojak S., Czerska E. (2017), *Zestawienie tytułów profesorskich, prac habilitacyjnych i doktorskich z zakresu rachunkowości obronionych w Polsce w latach 2007–2016*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 92(148), s. 227–278.
 31. Sojak S., Gierusz J., Kozak P., Czerska E. (2007), *Zestawienie prac habilitacyjnych i doktorskich z zakresu rachunkowości obronionych w Polsce w latach 1948–2006*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 37(93), s. 9–111.
 32. Szadzińska A. (2002), *Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach produkcyjnych północnej Polski – stan i kierunki zmian*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 9(65), s. 90–112.
 33. Szychta A. (2001), *Zastosowanie metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 5(61), s. 100–119.
 34. Szychta A. (2006), *Praktyka rachunkowości zarządczej w Polsce w świetle wyników badań ankietowych*, [w:] I. Sobańska, W.A. Nowak (red.), *Międzynarodowe i krajowe regulacje rachunkowości i ich implementacja. Wyzwania i bariery*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
 35. Szychta A. (2007), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
 36. Szychta A. (2011), *Rachunkowość zarządcza jako działalność zawodowa w kontekście doświadczeń zagranicznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 62(118), s. 289–312.
 37. Szydełko A. (2004), *Sprawozdawczy rachunek kosztów. Aspekty księgowe i zarządcze*, SKwP Oddział Podkarpacki w Rzeszowie, Rzeszów.
 38. Świdarska G., Więclaw W. (2008), *Sprawozdanie finansowe bez tajemnic. Rachunkowość finansowa w praktyce*, Wydawnictwo Difin, Warszawa.
 39. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694).
 40. Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. prawo o szkolnictwie wyższym (Dz.U. z 2005 r. Nr 164, poz. 1365 z późn. zm.).
 41. White L.R. (2009), *Challenging the value creation paradigm in today's accounting profession*, „Cost Management”, January/February, s. 18–29.
 42. Winiarska K. (2010), *Ocena treści kształcenia na kierunku „Finanse i Rachunkowość” w wybranych uczelniach w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 56(112), s. 295–306.
 43. Wnuk-Pel T. (2011), *Zastosowanie rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
 44. Walińska E. (2003), *Rachunkowość podatków odroczonych*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Łódź.
 45. Zarzycka E. (2014), *Kształcenie w obszarze rachunkowości zarządczej/controllersingu na studiach I i II stopnia na kierunku Finanse i Rachunkowość w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 79(135), s. 215–234.
 46. Zarzycka E. (2015), *Rola międzynarodowych kwalifikacji w procesie rozwoju i kształcenia specjalistów ds. rachunkowości zarządczej w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 81(137), s. 137–154.

Wykaz publikacji z lat 1976–2017

1976

1. *Ze studiów nad modelami rachunku kosztów. Referat na konferencji PAN: Systemy informatyczne rachunku kosztów*, SKwP, Warszawa, s. 42–59 (współautor: A. Jarugowa).
2. *Kontrola wiadomości przy pomocy egzaminu sprawdzanego przez komputer*, Centralny Ośrodek Metodyczny Studiów w Warszawie, Seria „Studia i Materiały”, Band 26, Poznań, s. 91–103 (współautor: G. Idzikowska) (udział I.S. 50%).
3. Recenzja – G. Geissler, G. Reinecke, *Rechen mit Kosten in der Industrie*, Verlag die Wirtschaft, Berlin 1975, „Ekonomista”, nr 6, s. 1456–1458 (współautor: A. Jarugowa) (udział I.S. 60%).
4. *Einige Erfahrungen aus Anwendung von Planspielen im Lehrprozess in Hochschule*, (Referat) RGW – Konferenz. Die Anwendung der Planspielen (simulations games) in ökonomischer Forschungen, Budapest, s. 119–124 (współautorzy: J. Czarnecki, A. Jarugowa, S. Karpiński, E. Soroka) (udział I.S. 40%).

1977

5. *Zmiany organizacyjne a potencjał kadrowy Centralnego Laboratorium Przemysłu Bawełnianego w latach 1957–1971*, „Acta Universitatis Lodzensis”, seria III, zeszyt 6, s. 125–143.
6. Recenzja – H.M. Schoenfeld, *Kostenrechnung C.E. Poeschel Verlag Stuttgart 1975 Bande I, II, III*, „Ekonomista”, nr 4, s. 981–982 (współautor: A. Jarugowa).
7. *Rola gier kierowniczych w nauczaniu*, „Życie Szkoły Wyższej”, nr 5, s. 115–121 (współautorzy: J. Czarnecki, A. Jaruga, S. Karpiński, E. Soroka).

1978

8. *Doskonalenie metod nauczania i eksperymentalnych technik badawczych*, „Życie Szkoły Wyższej”, nr 7–8, s. 9–14 (współautorzy: A. Jarugowa, K. Szymański) (udział I.S. 40%). 1979 r.
9. Recenzja – *Kissing T., Otto W., Nutzensrechnung in der Industriebetrieben und Kombinat*, Verlag die Wirtschaft, Berlin 1979, „Ekonomista”, nr 1, s. 262–263.
10. *Rachunek kosztów a modele kosztów*, praca doktorska, Uniwersytet Łódzki, Łódź, ss. 259.
11. *Refleksje nad rachunkiem kosztów*, „Przegląd Organizacji”, nr 1, s. 21–23.

1981

12. *Model rachunku kosztów w systemie zarządzania*, [w:] K. Sawicki (red.), *Kierunki i sposoby doskonalenia rachunkowości. Materiały z ogólnopolskiej konferencji nt. „Kierunki i sposoby doskonalenia rachunkowości”*, SKwP, Szczecin, s. 87–96 (współautor: A. Jarugowa) (udział I.S. 80%).
13. *Wykorzystanie gier kierowniczych w badaniach laboratoryjnych i dydaktyce*, Centralny Ośrodek Metodyczny Studiów Ekonomicznych w Warszawie, t. 45, Poznań, s. 282–294 (współautorzy: A. Jarugowa, K. Szymański) (udział I.S. 40%).

1982

14. *Rachunek kosztów. Problemy, zadania, gry. (Skrypt uczelniany)*, „Folia Oeconomica”, Uniwersytet Łódzki, Łódź, wyd. 1, ss. 141 (współautorzy: M. Bieńczyk, A. Jarugowa, Z. Jaglińska, M. Marcinkowski, R. Sochacka, S. Szejna, K. Szymański) (udział I.S. 40%); wyd. 2 – 1984 r.
15. *Rachunek kosztów i efektów w podejmowaniu decyzji*, TNOiK, Łódź, seria: „Reforma gospodarcza”, s. 16–28.
16. *Rachunek gospodarczy na szczeblu przedsiębiorstwa*, [w:] *Reforma gospodarcza*, TNOiK, Łódź, s. 47–68 (współautorzy: R. Sochacka, J. Marcinkowski, J. Wołkowski) (udział I.S. 40%).

1983

17. *Rachunek kosztów pełnych i rachunek kosztów zmiennych. Organizacja – Koszty – Efekty*, TNOiK, Łódź, s. 38–53.

18. *Rachunek kosztów pełnych oraz rachunek kosztów zmiennych. Wady i zalety*, [w:] *Rachunek kosztów a polityka cenowa przedsiębiorstwa, materiały konferencyjne*, TNOiK, Łódź, s. 38–54.
19. *Jaki rachunek kosztów?*, „Zarządzanie”, nr 7–8, s. 17–19.

1984

20. *Rachunek kosztów a polityka cenowa przedsiębiorstwa*, referat – Konferencja „Rachunkowość i informatyka w zarządzaniu przedsiębiorstwem”, Łódź, s. 271–293 (współautorzy: R. Sochacka, J. Wołkowski) (udział I.S. 50%).
21. *Struktura rachunku kosztów i efektów – podstawowe elementy*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP”, t. 7, s. 91–104 (współautor: A. Jarugowa) (udział I.S. 80%).
22. *Rachunek kosztów a warunki funkcjonowania przedsiębiorstwa*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP”, t. 8, s. 63–71.

1985

23. *Rozwój modeli rachunku kosztów*, [w:] *System informacyjny rachunkowości. Analiza, struktury, projekty*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica”, nr 45, s. 110–118 (współautor: A. Jarugowa).
24. *Koncepcja modelu rachunku kosztów i efektów*, [w:] *System informacyjny rachunkowości. Analiza, struktury, projekty*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica”, nr 45, s. 119–136 (współautor: A. Jarugowa) (udział I.S. 90%).
25. *Ocena i analiza poprawności tworzenia informacji o kosztach*, [w:] *System informacyjny rachunkowości. Analiza struktury, projekty*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica”, nr 45, s. 151–164.
26. *Rachunek kosztów ośrodków elektronicznej techniki obliczeniowej*, III seminarium dla kadry kierowniczej ośrodków obliczeniowych, materiały seminaryjne, Centrum Szkolenia Informatycznego ZETO – Łódź, Łódź, ss. 12.
27. *Application of business games to short-term decision making (C-V-P)*, 16th IFAC/ISAGA Conference of Business Games and Simulation Modelling, Ałma-Ata, USSR, Abstract, s. 98–99 (współautor: A. Jaruga) (udział I.S. 50%).

1986

28. *The impact of cost Accounting modelling on organization behaviour – simulation experiment*, „Systems Science”, vol. 12, nr 1–2, s. 145–160 (współautorzy: A. Jaruga, R. Sochacka) (udział I.S. 30%).

1987

29. *Grundprobleme der Kostenrechnung in Rechenzentren*, Referat – Konferencja „Zur Entwicklung der Kosten- und Leistungsrechnung unter Automatisierungsbedingungen”, Karl-Marx-Universität Leipzig, Leipzig, s. 81–86.
30. *Decyzyjne aspekty rachunku kosztów*, [w:] *Rachunek kosztów i wyników w systemie kontroli przedsiębiorstw socjalistycznych (materiały na III międzynarodowe seminarium zorganizowane przez Instytut Rachunkowości Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu)*, „Prace Naukowe AE”, nr 367, s. 59–65.

1988

31. *Die Grundlagen der staatlichen Bildung von Beurteilung*, Referat – Konferencja „Das betriebliche Rechnungswesen als Leitungsinstrument”, Karl-Marx-Universität, Leipzig, s. 60–67.
32. *Koszty usług informatycznych. Stan zastosowań i badań*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP”, t. 14, s. 27–33.
33. *Przechodzenie od metod kosztowych do metod rynkowych w decyzjach cenowych przedsiębiorstwa*, [w:] *Problemy polityki cenowo-dochodowej przedsiębiorstw w realizacji II etapu reformy gospodarczej. Materiały konferencyjne z cyklu: Zarządzanie – parametry – metody – techniki*, referat, TNOiK O/M Łódź, Łódź, s. 153–168.

1990

34. *Czwarta Dyrektywa EWG i sposób jej interpretacji w prawie narodowym. Materiały konferencyjne* – „Nowe standardy rachunkowości i sprawozdań finansowych”, TNOiK, Łódź, s. 25–35.
35. *Czwarta Dyrektywa Rady EWG: „O rocznych zamknięciach rachunkowych spółek o określonych formach prawnych”*, opracowanie wersji polskojęzycznej, „Biuletyn Informacyjny Krajowej Rady Dyplomowanych Biegłych Księgowych”, nr 2, SKwP, Warszawa, s. 16–48.
36. *Wprowadzenie do rachunkowości zarządczej. Poradnik dla kadry kierowniczej*, PTE, Katowice, ss. 107 (współautorzy: A. Jarugowa, A. Szychta) (udział I.S. 50%).
37. *Rachunkowość zarządcza. Cz. I: Problemy, zadania, gry*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, ss. 183 (współautor: A. Jaruga) (udział I.S. 40%); wyd. 2 – 1995 r.
38. *Koncepcja rachunku indywidualnych kosztów i marż pokrycia (wg P. Riebla)*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP”, t. XVII, s. 11–21.

39. *Dyrektywy EWG – Harmonizacja standardów rachunkowości w krajach wspólnot europejskich*, „Biuletyn Krajowej Rady Dyplomowych Biegłych Księgowych”, nr 2, s. 13–16.

1991

40. *Harmonizacja standardów rachunkowości w EWG*, [w:] A. Jarugowa (red.), *Współczesne problemy rachunkowości*, PWE, Warszawa, s. 87–92 (współautor: A. Jarugowa).
41. *Nowe koncepcje rachunku kosztów w Niemczech*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP”, zeszyt specjalny, s. 23–27 (współautor: M. Schweitzer) (udział I.S. 30%).
42. *Metody kalkulacji. Koszty, ceny, decyzje*, PWE, Warszawa, ss. 275 (współautorzy: A. Jarugowa, R. Sochacka) (udział I.S. 80%); kolejne wydania – 1993, 1994.

1992

43. *Podręczny słownik polsko-angielsko-niemiecki terminów rachunkowości*, RaFiB, Łódź (współautorzy: A. Jarugowa, A. Szychta i in.) (udział I.S. 40%).
44. *Controlling w Twojej firmie*, opracowanie i tłumaczenie I. Sobańska, A. Rozenkowska, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa (tytuł oryginalny: E. Mayer R. Mann, *Controlling für Einsteiger*) (udział I.S. 80%).
45. *Rachunkowość zarządcza*, [w:] A. Jarugowa, I. Sobańska i in., *Rachunkowość dla menadżerów*, wyd. I, RaFiB, Łódź, s. 53–70.
46. *Analiza prognozy rentowności*, [w:] A. Jarugowa, I. Sobańska i in., *Rachunkowość dla menadżerów*, wyd. I, RaFiB, Łódź, s. 71–81.
47. *Wielopodmiotowy i wielostopniowy rachunek kosztów i wyników*, [w:] A. Jarugowa, I. Sobańska i in., *Rachunkowość dla menadżerów*, wyd. I, RaFiB, Łódź, s. 81–91.
48. *Analiza problemów decyzyjnych*, [w:] A. Jarugowa, I. Sobańska i in., *Rachunkowość dla menadżerów*, RaFiB, Łódź, wyd. I, s. 107–129; wyd. II – 1993 r., wyd. III – 1994 r., wyd. IV – 1996 r.

1993

49. *Plan kont jako instrument integracji rachunkowości*, [w:] A. Jaruga (red.), *Problemy adaptacji nowych regulacji w rachunkowości*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica”, nr 127, s. 51–58.

1994

50. *Rachunek kosztów w warunkach stosowania wysokich technologii i strategii konkurencji*, [w:] A. Jarugowa, I. Sobańska i in., *Rachunkowość dla menedżerów*, wyd. III rozszerzone, RaFiB, Łódź, s. 57–164.
51. *Zręby formułowania teorii rachunku kosztów w Niemczech*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP”, t. 26, s. 63–71.
52. *Rachunek kosztów w Niemczech u schyłku XX wieku*, [w:] A. Jaruga (red.), *Materiały konferencyjne: Współczesne koncepcje rachunkowości w zarządzaniu organizacjami gospodarczymi*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 29–42.
53. *Rachunkowość zarządcza. Problemy, przykłady, zadania*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa, ss. 171 (współredakcja naukowa).

1995

54. *Management Accounting in Polish Companies in the Period of Structural Transformations*, The 18th Annual Congress of the European Accounting Association, Birmingham, 10–15 May, abstract (współautor: A. Szychta) (udział I.S. 50%).
55. *Mały słownik rachunkowości i bankowości polsko-francuski, francusko-polski*, RaFiB, Łódź, ss. 207 (współautorzy: A. Szychta, W. Roszczyn) (udział I.S. 30%; dobór i opracowanie słownictwa polskiego).
56. *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Część I*, SKwP, Zarząd Główny, Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego, Warszawa, s. 107–135 (współautor: A. Jarugowa).
57. *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Część II*, SKwP, Zarząd Główny, Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego, Warszawa, ss. 323 (współautorzy: A. Jarugowa, L. Kopczyńska, J. Marcinkowski, W.A. Nowak, A. Szychta).
58. *Rachunkowość zarządcza. Część 1: Problemy, zadania, gry*, wyd. II rozszerzone, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, ss. 100 (współredakcja: A. Jaruga) (udział I.S. 40%).

1996

59. *Rozwój rachunku kosztów w Niemczech do 1945 roku*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP”, t. 36, s. 133–148.
60. *Rachunek kosztów celu w zarządzaniu kosztami. Ekspert*, „Rachunkowość i Finanse”, nr 1, s. 3–8.

61. *Rachunek kosztów w zarządzaniu kosztami przedsiębiorstwa. Konferencja Naukowa Komitetu Naukowego Organizacji i Zarządzania Polskiej Akademii Nauk i Wydziału Zarządzania Akademii Górniczo-Hutniczej*, [w:] W. Krawczyk (red.), *Zarządzanie przedsiębiorstwami w gospodarce rynkowej. Materiały konferencyjne*, AGH, Kraków, s. 217–277.
62. *Projektowanie systemów rachunkowości zarządczej. Uwarunkowania i możliwości*, [w:] Z. Messner (red.), *Rachunkowość zarządcza w teorii i praktyce*, Akademia Ekonomiczna, Katowice, s. 111–122 (współautor: A. Szycha) (udział I.S. 50%).

1997

63. *Tendencje rozwoju rachunku kosztów w Niemczech*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, ss. 218 (praca habilitacyjna).
64. *Dynamiczny rozwój rachunku kosztów w RFN w okresie powojennym (do 1980 roku)*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP”, t. 38, s. 137–141.
65. *Controlling w przedsiębiorstwie*, „Życie Gospodarcze”, nr 19, s. 28–29.

1998

66. *Rozwój systemów rachunku kosztów w gospodarce rynkowej*, RaFiB, Łódź, ss. 160.
67. *Rachunek kosztów celu (ang. Target costing) w strategicznym zarządzaniu kosztami*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP”, t. 45, s. 78–89.
68. *Koncepcje niemieckie w zakresie integrowania rachunku kosztów z procesami zarządzania długookresowego*, [w:] A. Karmańska (red.), *Rachunkowość u progu XXI wieku*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa, s. 339–359.
69. *Kalkulacja kosztów produktów*, [w:] A. Jarugowa (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, SKwP, Zarząd Główny, Centralny Ośrodek Doskonalenia Kadr, Warszawa, s. 113–143.
70. *Rozwinięty system rachunku kosztów i wyników a rachunek odpowiedzialności*, [w:] A. Jarugowa (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, SKwP, Zarząd Główny, Centralny Ośrodek Doskonalenia Kadr, Warszawa, s. 204–221.
71. *Rachunkowość zarządcza. Część I: Problemy, zadania, gry*, wyd. III rozszerzone, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, ss. 120 (współautor: A. Jaruga).

1999

72. *The Development of Management Accounting in Enterprises Operating in Poland in 1990's, Accounting and Audit: Problems of Development*, Riga Latvian University Press, Riga, Latvia, s. 156–160 (współautor: T. Wnuk) (udział I.S. 60%).
73. *Tendencje rozwoju rachunku kosztów*, [w:] J. Mońka. D. Sołtys (red.), *Rachunkowość zarządcza – budżetowanie jako narzędzie współczesnego zarządzania*, „Prace Naukowe”, nr 834, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. O. Langego we Wrocławiu, Wrocław, s. 87–104.
74. *Causes and Directions of Changes in Costing Systems in Polish Enterprises During 1991–1999*, Paper presented at the conference *Accounting Perspectives on the Threshold of the 21st Century*, Tartu, Estonia, s. 217–221 (współautor: T. Wnuk) (udział I.S. 50%).
75. *Rachunkowość zarządcza, konwencjonalna i strategiczna*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie”, nr 1, s. 11–13.
76. *Integracja rachunku cyklu życia produktu w systemach rachunku kosztów – badania niemieckie*, materiały konferencyjne Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, maj, ss. 15.
77. *Metoda cyklu życia produktu a strategiczna rachunkowość zarządcza*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP”, t. 52, s. 47–56.

2000

78. *Zmiany w praktyce rachunkowości zarządczej na przełomie XX i XXI wieku*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP”, t. 56, s. 215–222 (współautor: T. Wnuk) (udział I.S. 60%).
79. *Causes and Directions of Changes in Management Accounting Practice in Poland*, Paper presented at the conference *Economics & Management – 2000 – Actualities and Methodology*, Kaunas, Lithuania 2000, [w:] *Ekonomika Ir Vadyba – 2000 – Aktualijos Ir Metodologija*, Kauno Technologijos Universitetas, Kaunas Technologija, s. 407–409 (współautor: T. Wnuk) (udział I.S. 50%).
80. *Ewidencja, rozliczanie i kalkulacja kosztów w tradycyjnym rachunku kosztów pełnych*, [w:] A. Jarugowa, I. Sobańska (red.), *Rachunkowość zarządcza. Część I: Problemy, zadania, gry*, wyd. III, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 7–37.
81. *Wprowadzenie do publikacji*, [w:] I. Sobańska, A. Szychta (red.), *Wybrane koncepcje i problemy rachunkowości na przełomie XX i XXI wieku*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”, nr 153, s. 3–8.

82. *Analiza zmienności kosztów*, [w:] A. Jarugowa, I. Sobańska (red.), *Rachunkowość zarządcza. Część 1: Problemy, zadania, gry*, wyd. III, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 38–45.
83. *Kalkulacja kosztów produktów*, [w:] A. Jaruga (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, wyd. III, SKWP, Zarząd Główny, Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego, Warszawa, s. 116–150.
84. *Rozwinięty system rachunku kosztów i wyników a rachunek odpowiedzialności*, [w:] A. Jaruga (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, wyd. III, SKWP, Zarząd Główny, Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego, Warszawa, rozdz. IX, s. 216–237.
85. *Analiza punktu krytycznego przy produkcji jedno- i wieloasortymentowej*, [w:] A. Jarugowa, I. Sobańska (red.), *Rachunkowość zarządcza. Część 1: Problemy, zadania, gry*, wyd. III, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 46–57.
86. *Modele rachunku kosztów a wynik finansowy*, [w:] A. Jarugowa, I. Sobańska (red.), *Rachunkowość zarządcza. Część 1: Problemy, zadania, gry*, wyd. III, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 86–91.
87. *Problemy rachunków kosztów dla potrzeb decyzji operacyjnych i specjalnych*, [w:] A. Jarugowa, I. Sobańska (red.), *Rachunkowość zarządcza. Część 1: Problemy, zadania, gry*, wyd. III, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 92–136.
88. *Rachunek kosztów działań (Activity-Based Costing)*, [w:] A. Jarugowa, I. Sobańska (red.), *Rachunkowość zarządcza. Część 1: Problemy, zadania, gry*, wyd. III, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 136–143 (udział I.S. 40%).
89. *Zmiany w systemie rachunku kosztów ZPB BORUTA S.A. dla potrzeb procesu budżetowania. Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, Wydział Zarządzania AGH w Krakowie, Kraków, s. 209–219.
90. *Dostosowanie niemieckich systemów rachunku kosztów i wyników dla potrzeb zarządzania*, [w:] I. Sobańska, A. Szychta (red.), *Wybrane koncepcje i problemy rachunkowości na przełomie XX i XXI wieku*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”, nr 153, s. 155–184.
91. *Zakres zmian w rachunku kosztów przedsiębiorstw polskich w obszarze objaśniania kosztów ochrony środowiska*, [w:] I. Sobańska, A. Szychta (red.), *Wybrane koncepcje i problemy rachunkowości na przełomie XX i XXI wieku*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”, nr 153, s. 187–199 (współautor: J. Kalinowski) (udział I.S. 50%).

2001

92. *Management Accounting Practice in Poland*, „Inżynierne Ekonomika”, nr 5(25), Kaunas, Technologija, Kaunas University of Technology, s. 48–51 (współautor: T. Wnuk) (udział I.S. 60%).
93. *Zarządzanie kosztami – problemy i metody*, [w:] *Wyznaczniki rozwoju przedsiębiorstwa – wartość, koszty płynność*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu”, nr 909, s. 123–143.
94. *Rola budżetów kosztów w japońskiej praktyce rachunku kosztów*, [w:] W. Krawczyk (red.), *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, Wydział Zarządzania AGH w Krakowie, Kraków, s. 68–75.

2002

95. *Rola rachunkowości zarządczej we wdrażaniu nowych zasad rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, numer specjalny, t. 8(64), s. 187–199.
96. *Rola budżetowania w procesie wdrażania znowelizowanej ustawy o rachunkowości*, [w:] W. Krawczyk (red.), *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, Wydział Zarządzania AGH w Krakowie, Kraków, s. 227–240.
97. *Nowe technologie i ich wpływ na strukturę kosztów i przychodów współczesnych przedsiębiorstw*, [w:] I. Sobańska, A. Szycha (red.), *Rozwój gospodarki rynkowej a rachunkowość w XXI wieku – wybrane zagadnienia*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”, nr 159, s. 129–148.
98. *Kalkulacja kosztów produktów*, [w:] A. Jarugowa (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, wyd. IV poprawione, SKwP, Zarząd Główny, Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego, Warszawa, s. 135–179.
99. *Rozwinięty system rachunku kosztów i wyników a rachunek odpowiedzialności*, [w:] A. Jarugowa (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, wyd. IV poprawione, SKwP, Zarząd Główny, Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego, Warszawa, s. 257–279.
100. *Wprowadzenie*, [w:] I. Sobańska, A. Szycha (red.), *Rozwój gospodarki rynkowej a rachunkowość w XXI wieku – wybrane zagadnienia*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”, nr 159, s. 3–8.

2003

101. *Rachunkowość zarządcza*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 32–57.

102. *Wpływ MSR na integrację rachunkowości: rachunkowość finansowa i rachunkowość zarządcza*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, numer specjalny, t. 13(69), s. 247–255.
103. *Podstawy rachunku kosztów i wyników*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 58–99.
104. *Systemy rachunku kosztów i wyników*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 100–145.
105. *International Accounting Standards and Management Accounting*, [w:] *International Conference Economics & Management 2003*, section: *Accounting, Audit and Business Taxation Changes During Integration into European Union*, Kaunas University of Technology, Kaunas, s. 55–57.
106. *Analiza relacji: koszty – rozmiary – wyniki. Ceny*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 146–191.
107. *Wycena produktu i operacyjny wynik okresu*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 192–232.
108. *Nowe technologie*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 352–369.
109. *Współczesne systemy rachunku kosztów i metody zarządzania kosztami*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 370–422.
110. *Rachunkowość zarządcza w praktyce polskiej*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 476–500.
111. *Problemy rachunkowości zarządczej w międzynarodowej grupie kapitałowej*, IV Konferencja Naukowa Katedry Zarządzania Finansami AGH, Zakopane 2003, nt. „Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka”, Wydział Zarządzania AGH w Krakowie, Kraków, s. 223–230.
112. *Rachunkowość zarządcza w praktyce światowej i polskiej na początku XXI wieku – aspekty strategiczne*, [w:] J. Jeżak (red.), *Rozwój teorii i praktyki zarządzania strategicznego. Doświadczenia krajowe i międzynarodowe*, t. I, Polsko-Amerykańskie Centrum Zarządzania przy Uniwersytecie Łódzkim, Łódź, s. 169–188.
113. *Wpływ MSR na integrację rachunkowości: rachunkowość finansowa i rachunkowość zarządcza*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, numer specjalny, t. 13(69), s. 247–255.

114. *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza w praktyce polskiej w latach 1991–2002*, [w:] M. Walczak (red.), *Rachunkowość polska w okresie integracji z Unią Europejską – wybrane zagadnienia*, Difin, Warszawa, s. 291–310.
115. *Rachunkowość zarządcza w grupie kapitałowej – nowy obszar badawczy*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 17(73), s. 110–120.

2004

116. *Zarządzanie projektem, podstawowe problemy*, [w:] I. Sobańska (red.), *Kontrakty długoterminowe. Przychody – Koszty – Wyniki*, Centrum Doradztwa i Informacji Difin, Warszawa, s. 14–36.
117. *Rachunkowość zarządcza*, [w:] I. Sobańska (red.), *Kontrakty długoterminowe. Przychody – Koszty – Wyniki*, Centrum Doradztwa i Informacji Difin, Warszawa, s. 37–60.
118. *Narzędzia rachunkowości zarządczej w zarządzaniu projektami długoterminowymi*, [w:] I. Sobańska (red.), *Kontrakty długoterminowe. Przychody – Koszty – Wyniki*, Centrum Doradztwa i Informacji Difin, Warszawa, s. 61–94.
119. *Rachunkowość kontraktów długoterminowych w warunkach zintegrowanego systemu informatycznego*, [w:] I. Sobańska (red.), *Kontrakty długoterminowe. Przychody – Koszty – Wyniki*, Centrum Doradztwa i Informacji Difin, Warszawa, s. 197–223.
120. *Wpływ globalizacji na integrację systemu rachunkowości*, [w:] J. Turyna, W. Szczęsny (red.), *Finansowe uwarunkowania rozwoju organizacji gospodarczych*, Difin, Warszawa, s. 386–395.
121. *The Status and Role of Management Accountants at the Start of a New Century, Accounting Change in the Period of Economic Transformation in Poland and Lithuania*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica”, nr 173, s. 95–104 (współredakcja naukowa).
122. *Potrzeba integracji rachunkowości zarządczej i rachunkowości finansowej w praktyce jako efekt zmian zasad sporządzania sprawozdań finansowych w Polsce i krajach Unii Europejskiej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 18(74), s. 100–109.
123. *Zastosowanie koncepcji BSC w zarządzaniu departamentem księgowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 18(74), s. 110–122 (współautor: G. Kulikowska).
124. *Współczesne tendencje rozwoju nauki i praktyki rachunkowości*, [w:] S. Wilmańska-Sosnowska (red.), *Rola nauk o zarządzaniu w kreowaniu społeczeństwa opartego na wiedzy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 73–101 (współautorzy: G. Idzikowska, A. Szychta, E. Walińska) (udział I.S. 40%).

125. *Balanced Scorecard in the Accounting Department – A Case Study, Abstract*, [w:] *Programme and Collected Abstracts*, 27th Annual Congress of the European Accounting Association, April 1–3, Prague, s. 348 (współautorzy: G. Kulikowska, J. Michalak) (udział własny I.S. 60%).
126. *Contemporary trends in development of accounting science and practice*, [w:] S. Wilmańska-Sosnowska (red.), *Management sciences and knowledge based society*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”, nr 178, s. 75–103 (współautorzy: G. Idzikowska, A. Szychta, E. Walińska) (udział I.S. 40%).

2005

127. *Nowe metody dydaktyczne w procesie nauczania rachunkowości na poziomie uniwersyteckim – prezentacja eksperymentu realizowanego na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 26(82), s. 207–218 (współautor: J. Michalak).
128. *Reorientacja sprawozdań finansowych i systemu rachunkowości jako skutek wdrożenia MSR*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 27(83), s. 75–96.
129. *Changes in the Accounting of Public Companies in Poland*, II Lithuanian-Polish International Scientific Seminar on Changes of Services Industry: Challenges on Age, Kaunas, 4–5 October, s. 47–59.
130. *Rachunkowość zarządcza w zarządzaniu projektami. Problemy, zadania, narzędzia*, [w:] I. Sobańska, A. Szychta (red.), *Ewolucyjne i współczesne aspekty rachunkowości*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”, nr 191, s. 53–71.
131. *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza w międzynarodowej grupie kapitałowej*, [w:] I. Sobańska, A. Szychta (red.), *Globalizacja a rozwój rachunkowości finansowej i zarządczej*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”, nr 189, s. 123–136.

2006

132. *Rachunkowość zarządcza w uniwersytetach publicznych: z badań empirycznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 31(87), s. 101–117.
133. *Specyfika rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach międzynarodowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 35(91), s. 104–122.
134. *Interdisciplinary Accounting Education in ERP class system – meeting conditions of IFAC's International Education Standards. Description and outcomes of educational experiment*, *Programme and Collected Abstract*, 29th Annual Congress of the European Accounting Association, Dublin, 22–24 March, s. 458 (współautorzy: J.S. Czarnecki, J. Michalak) (udział I.S. 40%).

135. *Rachunkowość zarządcza zorientowana na zarządzanie projektami (kontraktami)*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunkowość w przedsiębiorstwie budowlanym. Kontrakty. Planowanie. Kontrola*, Centrum Doradztwa i Informacji Difin, Warszawa, s. 40–64.
136. *Narzędzia rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach budowlanych. Zarys koncepcji*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunkowość w przedsiębiorstwie budowlanym. Kontrakty. Planowanie. Kontrola*, Centrum Doradztwa i Informacji Difin, Warszawa, s. 65–87.
137. *Rachunkowość kontraktów długoterminowych w warunkach zintegrowanego systemu informacyjnego*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunkowość w przedsiębiorstwie budowlanym. Kontrakty. Planowanie. Kontrola*, Centrum Doradztwa i Informacji Difin, Warszawa, s. 216–235.
138. *Międzynarodowa rachunkowość zarządcza. Wybrane problemy*, [w:] I. Sobańska, W. Nowak (red.), *Międzynarodowe i krajowe regulacje rachunkowości i ich implementacja. Wyzwania i bariery*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 171–188.
139. *Problemy rachunkowości zarządczej w międzynarodowym przedsiębiorstwie*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, wyd. 2 poprawione i rozszerzone, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 548–576.
140. *Międzynarodowe i krajowe regulacje rachunkowości i ich implementacja. Wyzwania i bariery*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, ss. 259 (redakcja naukowa).
141. *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, wyd. 2 poprawione i rozszerzone, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 597 (redakcja naukowa).

2007

142. *Czy metody rachunkowości zarządczej są źródłem informacji dla sprawozdań sporządzanych wg MSR?*, „Nowe Standardy Sprawozdawczości”, nr 6, s. 6.
143. *Nowa orientacja systemu rachunkowości w praktyce polskiej w kontekście wdrażania MSR/MSSF*, [w:] T. Cebrowska, A. Kowalik, R. Stępień (red.), *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, SKwP, Warszawa, s. 277–300.
144. *Założenia i ogólna struktura projektu systemu rachunkowości zarządczej w Uniwersytecie Łódzkim*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 36(92), s. 71–97 (współautorzy: A. Szychta, J. Michalak) (udział I.S. 40%).
145. *Zmiany w rachunkowości spółek publicznych w kontekście wdrażania MSR/MSSF*, [w:] I. Sobańska (red.), *Wpływ międzynarodowych i krajowych regulacji*

sprawozdawczości finansowej i auditingu na zamiany w praktyce rachunkowości, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 183–194.

146. *Changes in the University of Lodz management accounting system. A case study – objectives and general structure of the project. Programme and Collected Abstract*, 30th Annual Accounting Association, 25–27 April, Lisbon, s. 511 (współautorzy: A. Szychta, J. Michalak, M. Michalak) (udział własny 50%).

2008

147. *Relacje międzyorganizacyjne – nowe spektrum rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 42(98) s. 153–162.
148. Abstrakt w języku angielskim: *The impact of globalization on performance measurement systems. Theoretical model and its empirical verification*, *Programme and Collected Abstract*, The 31st Annual Congress of the European Accounting Association, Rotterdam, 22–26.04, s. 610 (współautor: J. Michalak) (udział I.S. 50%).
149. *Cykl badawczy i koncepcja postulatywnego modelu rachunku kosztów*, [w:] I. Sobańska, A. Szychta (red.), *Wybrane prace z dorobku 60-lecia Katedry Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego 1948–2008*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 77–88.

2009

150. *Rachunkowość zarządcza*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 65–96.
151. *Podstawy rachunku kosztów i wyników*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 97–132.
152. *Systemy rachunku kosztów i wyników*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 179–221.
153. *Pomiar kosztów produktu*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 331–370.
154. *Rachunek kosztów celu*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2009, s. 407–437.
155. *Kaizen Costing*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 438–452.

156. *Rachunek kosztów w praktyce polskiej*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 453–476.
157. *Entwicklungsstand der Leistungsmessungssysteme in Unternehmen in Polen: Ergebnisse einer empirischen Studie*, [w:] A. Warda, Z. Weigt (red.), *Nachwuchswissenschaftler Präsentieren Ihre Forschung*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 175–190 (współautor: J. Michalak) (udział I.S. 50%).
158. *Nurty badawcze i innowacyjne metody współczesnej rachunkowości zarządczej*, [w:] M. Urbaniak (red.), *Rola nauk o zarządzaniu w gospodarce opartej na wiedzy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 49–76 (współautor A. Szycha).

2010

159. *Aspekty rozwoju rachunku kosztów w praktyce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 56(112), s. 207–222.
160. *Rachunkowość zarządcza a controlling*, „Rachunkowość: nr 3, s. 59–62 (współautorzy: A. Szycha, P. Kabalski i in.) (udział I.S. 50%).
161. *Rachunek kosztów i wyników strumienia wartości*, [w:] I. Sobańska, P. Kabalski (red.), *System rachunkowości w okresie kryzysu gospodarczego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 147–164.
162. *Rachunkowość zarządcza*, [w:] Sobańska I. (red.), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 73–106.
163. *Podejście Lean*, [w:] Sobańska I. (red.), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 107–132.
164. *Analiza rentowności*, [w:] Sobańska I. (red.), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 186–214.
165. *Decyzje*, [w:] Sobańska I. (red.), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 215–254.
166. *Perspektywa międzynarodowa*, [w:] Sobańska I. (red.), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 565–588.
167. *Rozwój rachunkowości zarządczej w Polsce po 1990 r.*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 616–640.
168. *Research Trends and Innovative Methods in Present-Day Management Accounting*, [w:] M. Urbaniak (red.), *The role of management sciences in the*

knowledge-based economy, Łódź University Press, Łódź, s. 51–76 (współautor: A. Szychta) (udział I.S. 50%).

2011

169. *Granice organizacyjne systemu rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 62(118), s. 251–263.
170. *Zmiany w rachunkowości zarządczej w kontekście teorii kosztów transakcyjnych*, [w:] A. Szychta (red.), *Teoria i praktyka współczesnej rachunkowości*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”, nr 249, s. 35–46.
171. *Wykorzystanie informacji z rachunku redukcji kosztów w procesie ciągłego doskonalenia*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 64(120), s. 83–99 (współautor: Rojek D.) (udział I.S. 60%).
172. *Rachunkowość w zarządzaniu „szczupłym” przedsiębiorstwem*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 41, s. 481–490.
173. *Ocena systemów rachunku kosztów w zarządzaniu kosztami i sprawozdawczości finansowej*, [w:] I. Sobańska, M. Turzyński (red.), *Rachunkowość, audyt i kontrola w zarządzaniu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 125–148.

2012

174. *Jedność systemu rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 66(122), s. 179–190.
175. *Rachunek kosztów w uniwersytetach publicznych. Problemy metodologiczne i proces aplikacji w szkołach wyższych w krajach UE*, [w:] I. Sobańska, P. Kabalski (red.), *Współczesne nurty badawcze w rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 357–376 (współautor: J. Kalinowski) (udział I.S. 60%).
176. *Pomiar i komunikowanie dokonań w ciągłym doskonaleniu procesów przedsiębiorstwa*, [w:] A. Szychta, E. Śnieżek (red.), *Pomiar i sprawozdawczość dokonań podmiotów gospodarczych*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”, nr 263, s. 145–154.

2013

177. *Lean accounting – geneza, zasady, metody*, [w:] I. Sobańska (red.), *Lean Accounting – integralny element Lean Management. Szczupła rachunkowość w zarządzaniu*, Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa 2013, s. 54–80.
178. *Praktyczne aspekty wdrożenia Lean Accounting/Lean Management*, [w:] I. Sobańska (red.), *Lean Accounting – integralny element Lean Management. Szczupła rachunkowość w zarządzaniu*, Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa, s. 154–163 (współautor, udział I.S. 15%).
179. *Lean accounting – integralny element lean management. Szczupła rachunkowość w zarządzaniu*, Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa, ss. 207 (redakcja naukowa).
180. *Partner biznesowy – nowa rola specjalisty rachunkowości zarządczej*, „Przegląd Organizacji”, nr 7, s. 19–25 (współautor: P. Kabalski).

2015

181. *Project Management in Universities – Accounting Payroll on the Example of the University of Lodz*, „Socialiniai Mokslai”, nr 1(83), s. 45–54, Kaunas University of Technology (współautorzy: A. Wencel, J. Kalinowski).
182. *Podejście lean jako kierunek zmian w zarządzaniu i rachunkowości zarządczej w podmiotach usług medycznych – wyniki badań literaturowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 85(141), s. 103–116 (współautor: J. Kalinowski).

2016

183. *Etyka w zawodzie specjalisty rachunkowości zarządczej w podręcznikach i kształceniu w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 87(143), s. 143–152 (współautor: E. Zarzycka).
184. *Ustrój społeczno-gospodarczy a tematyka publikacji książkowych z zakresu rachunkowości na przykładzie Polski – zarys historyczny (1945–2015)*, [w:] S. Sojak (red.), *ABACUS – od instruktarzy gospodarczych po współczesne podręczniki rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe UMK, Toruń, s. 201–227 (współautor: P. Kabalski).
185. *W trosce o wizerunek rachunkowości zarządczej*, [w:] T. Kiziukiewicz (red.), *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, „Zeszyt Naukowy Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 2(80), cz. 2, s. 385–392.

2017

186. *Innowacja w zarządzaniu publicznymi uczelniami wyższymi – Kompleksowy System Informacyjny Uniwersytetu Łódzkiego*, „Zeszyt Naukowy Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 4(88), cz. 1, s. 553–568 (współautor: J. Kalinowski).

Publikacje popularyzujące wiedzę

187. Głosy do II projektu „Rozporządzenia w sprawie prowadzenia rachunkowości”, Ministerstwo Finansów, Departament Rachunkowości, Warszawa 1990, maszynopis powielony.
188. *IV Dyrektywa*, „Firma” 1991, nr 11, s. 40–41 (współautor: L. Kopczyńska) (udział I.S. 50%).
189. *ABC rachunkowości zarządczej*, „Prawo i Gospodarka”, seria: „Rachunkowość” 1998, nr 119, 124, 129, 134, 139 (5 odcinków, o wspólnym tytule).
190. *Jakie techniki sporządzania budżetu są korzystne dla Państwa firmy?*, [w:] Materiały z konferencji nt. „Budżetowanie jako instrument planowania i kontroli”, Warszawa, 26–27 października 1998, s. 81–96.
191. *Controlling jako instrument zarządzania*, [w:] Materiały z konferencji nt. „Stewrowanie kosztami w przedsiębiorstwie”, Warszawa, kwiecień 1998 (1 edycja), czerwiec 1998 (2 edycja), grudzień 1998 (3 edycja), ss. 20.
192. *Benchmarking sposobem na życie. Część I*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie” 1999, nr 3, INFOR, Warszawa, s. 16–17.
193. *Rachunek kosztów*, [w:] Materiały konferencyjne z IV Ogólnopolskiego Forum Rachunkowości, Infor Training Sp. z o.o. Warszawa, 25–26 listopada 1999, ss. 12.
194. *Rachunkowość zarządcza*, [w:] Materiały konferencyjne Kongresu Praktyków Rachunkowości 2000, Infor Training Sp. z o.o., Warszawa, 13–14 grudnia 1999, ss. 10.
195. *Wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów w zakładzie energetycznym jako narzędzie przy budowie taryf w oparciu o koszty własne – propozycje rozwiązań*, „Biuletyn Informacyjny: Klient. Dystrybucja. Przemysł” 2000, nr 10, s. 11–16.
196. *Benchmarking sposobem na życie. Część II*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000, nr 5, INFOR, Warszawa, s. 2–5.
197. *Jak się zmienia praktyka rachunkowości zarządczej na przełomie XX i XXI wieku?*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000, nr 8, INFOR, Warszawa 2000, s. 2–4.

198. *Zmiany w praktyce rachunkowości zarządczej w Polsce i na świecie na przełomie XX/XXI wieku*, [w:] Materiały konferencyjne z V Ogólnopolskiego Forum Rachunkowości „Informacja 2000”, Mikołajki, 27–29 listopada 2000, ss. 20.
199. *Nowoczesne metody zarządzania kosztami jako narzędzie poprawy efektywności polskich przedsiębiorstw*, [w:] Materiały konferencyjne VI Ogólnopolskiego Forum Rachunkowości, Szczyrk, 23–30 listopada 2001, s. 41–58.
200. *Narzędzia redukcji kosztów jako warunek zachowania konkurencyjności*, [w:] Materiały konferencyjne VII Ogólnopolskiego Forum Rachunkowości nt. „Rachunkowość kreatywna – granice bezpieczeństwa”, Zakopane, 18–21 listopada 2002, ss. 20.
201. *Nowoczesne metody zarządzania kosztami jako narzędzie poprawy efektywności polskich przedsiębiorstw*, Konferencja „Rachunkowość zarządcza i zarządzanie finansami”, Kraków luty 2002, s. 21–32.
202. *Zmiana zasad wyceny umów długoterminowych*, z cyklu *Nowelizacja ustawy o rachunkowości*, część 3, „Puls Biznesu” 2002, nr 67(1062), s. 6.
203. *Zmienione zasady klasyfikacji kosztów i przychodów*, z cyklu *Nowelizacja ustawy o rachunkowości*, część IV, „Puls Biznesu” 2003, nr 68(1063), s. 5.
204. Świadomość kosztów u pracowników firm działających w Polsce – wyniki badań własnych, „Rachunkowość” 2005, nr 4, s. 7–11.
205. *Doroczna konferencja naukowa Katedry Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego z cyklu „Rachunkowość – zarządzanie – globalizacja”*, „Rachunkowość” 2006, nr 11, s. 46–47.
206. *Jak korzystać z informacji pochodzących z rachunkowości zarządczej?*, „Nowe Standardy Sprawozdawczości” 2006, nr 7, s. 8.
207. *Rachunkowość zarządcza a wymogi MSR*, „Nowe Standardy sprawozdawczości”, nr 8, s. 6.
208. *Jakie informacje pomogą Ci sporządzić sprawozdanie?*, „Nowe Standardy Sprawozdawczości” 2006, nr 9, s. 10.
209. *Jak najszybciej zaktualizować dane w śródrocznym sprawozdaniu?*, „Nowe Standardy Sprawozdawczości” 2006, nr 10, s. 9.
210. *XXX Kongres European Accounting Association w Lizbonie – główne problemy badawcze w międzynarodowej rachunkowości*, „Rachunkowość” 2007, nr 10, s. 53–55.
211. *Jak lepiej ułożyć współpracę z biegłym rewidentem?*, „Nowe Standardy Sprawozdawczości” 2007, nr 18, s. 5.

212. *Jak lepiej ułożyć współpracę między specjalistami rachunkowości?*, „Nowe Standardy Sprawozdawczości” 2007, nr 19, s. 6.
213. *Rachunkowość zarządcza a MSR*, „Nowe Standardy Sprawozdawczości” 2007, nr 22, s. 7.
214. *Rachunek kosztów w uczelniach publicznych – czas zmian*, „Rachunkowość” 2012, nr 7, s. 25–31 (współautor: J. Kalinowski) (udział I.S. 50%).

