

Strategizacja rachunkowości zarządczej

A woman in a business suit stands with her back to the camera, looking at a large, colorful, hand-drawn illustration on a wall. The illustration features a central lightbulb with a dollar sign inside, surrounded by various business and financial symbols including charts, graphs, gears, a rocket, a handshake, and arrows, all connected by a network of lines.

Strategizacja rachunkowości zarządczej



WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

Zarządzanie

Strategizacja rachunkowości zarządczej

Anna Szychta



**WYDAWNICTWO
UNIwersytetu
ŁÓDZKIEGO**

Łódź 2025

Anna Szychta (ORCID: 0000-0001-8465-0542) – Uniwersytet Łódzki
Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości
ul. Matejki 22/26 90-237 Łódź

RECENZENCI

Jolanta Chluska

Sławomir Sojak

REDAKTOR INICJUJĄCA

Monika Borowczyk

REDAKCJA

Julia Gierczak

SKŁAD I ŁAMANIE

PAJ-Press

KOREKTA TECHNICZNA

Anna Mateusiak

PROJEKT OKŁADKI

efectoro.pl

agencja komunikacji marketingowej

Grafika na okładce: Depositphotos.com/denisismagilov

© Copyright by Anna Szychta, Łódź 2025

© Copyright for this edition by Uniwersytet Łódzki, Łódź 2025

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. W.11902.25.0.M

Ark. wyd. 12,3; ark. druk. 12,125

ISBN 978-83-8331-913-1

e-ISBN 978-83-8331-914-8

<https://doi.org/10.18778/8331-914-8>

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

90-237 Łódź, ul. Matejki 34A

www.wydawnictwo.uni.lodz.pl

e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl

tel. 42 635 55 77

Spis treści

Wykaz skrótów	7
Wprowadzenie	9
Rozdział 1.	
Postrzeganie rozwoju rachunkowości zarządczej z perspektywy XXI wieku	15
1.1. Ramy historyczne rozwoju koncepcji rachunkowości zarządczej	15
1.2. Geneza rachunkowości zarządczej	20
1.3. Ewolucja istoty i zakresu rachunkowości zarządczej od połowy XX wieku	36
1.3.1. Pierwsze zastosowania terminu <i>management accounting</i>	36
1.3.2. Definicje rachunkowości zarządczej według organizacji zawodowych	37
1.3.3. Istota rachunkowości zarządczej w opinii autorów podręczników w języku angielskim	44
1.4. Rachunkowość zarządcza a controlling	47
Rozdział 2.	
Kontekst rozwoju strategicznej rachunkowości zarządczej	59
2.1. Od industrializmu do zrównoważonego rozwoju i antropocenu	59
2.2. Strategia – istota i rodzaje	64
2.3. Strategiczne zarządzanie przedsiębiorstwem	77
Rozdział 3.	
Ewolucja strategicznej rachunkowości zarządczej	83
3.1. Geneza i istota strategicznej rachunkowości zarządczej i controllingu strategicznego	83
3.2. Koncepcje strategicznej rachunkowości zarządczej	90
3.3. Strategiczna rachunkowość zarządcza ukierunkowana na zrównoważony rozwój	107
Rozdział 4.	
Metody strategicznej rachunkowości zarządczej	115
4.1. Klasyfikacja metod strategicznej rachunkowości zarządczej	115
4.2. Istota klasycznych metod strategicznej rachunkowości zarządczej	118
4.2.1. Rachunki kosztów	119

6 Spis treści

4.2.2. Planowanie, kontrola i pomiar wyników	122
4.2.3. Metody dla wsparcia strategicznego podejmowania decyzji	125
4.2.4. Rachunki dotyczące konkurentów	127
4.2.5. Rachunki dotyczące klientów	128
4.3. Metody strategicznej rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na zrównoważony rozwój	131

Rozdział 5.

Praktyka strategicznej rachunkowości zarządczej w świetle badań naukowych **139**

5.1. Strategiczna rachunkowość zarządcza w krajach wysoko rozwiniętych	139
5.2. Strategiczna rachunkowość zarządcza w krajach rozwijających się	151
5.3. Strategiczna rachunkowość zarządcza w Polsce	156

Zakończenie **161**

Literatura **165**

Akty prawne i standardy	188
Źródła internetowe	188

Spis tabel **191**

Spis rysunków **193**

Wykaz skrótów

AAA – American Accounting Association (Amerykańskie Stowarzyszenie Rachunkowości)
ABC – Activity-Based Costing (rachunek kosztów działań)
ABM – Activity-Based Management (zarządzanie oparte na działaniach)
AICPA – American Institute of Certified Public Accountants (Amerykański Instytut Certyfikowanych Publicznych Księgowych)
BSC – Balanced Scorecard (zbilansowana karta wyników, strategiczna karta wyników)
CEO – Chief Executive Officer (prezes zarządu, dyrektor generalny, dyrektor zarządzający)
CIMA – Chartered Institute of Management Accountants (Dyplomowany Instytut Specjalistów ds. Rachunkowości Zarządczej)
CSR – Corporate Social Responsibility (społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstwa)
CZR – Cele Zrównoważonego Rozwoju
EAA – European Accounting Association (Europejskie Stowarzyszenie Rachunkowości)
EIASM – European Institute for Advanced Studies in Management (Europejski Instytut Zaawansowanych Studiów w dziedzinie Zarządzania)
ELCC – Environmental Life Cycle Costing (środowiskowy rachunek kosztów cyklu życia)
EMA – Environmental Management Accounting (środowiskowa rachunkowość zarządcza)
ESG – Environmental, Social and Governance (środowiskowy, społeczny i dotyczący ładu korporacyjnego)
EVA – Economic Value Added (ekonomiczna wartość dodana)
GOZ – gospodarka obiegu zamkniętego
GRI – Global Reporting Initiative (Globalna Inicjatywa Sprawozdawczości)
ICV – Internationaler Controller Verein (Międzynarodowe Stowarzyszenie Controllerów)
ICWA – Institute of Cost and Work Accountants (Instytut Księgowych ds. Kosztów i Pracy)
IFAC – International Federation of Accountants (Międzynarodowa Federacja Księgowych)
IGC – International Group of Controlling (Międzynarodowa Grupa Controllingu)
IMA – Institute of Management Accountants (Instytut Specjalistów Rachunkowości Zarządczej)
IT – Information Technology (technologia informatyczna)
KPI – Key Performance Indicators (kluczowe wskaźniki wyników)
MFCA – Material Flow Cost Accounting (rachunek kosztów przepływu materiałów)
MSP – małe i średnie przedsiębiorstwa
MSSF – Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej
NAA – National Association of Accountants (Krajowe Stowarzyszenie Księgowych)

NACA – National Association of Cost Accountants (Krajowe Stowarzyszenie Księgowych ds. Kosztów)
NZ – Nowa Zelandia
OECD – Organisation for Economic Cooperation and Development (Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju)
ONZ – Organizacja Narodów Zjednoczonych
RKP – rachunek kosztów pełnych
RKZ – rachunek kosztów zmiennych
ROI – Return on Investment (zwrot z inwestycji, wskaźnik rentowności inwestycji)
ROS – Return on Sales (wskaźnik rentowności sprzedaży)
SMA – Sustainability Management Accounting (rachunkowość zarządcza ukierunkowana na zrównoważony rozwój, rachunkowość zarządcza dla zrównoważonego rozwoju)
SRZ – strategiczna rachunkowość zarządcza
SSM – Sustainable Strategic Management (zrównoważone zarządzanie strategiczne)
SZK – strategiczne zarządzanie kosztami
TC – Target Costing (rachunek kosztów docelowych)
TQC – Total Quality Control (kompleksowa kontrola jakości)
TQM – Total Quality Management (kompleksowe zarządzanie jakością)
UE – Unia Europejska
USA – Stany Zjednoczone
VBM – Value-Based Management (zarządzanie oparte na wartości, zarządzanie wartością)
WB – Wielka Brytania
ZO ONZ – Zgromadzenie Ogólne Organizacji Narodów Zjednoczonych

Wprowadzenie

Rachunkowość ukierunkowana na potrzeby zarządzania podmiotami gospodarczymi, nazywana współcześnie rachunkowością zarządczą, podlegała kilkusetletniej ewolucji. Choć teza ta może być kontrowersyjna dla czytelników mało zainteresowanych historią rachunkowości, to liczne badania historyków rachunkowości przytoczone w niniejszej monografii dostarczają przykładów na jej potwierdzenie. Od końca XX wieku uznaje się, że rachunkowość zarządcza oznacza współudział jej specjalistów w zarządzaniu strategicznym i operacyjnym podmiotami gospodarczymi. Jak stwierdziła profesor A. Jaruga (1997, s. 129), rachunkowość zarządcza „ze względnie pasywnej roli dostarczania informacji staje się integralną częścią procesu zarządzania, dzięki czynnemu włączeniu się ekspertów rachunkowości zarządczej w podejmowanie decyzji kierowniczych, w przemiany organizacyjne, a także dobór informacji”.

Od lat 80. XX wieku następuje strategizacja rachunkowości zarządczej, czego przejawem jest pochodzący z tego czasu termin strategicznej rachunkowości zarządczej, uwzględniający potrzeby informacyjne zarządzania strategicznego. Rachunkowość zarządcza w podmiotach gospodarczych „stanowi sformalizowany system pomiaru, gromadzenia, analizowania, transformowania danych finansowych i niefinansowych oraz ich przekazywania decydentom lub zespołom w celu wspomagania i koordynowania efektów podejmowanych działań dla zrealizowania globalnego (strategicznego) celu podmiotu gospodarczego. System ten jest uznawany za centralny system informacji biznesowych” (Sobańska, 2006, s. 37).

Termin „strategizacja” został użyty w tytule tej książki za autorami brytyjskimi, Ch. Alawattage i D. Wickramasinghe (2019, 2022), w celu zaakcentowania tego, co zdarzyło się z rachunkowością zarządczą w ostatnich około 45 latach. Miał on obrazować, w jaki sposób konwencjonalna rachunkowość zarządcza zmieniała się stopniowo w strategiczną rachunkowość zarządczą, włączając w swój zakres kwestie pomiaru, oceny dokonań podmiotów gospodarczych i raportowania wewnętrznego powiązanego ze strategią.

Obecnie dochodzi do dalszego rozszerzania zakresu przedmiotowego i przestrzennego zainteresowania rachunkowości zarządczej, ponieważ do jej pola zagadnieniowego dołączono problematykę, którą przyniosła trzecia fala przemian cywilizacyjnych, tj. fala postindustrialna, formująca epokę antropocenu (epokę człowieka). Kluczowym zadaniem rachunkowości zarządczej w globalnej gospodarce

postindustrialnej staje się stosowanie zasad i metod ewidencji, grupowania, przedstawiania i komunikowania informacji strategicznych. Dotyczą one skutków wdrażania strategii działalności podmiotu gospodarczego i jego otoczenia, zaspokajając tym samym zarówno wewnętrzne potrzeby informacyjne jej kierowników, jak i potrzeby sprawozdawcze pozostałych grup interesariuszy w odniesieniu do informacji dotyczących interakcji przedsiębiorstwa ze środowiskiem przyrodniczym i społecznym.

Strategiczna rachunkowość zarządcza była około 20 lat temu jeszcze na etapie początkowym (*in statu nascendi*) (Szychta, 2006), a zachodni badacze narzekali, że występuje niewielkie zainteresowanie praktyków jej metodami, czego przejawem był niski wskaźnik wdrożeń nie tylko całego pakietu narzędzi (np. Guilding i in., 2000; Langfield-Smith, 2008; Roslender, Hart, 2003), ale też poszczególnych metod, takich jak rachunek kosztów działań (np. Gosselin, 2007). Od tego czasu powstała obszerna i różnorodna anglojęzyczna literatura tematyczna, która jest różnie kategoryzowana na podstawie przeglądów publikacji, w tym systematycznych (np. Carmona, Ezzamel, 2023; Langfield-Smith, 2008; Nik Abdullah i in., 2022; Schaltegger i in., 2022; Rashid i in., 2021).

Problematyka strategicznej rachunkowości zarządczej była też podejmowana przez autorów polskich, lecz w znacznie mniejszym zakresie. Dotyczyła przede wszystkim objaśnienia różnicy między operacyjną a strategiczną rachunkowością zarządczą, jej istoty i zasad albo zastosowań niektórych jej metod (np. Biernacki, 2011, 2018; Lew i in., 2021; Masztalerz, 2010; Michalak, 2002; Nita, 2008; Nowak, 2008, 2010; Piosik, 2006; Sobańska, 1999; Sojak, Jóźwiak, 2004, 2010; Szychta, 2007a; Wnuk-Pel, 2011). Współautorzy pracy zbiorowej pod redakcją G.K. Świderskiej (2003) przedstawili źródła informacji strategicznej i możliwości wykorzystania informacji zarządczej w procesie formułowania i realizacji strategii, wskazując na początku XXI wieku wyzwania dla polskich przedsiębiorstw w tym zakresie. Ostatnio zespół autorski z Uniwersytetu Szczecińskiego (Skoczylas i in., 2024) przygotował cenną monografię, której celem było określenie uwarunkowań determinujących rozwiązania z zakresu strategicznej rachunkowości zarządczej, objaśnienie jej istoty, zadań i instrumentów, a także wskazanie kompetencji ekspertów rachunkowości zarządczej, wspierających menedżerów w całym procesie tworzenia trwałej wartości w kontekście potrzeb zarządzających jednostkami gospodarczymi, ukierunkowanych na realizację strategii zrównoważonego rozwoju. Inny zespół autorski (Szadzińska i in., 2021) w monografii dotyczącej roli rachunkowości w zarządzaniu zrównoważonym rozwojem przedsiębiorstwa zajął się m.in. identyfikacją wyzwań stawianych rachunkowości, ze szczególnym uwzględnieniem rachunkowości zarządczej w świetle koncepcji zrównoważonego rozwoju (*sustainable development*) i celów wyznaczonych przez Organizację Narodów Zjednoczonych dla zrównoważonego rozwoju cywilizacyjnego do 2030 roku (ZO ONZ, 2015).

Uwzględniając powyższe fakty, a także ze względu na dynamiczne i wieloaspektowe zmiany zachodzące w funkcjonowaniu biznesu i jego otoczeniu (gospodarczym, technologicznym, społecznym, prawnym, przyrodniczym i politycznym)

w ostatnich latach nie tylko zasadna, ale wręcz konieczna staje się odpowiedź na pytanie: Jaki jest obecny status strategicznej rachunkowości zarządczej odnośnie do jej metodyki i zastosowania w przedsiębiorstwach w kontekście potrzeby zrównoważonego rozwoju?

Jako cele monografii zgodne z tak postawionym pytaniem przyjęto:

- przedstawienie etapów rozwoju rachunkowości zarządczej z koncentracją na strategicznym jej ukierunkowaniu, tj. na przesłankach, istocie i metodach strategicznej rachunkowości zarządczej;
- syntetyczną prezentację kontekstu, w ramach którego zachodzi ewolucja strategicznej rachunkowości zarządczej w kierunku wspierania strategii i zarządzania strategicznego zorientowanych na zrównoważony rozwój.

Podjęty temat wpisuje się w wieloaspektowe traktowanie rachunkowości jako praktyki technicznej (proceduralnej), społecznej i moralnej, jak to ujęli w definicji rachunkowości G. Carnegie i in. (2021, s. 69): „Rachunkowość jest techniczną, społeczną i moralną praktyką związaną ze zrównoważonym wykorzystaniem zasobów i właściwym rozrachunkiem przed interesariuszami, aby umożliwić rozwój organizacji, ludzi i przyrody”.

Rachunkowość zarządcza w wersji strategicznej – jako praktyka techniczna – obejmuje szereg metod, mających określone szczegółowe cele zastosowania i strukturę, które należy poznać, by właściwie je wdrażać i skutecznie stosować. Jako praktyka społeczna zaś dostarcza informacji o przedsiębiorstwie i jego otoczeniu, które wpływają na podejmowanie decyzji, działania i zachowanie się osób z nich korzystających, których skutki są zazwyczaj długookresowe. Strategiczna rachunkowość zarządcza jako praktyka moralna, tak jak rachunkowość w ogóle, przyczyniając się do działania lub powstrzymania się przed nim, wpływa na życie ludzi i innych istot żyjących na ziemi, kształtowanie porządku moralnego i infrastruktury powinności organizacji i społeczeństwa, wyrażającej się w nadrzędnej odpowiedzialności za działanie w interesie publicznym (Carnegie, 2022).

Przyjęte zamierzenia badawcze zdeterminowały strukturę tej monografii, która obejmuje pięć rozdziałów i zakończenie. W rozdziale pierwszym zarysowano ramy historyczne i koncepcyjne rozwoju rachunkowości zarządczej. Wyodrębniono trzy kluczowe etapy i przedstawiono różne podejścia do objaśniania genezy rachunkowości zarządczej, poparte syntetyczną charakterystyką ewolucji istoty i zakresu rachunkowości zarządczej. W rozdziale objaśniono również istotę controllingu według koncepcji autorów pochodzących z krajów niemieckojęzycznych, w których to controlling został zapoczątkowany i rozwinięty w praktyce, dydaktyce i badaniach naukowych.

Rozdział drugi dotyczy kontekstu wyłonienia się i rozwoju strategicznej rachunkowości zarządczej, orientującej się od kilkunastu lat na wsparcie zrównoważonego rozwoju. Uwzględniono w nim podstawowe terminy i koncepcje dotyczące strategii i zarządzania strategicznego, które stanowią fundamenty dla rozwoju koncepcji strategicznej rachunkowości zarządczej i jej praktycznego zastosowania.

W rozdziale trzecim zostały przedstawione geneza, istota, koncepcje i kierunek ewoluowania strategicznej rachunkowości zarządczej. Ujęto w nim także cele i zadania controllingu strategicznego.

Rozdział czwarty zawiera klasyfikacje metod zaliczanych przez różnych autorów do strategicznej rachunkowości zarządczej, a następnie ich ogólną charakterystykę. Metody te ujęto w dwa zestawy. Pierwszy obejmuje metody nazwane umownie klasycznymi albo tradycyjnymi, czyli takie, które były opracowane w XX wieku po wysunięciu przez K. Simmondsa (1981) idei *strategic management accounting* albo nawet wcześniej. Do drugiego zbioru wchodzi narzędzia pomiaru i raportowania związane ze strategiczną rachunkowością zarządczą zorientowaną na zrównoważony rozwój.

Ostatni rozdział dotyczy strategicznej rachunkowości od strony jej praktycznych zastosowań w podmiotach gospodarczych w krajach wysoko rozwiniętych i gospodarkach rozwijających się, w tym w Polsce. Charakterystyka praktyki i próba jej oceny zostały dokonane na podstawie tematycznego przeglądu i analizy publikacji opartych na badaniach empirycznych. Zakończenie pracy zawiera podsumowanie rozważań.

W celu przygotowania monografii przeprowadzono obszerne studia literatury zagranicznej (w języku angielskim i niemieckim) i polskiej z zakresu rachunkowości zarządczej i zarządzania strategicznego, a także przegląd dokumentów i opracowań instytucjonalnych istotnych dla podjętego tematu.

Prezentowana monografia obejmuje aspekty historyczne i współczesne rachunkowości ukierunkowanej na potrzeby zarządzających podmiotami gospodarczymi, ale nie jest opracowaniem, które przedstawiałoby pełny opis ewolucji rachunkowości zarządczej z jej zróżnicowaniem w różnych krajach czy regionach geograficznych. Zamierzeniem autorki było bowiem wskazanie istoty, roli i tendencji rozwojowych tego zakresu rachunkowości w powiązaniu ze zmianami społeczno-gospodarczymi, ze szczególnym podkreśleniem okoliczności, które zapoczątkowały rachunkowość zarządczą w ogóle, a następnie strategiczną rachunkowość zarządczą.

Praca ta jest wyrazem kontynuacji wieloletnich zainteresowań badawczych autorki rozwojem rachunkowości zarządczej od strony koncepcyjnej i praktycznej, które rozwijała ona w Katedrze Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego, najpierw pod kierunkiem profesor A.A. Jarugi, a następnie Profesor I. Sobańskiej i we współpracy z kilkoma innymi pracownikami Katedry. Wszystkim z nich autorka dużo zawdzięcza i wyraża podziękowanie za dyskusje i inspiracje badawcze, wsparcie i życzliwą pomoc w dostępie do niektórych publikacji zagranicznych. Opisy albo wykazy części rezultatów prac badawczych autorki są przedstawione w publikacjach podsumowujących dorobek Katedry Rachunkowości (np. Kabalski i in., 2023; Szychta, Michalak, 2018), a niniejsza monografia zawiera odwołania do niektórych wcześniej opublikowanych prac.

Książka ta stanowi wprowadzenie do złożonej i wielowątkowej problematyki strategicznej rachunkowości zarządczej w dobie wyzwań stawianych przedsiębiorstwom przez wymóg zrównoważonego rozwoju. Zachęcając do jej lektury, autorka

wyraża nadzieję, że będzie ona przyczynkiem do dalszych, pogłębionych dyskusji i badań prowadzonych przez polskich pracowników naukowych, doktorantów i studentów zainteresowanych rachunkowością zarządczą jako ważną i przydatną wiedzą w ramach nauk o zarządzaniu i jakości. Praca ta może być też źródłem informacji dla praktyków rachunkowości i menedżerów pogłębiających albo aktualizujących swoją wiedzę z zakresu strategicznej rachunkowości zarządczej.

Rozdział 1.

Postrzeganie rozwoju rachunkowości zarządczej z perspektywy XXI wieku

1.1. Ramy historyczne rozwoju koncepcji rachunkowości zarządczej

Rachunkowość podmiotów gospodarczych prowadzona na potrzeby informacyjne zarządzających nimi ma relatywnie długą historię. Jednak dopiero na początku lat 50. XX wieku nadano jej anglojęzyczne nazwy *management accounting/managerial accounting* (rachunkowość zarządcza) w celu odróżnienia tego obszaru rachunkowości od rachunkowości finansowej (*financial accounting*) – obejmującej pomiar i ewidencję zdarzeń gospodarczych oraz procedury rozliczeniowe i sprawozdawcze w celu sporządzania zewnętrznych sprawozdań finansowych.

W rozwoju rachunkowości ukierunkowanej na zarządzanie wyraźnie zarysowują się trzy kluczowe etapy¹, powiązane z falami przemian społeczno-gospodarczych i zmianą doktryny ideologicznej w kapitalizmie (rysunek 1):

- Etap I – okres powstawania i wdrażania rachunkowości fabrycznej i rachunku kosztów, trwający do około połowy XX wieku;
- Etap II – czas rozwijania konwencjonalnej, nazywanej też operacyjną, rachunkowości zarządczej do lat 80. XX wieku;

1 W literaturze przedmiotu wyodrębnia się różną liczbę okresów w rozwoju rachunkowości zarządczej – od trzech do sześciu (np. IFAC, 1998; Jaruga, 1997; Karmańska, 2000, 2006; Sobańska, 1997; Szychta, 2007a). Biorąc pod uwagę to, co było centralnym tematem zainteresowania rachunkowości zarządczej, A. Szychta (2007a, s. 27–29) wyszczególniła pięć faz w jej ewolucji: I – lata ok. 1850–1950; II – lata ok. 1950–1965; III – lata ok. 1965–1985; IV – lata ok. 1985–1995, V – od ok. 1995 r. Pierwsze trzy fazy przypadają na okres epoki industrialnej, a dwie kolejne na epokę postindustrialną.

- Etap III – okres propagowania strategicznej rachunkowości zarządczej od początku lat 80. ubiegłego stulecia.



Rysunek 1. Główne etapy rozwoju rachunkowości zarządczej w kontekście przemian społeczno-gospodarczych

Źródło: opracowanie własne.

Pierwszy etap stanowi relatywnie długi okres w rozwoju rachunkowości nastawionej na potrzeby zarządzających podmiotami gospodarczymi. Ewidencję księgową i różne obrachunki praktykowano bowiem już w odległej przeszłości w celu dostarczania informacji finansowych prowadzącym firmy kupieckie, zarządzającym gospodarstwami ziemskimi i manufakturami, a następnie fabrykami w różnych krajach europejskich i Stanach Zjednoczonych. Potwierdzeniem tej tezy są zarówno dawne publikacje o charakterze poradnikowym, w których objaśniano zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych i ich przeznaczenie, jak i wyniki badań historycznych opartych na źródłach archiwalnych.

Już L. Pacioli w swoim traktacie w języku włoskim pt. *Particularis de Computis et Scripturis*², wydanym w Wenecji w 1494 roku, opisującym zasady weneckiej metody księgowości opartej na podwójnym zapisie, przekonywał, że jego publikacja „jest niezwykle przydatna kupcom, bo pomaga orientować się w prowadzonych interesach dzięki odpowiednio uporządkowanym zapisom księgowym” (reprint: Pacioli, 2007, s. 62). W traktacie podzielonym na dwie części, tj. *Inwentarz* (rozdziały 1–4)

2 Jest to *Tractatus XI. Particularis de Computis et Scripturis* (Część o rachunkach i pisarzach), zamieszczony w dziele pt. *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalità* (Ogół wiadomości z zakresu arytmetyki, geometrii, proporcji i proporcjonalności), obejmujący 36 rozdziałów. Reprint tekstu oryginalnego w języku włoskim i tłumaczenie na język polski zostały wydane w 2007 r. przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce z okazji jubileuszu 100-lecia organizacji księgowych na ziemiach polskich 1907–2007; tłumaczenie: R. Sosnowski, K. Dereszowska, K. Mydlarz; redakcja: E. Pogodzińska-Mizdrak, S. Sojak – zob. Pacioli (2007).

i *Zarządzanie* (rozdziały 5–36), Pacioli przedstawił zasady niezbędne do prowadzenia piętnastowiecznego przedsiębiorstwa handlowego (zarządzania nim)³.

Niektóre elementy rachunku kosztów, na fundamencie którego uformowała się współczesna rachunkowość zarządcza, były już stosowane od XIV wieku. Badanie archiwalnych włoskich ksiąg rachunkowych potwierdziło prowadzenie rachunków przemysłowych w firmie Francesco del Bene i współników we Florencji, którzy importowali i wykańczali zagraniczne sukno wełniane w pierwszej połowie XIV wieku, w firmie Francesco Datini z Prato, tj. kupca i wytwórcy sukna wełnianego pod koniec XIV wieku, a także w firmach Medyceuszy produkujących tkaniny wełniane w XV i XVI wieku (Edler, 1937, s. 226–227). Przykład zastosowania rachunku kosztów w XVI wieku stanowią też księgi rachunkowe należące do Christophera Plantina, wiodącego w Europie, pochodzącego z Francji drukarza i wydawcy książek w wielu językach starożytnych, który założył w 1555 roku w Antwerpii firmę wydawniczą bardzo dobrze prosperującą przez około ćwierć wieku. W księdze głównej tej firmy, którą przekształcono w spółkę w 1563 roku, prowadzonej metodą włoską otwierano specjalny rachunek dla każdej wydanej książki. Był on obciążany kosztami zużytego papieru, płacami i innymi kosztami wydawniczymi. Kiedy książka wyszła z drukarni, jej specjalne konto było zamykane, a koszty ujmowane na koncie „Książki w magazynie” (Edler, 1937, s. 228–230). Z kolei na początku XVIII wieku niektórzy szkoccy przedsiębiorcy wykorzystywali informacje o kosztach z systemu rachunkowości do kontrolowania i rozszerzania prowadzonej działalności, np. sir John Clerk of Penicuik w celu poprawy rentowności swojej kopalni węgla, co opisał D. Marshall (1980, za: Mephram, 1988) i przywołał w swojej monografii J. Mephram (1988, s. 513).

Przykłady te pokazują, że podstawowe sposoby ustalania kosztów były stosowane w niektórych branżach, takich jak produkcja tekstyliów, wydawanie książek i górnictwo, które znalazły się pod kapitalistyczną kontrolą o wiele wcześniej, przed wielką rewolucją przemysłową. Rozpoczęła się ona w Europie Zachodniej pod koniec XVIII wieku i około lat 20. XIX wieku w Polsce będącej pod zaborami, wywołując drugą falę przemian cywilizacyjnych, zwaną epoką industrialną (zob. Toffler, 1997), trwającą do około lat 70. XX wieku w wysoko uprzemysławianych krajach świata, a dłużej w słabiej zindustrializowanych regionach. Rewolucja przemysłowa doprowadziła do powstania kapitalizmu przemysłowego, a rozwój tego systemu społeczno-gospodarczego miał ogromny wpływ na opracowanie i upowszechnienie technik ewidencyjnych i praktyk kalkulacyjnych kosztów, nazywanych najpierw rachunkowością fabryczną, a następnie rachunkiem kosztów (zob. np. Szychta, 2020).

3 Luca Pacioli napisał: „[...] trzy bardzo ważne rzeczy potrzebne są ludziom, którzy chcą z należytą starannością handel prowadzić”, uwzględniając wśród nich: „pieniądz w gotówce i wszelki inny majątek”; „umiejętność szybkiego liczenia”; „umiejętność zapisywania wszystkich operacji we właściwym porządku, aby z łatwością mieć dostęp do informacji o zobowiązaniach i należnościach” (Pacioli, 2007, Rozdział 1, s. 61–63). „Zaraz po *Inwentarzu* potrzebne są trzy inne księgi niezbędne do dokładnego i wiarygodnego wykonywania pracy. Pierwsza nazywa się *Memoriał*, druga *Dziennik*, a trzecia *Księga główna*” (Pacioli, 2007, Rozdział 1, s. 69).

Jednocześnie praktyki rachunkowości zarządczej powstałe na jej pierwszym etapie, wyrażające starego ducha kapitalizmu, „umożliwiają reprodukcję kapitału wewnątrz i na zewnątrz różnych podmiotów organizacyjnych” (Alawattage, Wickramasinghe, 2022).

Dziewiętnastowieczna ewolucja liberalizmu⁴, nowoczesności i kapitalizmu przemysłowego nadała polityczny, epistemologiczny i instytucjonalny kontekst do uformowania konwencjonalnej rachunkowości zarządczej, co podkreślają Alawattage i Wickramasinghe (2019, s. 99). Jej fundament stanowi właśnie rachunek kosztów, obejmujący pomiar, ewidencję i kalkulację kosztów, a także analizę i raportowanie finansowych i niefinansowych informacji związanych z kosztami pozyskania i zużycia zasobów w działalności podmiotu gospodarczego. Dlatego też rachunkowość zarządcza jest często objaśniana w literaturze przedmiotu po obu stronach Atlantyku jako system, w skład którego wchodzi rachunek kosztów, albo jako synonim rachunku kosztów (np. Boyns, Edwards, 2013, s. 1).

Okres od wprowadzenia terminu *management accounting*, tj. od początku lat 50. do lat 80. XX wieku, należy uznać za **drugi etap** rozwoju rachunkowości zorientowanej na potrzeby zarządzania, nazwany **operacyjną (konwencjonalną) rachunkowością zarządczą**. Konwencjonalna rachunkowość zarządcza była ukierunkowywana przez masową produkcję przemysłową i ekonomię skali, toteż operowała metodami i dostarczała informacji orientujących menedżerów na podejmowanie efektywnych, krótkookresowych decyzji operacyjnych, przy podejmowaniu których efektywność postrzegano przede wszystkim w sensie minimalizowania kosztów (poprzez osiągnięcie ekonomii skali).

Metody rachunku kosztów i budżetowania operacyjnego, które opracowano przed 1925 rokiem (Johnson, Kaplan, 1987, s. 12), stały się na drugim etapie rozwoju rachunkowości zarządczej dominującymi narzędziami, objaśnianymi w podręcznikach i innych publikacjach i stosowanymi w praktyce przedsiębiorstw w Stanach Zjednoczonych oraz innych wysoko uprzemysłowionych krajach. Narzędzia te zostały w tym okresie uzupełnione o nowe aspekty lub metody, takie jak „rachunkowość behawioralna”, budżetowanie zerowe, podejście rachunku odpowiedzialności (zob. Szychta, 2007a, s. 52–75) i odmiany rachunku kosztów, zaliczane do grupy rachunku kosztów częściowych, opracowane przez niemieckich autorów (Sobańska, 1997, s. 35–41, 71–130).

Na etapie rozpowszechniania praktyk operacyjnej rachunkowości zarządczej zaczęła się wyłaniać i nasilać swoje oddziaływanie trzecia fala przemian

4 Liberalizm jest doktryną stworzoną w drugiej połowie XVII w., która postulowała ograniczenie władzy rządów przez prawo, czemu miało służyć powoływanie instytucji chroniących prawa jednostek. Liberalizm stanowił ideologiczną podstawę gospodarki rynkowej do późnych lat 70. XX w. Doktryna ta była krytykowana za doprowadzenie do nierówności ekonomicznych i wywołanie destrukcyjnych kryzysów finansowych. W ostatnich dwóch dekadach XX w. została przekształcona w neoliberalizm (Fukuyama, 2024).

cywilizacyjnych, zwana epoką postindustrialną⁵. Zaczęła ona formować cywilizację technologiczną i równocześnie antyprzemysłową, opartą na zróżnicowanych, odnawialnych źródłach energii, nowatorskich metodach wytwarzania wyrobów i usług. Gospodarkę, w której najbardziej podstawowym zasobem jest informacja wraz z wyobraźnią (Toffler, 1997, s. 45). Zmiany zachodzące od późnych lat 70. XX wieku w ramach kapitalizmu w sferze polityki państw, społeczeństwa obywatelskiego, globalnych rynków, gospodarki, a także zarządzania podmiotami gospodarczymi stanowią nową fazę kapitalizmu, nazywaną neoliberalizmem, nowym duchem kapitalizmu albo społeczeństwem postindustrialnym (Alawattage, Wikkramasinghe, 2019, s. 100). Neoliberalizm⁶ stanowi doktrynę ideologiczną opowiadającą się za pomniejszeniem roli państwa w gospodarce i akcentującą znaczenie wolnych rynków jako bodźców wzrostu i efektywnych mechanizmów alokacji zasobów (Fukuyama, 2024, s. 37). Centralnym elementem zmian w kapitalizmie stała się transformacja rynków w ich neoliberalną formę, tj. taką, w której rynek i konkurencja, również w skali globalnej, mają wiodące oddziaływanie nie tylko w sferze gospodarki, ale także w polityce i społeczeństwie. Szczególną rolę przy takich uwarunkowaniach odgrywa strategia i strategiczne zarządzanie podmiotami gospodarczymi, przed którymi wyłaniają się coraz to nowe wyzwania, wymagające dostosowywania się podmiotów do dynamicznych i coraz trudniej przewidywalnych zmian w ich otoczeniu zewnętrznym, w tym przyrodniczym.

Trzecia fala przemian cywilizacyjnych przyniosła zapotrzebowanie na korporację, której zadaniem nie jest jedynie produkcja wyrobów i przynoszenie zysków, lecz która bierze udział w rozwiązywaniu niezwykle złożonych zagadnień ekologicznych, moralnych, politycznych, rasowych, problemów życia seksualnego i kwestii społecznych (Toffler, 1997, s. 360). Od przedsiębiorstw wymaga się zatem, aby osiągały poza celem o charakterze ekonomicznym także cele społeczne i ekologiczne. Jest to związane z negatywnym wpływem na system planetarny przemian cywilizacyjnych, zwanych wielkim przyspieszeniem, które zachodzą po II wojnie światowej w ogromnym tempie w skali światowej jako skutek industrializacji, rozwoju handlu międzynarodowego i globalizacji (Steffen i in., 2011). Zachodzące przemiany są podstawą dążenia do wyznaczenia i uznania nowej epoki w dziejach Ziemi, zwanej antropocenem, tj. epoką człowieka (zob. np. Bińczyk, 2018; Folke i in., 2021; Gurchyńska-Sady, Sady, 2023).

W porównaniu z epoką industrialną wzrósł zatem zakres odpowiedzialności przedsiębiorstw za zużycie zasobów i osiągnięte wyniki, z których muszą się rozliczać zarządzający przedsiębiorstwami przed różnymi grupami zainteresowanych

5 Dla określenia tych nowych procesów i tendencji są stosowane różne pojęcia, takie jak: era informacyjna, era elektroniczna, era kosmiczna, globalna wioska, społeczeństwo postindustrialne (Toffler, 1997, s. 43), a także gospodarka oparta na wiedzy, epoka informacji i wiedzy oraz inne.

6 Neoliberalna myśl ekonomiczna została ukształtowana przez ekonomistów szkoły chicagowskiej i szkoły austriackiej, takich jak M. Friedman, G. Becker, G. Stigler, L. von Mises i F. Hayek (Fukuyama, 2024, s. 37).

ich działalnością (interesariuszami). Systemem umożliwiającym przeprowadzenie rachunku odpowiedzialności kierownictwa przedsiębiorstw od wieków była i jest rachunkowość, ale jej cele i zakres przedmiotowy uległy rozszerzeniu w gospodarce postindustrialnej, w epoce antropocenu. Rachunkowość pełni takie same funkcje jak w przeszłości, a przede wszystkim informacyjną, kontrolną i rozliczeniową (rozrachunkową). Zmienia się jednak, jak to ujęli J. Bebbington i A. Rubin (2022, s. 584), kontekst, w którym jest prowadzona działalność gospodarcza, rola organizacji w reagowaniu na wyzwania środowiskowe i społeczne, a także zasadniczy wkład rachunkowości w ten kontekst. Rachunkowość nie jest jedynie instrumentem do statycznego odwzorowania rzeczywistości gospodarczej, lecz ma zdolność kreowania rzeczywistości ekonomicznej, służy do jej kontrolowania i legitymizacji (zob. np. Łada, 2021). Rachunkowość jest obecnie nie tylko praktyką techniczną prowadzoną w celu dostarczania finansowych informacji interesariuszom zewnętrznym i wewnętrznym, lecz jest też praktyką społeczną i moralną, jak to wyraża nowa definicja rachunkowości promowana przez Carnegie i in. (2021), która była przytoczona we Wprowadzeniu do niniejszej monografii.

Wraz z napływającą trzecią falą przemian cywilizacyjnych rozpoczęły się zmiany w celach i metodach rachunkowości zarządczej, co znajduje wyraz w wyodrębnieniu jej **trzeciego etapu, zwanego strategiczną rachunkowością zarządczą**, trwającego od lat 80. XX wieku. Historyczne przechodzenie od konwencjonalnej do strategicznej rachunkowości zarządczej jest napędzane transformacją doktryny ekonomicznej w ramach kapitalizmu od końca lat 70. XX wieku, tj. przejściem od liberalizmu do neoliberalizmu (Alawattage, Wickramasinghe, 2019). Cele i metody strategicznej rachunkowości zarządczej powinny uwzględniać długookresową perspektywę oddziaływania podmiotów gospodarczych i odwzorowywać złożone relacje każdego podmiotu z dynamicznie zmieniającymi się warstwami jego otoczenia (gospodarczego, technologicznego, prawnego, społecznego, przyrodniczego). Przed strategiczną rachunkowością zarządczą są stawiane w XXI wieku wyzwania, aby wspierała zrównoważone strategiczne zarządzanie przedsiębiorstwem, a w konsekwencji zrównoważony rozwój przedsiębiorstw.

Prezentacja w tej monografii zagadnień związanych z kształtowaniem się koncepcji i praktyki strategicznej rachunkowości zarządczej jest poprzedzona przedstawieniem w następnych częściach pierwszego rozdziału genezy i zarysu rozwoju rachunkowości zarządczej na jej pierwszym i drugim etapie rozwoju.

1.2. Geneza rachunkowości zarządczej

Dla zrozumienia współczesnego znaczenia rachunkowości zarządczej i jej społecznej roli ważne jest znalezienie, jak przekonywała A. Loft (1995, s. 36), różnorodnych źródeł „systemu myślowego” nazwanego *management accounting* i odpowiadającej mu praktyki. Poszukiwania tych źródeł są prowadzane przez badaczy dziejów rachunkowości, głównie anglojęzycznych, od lat 80. XX wieku, tj. od kiedy nastąpiło

zwiększone zainteresowanie historią rachunkowości w ogóle w zachodnim środowisku naukowym. Wzrost zakresu tematycznego i liczby badań historycznych, a w konsekwencji publikacji naukowych, wiąże się z zastosowaniem podejścia interpretacyjnego i krytycznego w nauce o rachunkowości, czyli z prowadzeniem alternatywnych badań naukowych w stosunku do paradygmatu pozytywistycznego, który wyznacza kierunek i metody badań zaliczane do głównego nurtu (zob. Baker, Bettner, 1997; Chua, 1986; Szychta, 2013; Turzyński, 2012b). Historycy rachunkowości przeprowadzili liczne badania zaliczane do nurtu tradycyjnego, zwanego tradycyjną albo „starą historią rachunkowości”, i do nurtu alternatywnego, określanego jako „nowa historia rachunkowości”, „krytyczna historia rachunkowości” i „badania radykalne w historii rachunkowości”.

Tradycyjni historycy rachunkowości charakteryzują jej ewolucję w duchu podejścia pozytywistycznego i objaśniają jej dzieje, odwołując się do neoklasycznej ekonomii, ukazując zmiany zachodzące w strukturze, metodach i technikach księgowości, rachunku kosztów, rachunkowości zarządczej i sprawozdawczości finansowej w podmiotach gospodarczych, pod wpływem osiągnięć w technice i technologii w danej epoce oraz przemian w ekonomicznym otoczeniu rachunkowości. Badacze z nurtu starej historii definiują rachunkowość zgodnie z koncepcją techniczną, podkreślają jej wymiar proceduralny, uznając, że rachunkowość jest zbiorem procedur i technicznych rozwiązań (ewidencyjnych, kalkulacyjnych, sprawozdawczych) stosowanych w podmiotach gospodarczych, służących dostarczaniu informacji ekonomicznych, głównie finansowych, w celu zaspokojenia potrzeb informacyjnych różnych użytkowników (Szychta, 2016b). Rachunkowość postrzegano więc w tym modelu jako neutralne i obiektywne narzędzie do odwzorowania rzeczywistości podmiotów gospodarczych, użyteczne do podejmowania decyzji ekonomicznych, a także jako „zjawisko statyczne i czysto techniczne” (Hopwood, 1976). Tradycyjni badacze historii rachunkowości uważają, że konta księgowe stanowią „lustra” służące do odwzorowania działalności podmiotów gospodarczych, dlatego zmiany w praktyce rachunkowości zachodzą po to, aby odzwierciedlać przemiany, do jakich dochodzi w zewnętrznym, ekonomicznym otoczeniu podmiotów (Szychta, 2016b). Choć przyznają, że pewne liczby, idee i metody rachunkowości mogą mieć wpływ na jej otoczenie zewnętrzne, to za dominujący uważają kierunek wpływu od otoczenia do rachunkowości (Napier, 2006, s. 456).

Studia historyczne prowadzone w nurcie nowej historii rachunkowości charakteryzują się analizą i interpretacją przeszłości rachunkowości z wykorzystaniem różnych teorii społecznych, głównie K. Marksa, J. Habermasa i M. Foucaulta (np. Alawattage, Wickramasinghe, 2019, 2022; Burchell i in., 1985; Carmona i in., 1997; Miller, O’Leary, 1987). Są to badania zgodne z paradygmatem interpretacyjnym lub krytycznym. Nowych historyków rachunkowości, którzy najmocniej kwestionują tradycyjną historię rachunkowości, określa się mianem postmodernistów. Przyjmują oni odmienne od tradycjonalistów poglądy dotyczące takich kwestii, jak realizm, koncepcja czasu i subiektywizm (zob. Funnell, 1996, s. 43).

Nowych historyków łączy traktowanie rachunkowości jako jednej spośród praktyk społecznych i jej rozumienie w kontekście, w którym działa, stanowiąc „zjawisko” ulokowane w czasie i przestrzeni. Nowi historycy przedstawiają praktykę rachunkowości jako instrument władzy i dominacji, a nie jako wolny od wartości zestaw koncepcji i technik służących do doprowadzenia do skutku i monitorowania umów, zawieranych między równouprawnionymi podmiotami (Szychta, 2016b). Skupiają się w swoich analizach na takich kwestiach, jak: zmiana, ewolucja, postęp i geneza (Carnegie, Napier, 1996, s. 7–8). Badacze w nurcie nowej historii dążą też do interpretowania ról, jakie odgrywa rachunkowość w określonym kontekście społecznym. Wielu badaczy prezentowało zmiany rachunkowości w szerokim kontekście społecznym lub badało rolę rachunkowości w narodowym rachunku ekonomicznym, ponieważ – jak podkreśla Napier (2006, s. 456–457) – rachunkowość w szerokim rozumieniu oznacza kalkulację czy rachunek ekonomiczny, który odgrywa ważną rolę w становieniu „społeczeństwa ekonomicznego”.

Badania w nurcie nowej historii rachunkowości wykazały, że informacje czerpane z ksiąg rachunkowych były wykorzystywane w zarządzaniu podmiotami gospodarczymi nawet kilka wieków wcześniej, zanim wprowadzono do słownictwa rachunkowości w krajach anglojęzycznych w latach 50. XX wieku terminy *management accounting* i *managerial accounting*, tłumaczone w języku polskim jako rachunkowość zarządcza. A. Hopwood i H.T. Johnson (1986, s. 46) stwierdzili, że historycy piszący wcześniej, tzn. w nurcie starej historii, o dziejach rachunkowości całkowicie zignorowali rozwój rachunkowości zarządczej z powodu nieuwzględniania w badaniach faktycznych zapisów o przeszłości przedsiębiorstw. Do właściwego opisu i interpretacji praktyki rachunkowości zorientowanej na zarządzanie w przeszłości niezbędne jest oparcie badań nie tylko na głównych źródłach pierwotnych, zachowanych w archiwach, takich jak dzienniki i księgi główne przedsiębiorstw, lecz także na informacjach zawartych w korespondencji handlowej, dokumentach umów, wewnętrznych instrukcjach, notatkach z posiedzeń zarządu, różnego rodzaju raportach dla władz administracyjnych i skarbowych i artykułach prasowych dotyczących przedsiębiorstw i ich otoczenia. Uwzględnienie tego typu źródeł danych w nurcie nowej historii rachunkowości umożliwiło sformułowanie interesujących wniosków w odniesieniu do genezy rachunkowości zarządczej.

Źródeł rachunkowości zarządczej poszukiwano w różnych środowiskach społeczno-gospodarczych i okresach (np. Boyns, Edwards, 2013; Carmona i in., 1997; Gutiérrez i in., 2005; Johnson, Kaplan, 1987; Loft, 1994). Historycy rachunkowości ujawniają, że ewidencja księgowa, różnego typu obrachunki, zestawienia kosztów i przychodów, wykazy wydatków i wpływów były wykorzystywane w pewnym stopniu podczas prowadzenia firm kupieckich, majątków rolnych, manufaktur i fabryk, organizacji państwowych już w dawnych wiekach, co najmniej od XVI stulecia.

Badania dotyczące genezy i wczesnych okresów praktyki rachunkowości zarządczej były prowadzone zgodnie z następującymi podejściami (Boyns, Edwards, 2013; Loft, 1995; Szychta, 2016a):

- podejście tradycyjne i jego modyfikacja przez neoklasyków;

- podejście oparte na historii gospodarczej A.D. Chandlera i teorii kosztów transakcyjnych O.E. Williamsona, propagowane przez H.T. Johnsona i R.S. Kaplana;
- punkt widzenia uwzględniający koncepcję procesu pracy H. Bravermana;
- radykalna historia rachunkowości zarządczej inspirowana poglądami M. Foucaulta;
- nowy, realistyczny racjonalizm ekonomiczny.

Badania w ramach pierwszego podejścia, tj. w nurcie starej historii rachunkowości, zaczęto prowadzić najwcześniej. Studia historyczne składające się na trzy następne podejścia należą do nurtu nowej historii rachunkowości. Podejście piąte, nazwane nowym, realistycznym racjonalizmem ekonomicznym, koresponduje z punktem widzenia przyjmowanym przez neoklasyków (tj. neoklasyczną racjonalistyczną szkołą rachunkowości). Podejście to zastosowali T. Boyns i J.R. Edwards (2013) do przedstawienia historii rachunkowości zarządczej w Wielkiej Brytanii. Połączyli oni w swoich interpretacjach podejście neoklasyczne, akcentujące czynniki ekonomiczne jako główne siły sprawcze zmian w rachunkowości, z poglądem, że pewne zmiany mogą być powodowane przez inne czynniki niż ekonomiczne, np. społeczne, instytucjonalne i kulturowe.

Wczesna historia rachunkowości zarządczej została wyjaśniona we wszystkich tych podejściach w kontekście kapitalizmu i postępującej industrializacji w wyniku wielkiej rewolucji przemysłowej. Kapitalizm oznacza, że „porządek społeczny, w którym wolność na rynku (i poprzez rynek), uspołeczniona prywatna własność kapitału i ciągła akumulacja kapitału prywatnego są dominującymi zasadami organizacji stosunków społecznych” (Alawattage, Wickramasinghe, 2019, s. 5). Wielka rewolucja przemysłowa rozpoczęła się w Europie Zachodniej pod koniec XVIII wieku, a w Polsce pod zaborami trzech mocarstw (Rosji, Prus i Austrii) w pierwszym ćwierćwieczu XIX wieku, powodując drugą falę zmian społeczno-ekonomicznych, czyli erę przemysłową, która trwała do lat 70. XX wieku (zob. Toffler, 1980, 1997). Rewolucja przemysłowa doprowadziła do powstania kapitalizmu przemysłowego. Rozwój tego systemu społeczno-ekonomicznego miał znaczący wpływ na księgowość, która została uzupełniona o rachunek kosztów i w ten sposób przekształcona w rachunkowość. Zmianę tę podkreślał czołowy „tradycyjny” historyk rachunkowości, A.C. Littleton (1933, s. 360), który utrzymywał, że brytyjska rewolucja przemysłowa spowodowała przerwanie ciągłości w praktyce kalkulacji kosztów i rachunek kosztów stał się „ważnym elementem wyznaczającym ekspansję księgowości (ewidencji) w rachunkowość (precyzyjne narzędzie zarządzania)” (cytowane za: Boyns, Edwards, 2013, s. 97).

Badacze rachunkowości zarządczej stosujący **tradycyjne podejście badawcze** wskazują genezę rachunku kosztów w przedsiębiorstwach w Anglii i Stanach Zjednoczonych w XIX wieku, w okresie wielkiej rewolucji przemysłowej (np. Garner, 1954; Johnson, 1972; Solomons, 1952; Wren, 1996). Potrzeba stosowania i doskonalenia ewidencji i kalkulacji kosztów występowała równolegle z przemianami zachodzącymi w ówczesnym środowisku przemysłowym, tj. wraz z postępem technologicznym i organizacyjnym w przedsiębiorstwach produkcyjnych, wzrostem

wielkości i zróżnicowania produkcji w tych przedsiębiorstwach, rozszerzającymi się rynkami zbytu oraz coraz silniejszą konkurencją rynkową. Te procesy sprawiły, że przedsiębiorcy coraz bardziej doceniali potrzebę posiadania adekwatnej informacji dotyczącej kosztów produkcji i poszczególnych wyrobów. Rachunek kosztów zaczęto traktować jako najważniejszy instrument zarządzania (Garner, 1954, s. 348). Stawał się on coraz bardziej niezbędny do zarządzania fabrykami wraz z tym, jak zwiększano inwestycje w procesy produkcyjne i wdrażano przełomowe wynalazki, które przyniosła wielka rewolucja przemysłowa.

Tradycyjni historycy stwierdzali, że praktyka w zakresie rachunku kosztów produkcji do lat 80. XIX wieku była jednak słabo rozwinięta, a ówczesne obrachunki kosztowe były nieusystematyzowane i zróżnicowane. Rzadko podejmowano próby ich skoordynowania z ewidencją w księgach rachunkowych. Księgowi koncentrowali swoją uwagę na ustalaniu kosztów bezpośrednich wyrobów gotowych jako sumy kosztów zużytych surowców i robocizny bezpośrednio produkcyjnej. Zdaniem Garnera (1954) punkt zwrotny w rozwoju rachunku kosztów nastąpił około 1885 roku, co było związane z wielką recesją gospodarczą w Anglii w latach 1873–1896, kiedy to drastycznie zmniejszył się popyt na maszyny produkcyjne i wyroby techniczne. Skutkiem tych procesów gospodarczych był wzrost konkurencji i dążenie w przedsiębiorstwach do obniżenia kosztów produkcji. Od tego czasu rozpoczęto systematyczne rozliczanie kosztów pośrednich na produkty, a rejestrację kosztów zaczęto integrować z ewidencją finansową w rozszerzonym systemie księgowości podwójnej (Loft, 1995; Szychta, 2016a).

Boyns i Edwards (2013, s. 129) stwierdzają, że w publikacjach z zakresu rachunkowości w Wielkiej Brytanii przed latami 70. XIX wieku poświęcono stosunkowo niewiele uwagi rachunkowości przemysłowej, natomiast ostatnie trzy dekady XIX wieku były świadkiem dużego rozwoju literatury dotyczącej kalkulacji kosztów. Liczba brytyjskich tekstów zawierających w tytule wyrazy *cost accounts* (konta kosztów), *cost accounting* lub *costing* (rachunek kosztów), opublikowanych między 1870 a 1914 rokiem, wynosiła około 30. Ponadto wydano inne publikacje, które nie zawierały tych słów w tytułach, ale dotyczyły kwestii rachunku kosztów. Najbardziej znana spośród nich książka pt. *Factory Accounts. Their Principles and Practice* została wydana w 1887 roku przez E. Garcke'a i J.M. Fellsa, zespół inżynier-księgowy (Boyns, Edwards, 2013, s. 169). Autorzy ci prześledzili przepływ kosztów w przedsiębiorstwie i zintegrowali rachunek kosztów z rachunkowością finansową podwójnego zapisu. Zdaniem Garnera (1954, s. 217) wywarła ona olbrzymi wpływ na postęp w praktykach rachunku kosztów, jak żadna inna książka opublikowana do lat 50. XX wieku.

Choć prym w praktykowaniu rachunku kosztów w XIX wieku przypisuje się Brytyjczykom (Loft, 1995, s. 23), to na przykład D.A. Wren (1996, s. 6) uważał, że rachunkowość zarządcza miała swój początek w Stanach Zjednoczonych w pierwszych latach rozwoju kolei żelaznych, w połowie XIX wieku. Koleje żelazne były bowiem pierwszymi w świecie przedsiębiorstwami na wielką skalę nastawionymi na osiągnięcie zysków, w których ponoszone ogromne nakłady inwestycyjne

i związane z nimi wysokie koszty stałe wymagały od kierownictwa rozwiązywania problemów wcześniej nieznanych przedsiębiorcom (Szychta, 2007a, s. 35–36). Praktyka rachunkowości fabrycznej w tym kraju w XIX wieku wyprzedzała rozwój teorii w tej dziedzinie. Dopiero w 1885 roku H. Metcalfe opublikował jedną z pierwszych książek (*The Cost of Manufactures*) na temat nowoczesnego rachunku kosztów, wymagając prawidłowego przypisywania kosztów za pomocą zleceń warsztatowych i kart pracy. Wprowadził system kalkulacji kosztów zleceń i powiązał rachunek kosztów z rachunkowością finansową (Mattessich, 2008, s. 34). Wśród wielu wybitnych amerykańskich autorów, którzy przyczynili się do rozwoju rachunku kosztów na przełomie XIX i XX wieku, był F.W. Taylor⁷, „ojciec” koncepcji naukowego zarządzania, który wprowadził ustalanie systematycznych norm zużycia materiałów i czasu pracy, co „otworzyło drogę do rachunku kosztów standardowych” (Mattessich, 2008). Po 1900 roku o wiele większą rolę w sferze nowych rozwiązań dotyczących rachunku kosztów odgrywali amerykańscy autorzy, którzy kładli nacisk na pomiar i rozliczanie kosztów pośrednich, rachunek kosztów standardowych, pomiar i analizę kosztów stałych oraz ustalanie prognozy rentowności. Pionierami w tych aspektach rachunku kosztów byli: A.H. Church, J. Whitmore, G.C. Harrison, H. Emerson i H. Hess (Szychta, 2007a, s. 35–44).

Zwolennicy neoklasycznego podejścia do badania genezy rachunkowości zarządczej poszukiwali źródeł ewidencji prowadzonej w celu wsparcia zarządzających podmiotami gospodarczymi znacznie wcześniej niż w końcowych dekadach XIX wieku. Swoje opinie oparli na opisach przypadków konkretnych firm, dokonanych na podstawie badania dokumentów i ksiąg zachowanych w archiwach gospodarczych. Przedstawicielami tego podejścia badawczego są między innymi R. Fleischman, L. Parker, T. Tyson i D.M. Porter. Przykłady wczesnego zastosowania ewidencji i rozliczania kosztów w firmach produkcyjnych w Anglii, Francji, Stanach Zjednoczonych i Hiszpanii na potrzeby zarządzania są przedstawione w tabeli 1.

Tabela 1. Przykłady wczesnego zastosowania rachunkowości zarządczej

Autorzy i rok publikacji	Przedsiębiorstwo	Istota stosowanych rozwiązań
Fleischman, Parker (1991)	25 brytyjskich przedsiębiorstw głównie z branży tekstylnej i hutniczej funkcjonujących w latach 1760–1850	W 72% przedsiębiorstw stosowano zróżnicowane techniki kontroli kosztów, a w 80% standardy lub budżety – od bardzo prymitywnych do stosunkowo dobrze rozwiniętych

7 F.W. Taylor (1856–1915) zapoczątkował *scientific management* (naukowe zarządzanie) w serii wykładów wygłoszonych na przełomie XIX i XX w. oraz w publikacji pt. *Shop Management*, wydanej w 1903 r. Książka Taylora pt. *The Principles of Scientific Management*, opublikowana w 1911 r., stała się inspiracją dla tych ludzi po obu stronach Atlantyku, którzy utożsamiali postęp przemysłowy lub społeczny ze zwiększoną wydajnością. Jego publikacje i prace wdrożeniowe miały epokowe znaczenie nie tylko dla przemysłu, lecz także dla wszystkich rodzajów działalności gospodarczej w pierwszej połowie XX w. (Szychta, 2022a).

Tab. 1 (cd.)

Autorzy i rok publikacji	Przedsiębiorstwo	Istota stosowanych rozwiązań
Fleischman, Parker (1992); Williams (1999)	Boulton and Watt's Soho Works w Birmingham – zakłady założone w 1795 r., produkujące silniki parowe	Ewidencja umożliwiająca kontrolę zapasów, kalkulację kosztów materiałów i procesów pracy. Zaawansowanie rachunku kosztów w czterech obszarach: kontroli kosztów, obliczaniu kosztów pośrednich, podejmowaniu decyzji i ustalaniu kosztów standardowych. Określanie cen sprzedaży na podstawie kosztów wcześniej wyprodukowanych silników
Marshall (1980), za: Mephram (1988)	Kopalnia węgla w Szkocji na początku XVIII, którego właścicielem był Sir John Clerk of Penicuik	Wykorzystanie informacji z systemu rachunkowości do koordynowania działalności w celu poprawy rentowności i rozwoju przedsiębiorstwa
Nikitin (1990)	Compagnie de Saint-Gobain – założona w Paryżu w 1665 r. królewska manufaktura szkła, mająca trzy filie w północnej Francji	Wprowadzenie w latach 1820–1834 systemu rachunkowości podwójnej, dostarczającego danych o kosztach w każdej fazie produkcji; pomiar i ewidencja kosztów ewoluujące do 1880 r. do postaci rachunku kosztów pełnych
Porter (1980)	Boston Manufacturing Company – założona w 1813 r. w Waltham amerykańska firma tekstylna	Systematyczne grupowanie kosztów i przenoszenie z jednego centrum na następne przez różne etapy procesu produkcji. Dodawanie kosztów ogólnych i administracyjnych do kosztów produkcji w kalkulacji kosztów produktów
Gutiérrez (2005)	13 hiszpańskich firm działających w latach 1760–1800 w branży tekstylnej, tytoniowej i wydobywczej	Wszystkie firmy stosowały pewną formę kontroli kosztów produkcji. Ponad dwie trzecie firm alokowało koszty pośrednie na produkty, ponad połowa stosowała te informacje do podejmowania decyzji i przygotowywała jakąś formę standardów lub budżetów

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Szychta (2016a, s. 157–158), Mephram (1988, s. 377 i 513).

Neoklasycyści historycy włączyli do badań więcej kontekstu organizacyjnego, w którym prowadzono rachunkowość, niż tradycyjni historycy. Wspólną cechą obu tych grup było traktowanie rachunku kosztów jako zbioru technicznych rozwiązań służących celom danego przedsiębiorstwa i przekonanie, że rachunkowość

zarządcza rozwija się w sposób ewolucyjny, stając się coraz bardziej zaawansowaną i złożoną wraz z upływem czasu (Loft, 1995, s. 25).

Drugie podejście do badania genezy i rozwoju rachunkowości zarządczej, tzn. oparte na dziejach największych korporacji amerykańskich w ciągu 100 lat, przedstawionych przez A.D. Chandlera Jr. (1962), i teorii kosztów transakcyjnych O.E. Williamsona (1981), zostało przyjęte przez profesora R.S. Kaplana (1984) w artykule pt. *The Evolution of management accounting*, a następnie przez H.T. Johnsona i R.S. Kaplana (1987) w monografii pt. *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*. Prace te dotyczą rachunkowości zarządczej w Stanach Zjednoczonych do lat 80. XX wieku i nawiązują do doświadczeń Wielkiej Brytanii.

Chandler nakreślił wzajemną ścisłą zależność między rachunkowością a rozwojem wielkich przedsiębiorstw. Uważał, że nowoczesny rachunek kosztów został zapoczątkowany w Stanach Zjednoczonych w połowie XIX wieku wraz z budową kolei żelaznej, a następnie z rozwojem przemysłu chemicznego, stalowego i wyrobów metalowych. Rachunek kosztów zaczęto stosować w tego typu przedsiębiorstwach pod wpływem występowania takich czynników, jak rosnąca wielkość firm produkcyjnych i złożoność procesów gospodarczych, rozwój oligopolistycznych rynków tworzonych przez kilku dużych producentów, którzy potrzebowali informacji o kosztach do ustalania cen produktów, oceny działalności całego dużego podmiotu gospodarczego i jego oddziałów. Rachunkowość zarządcza stawała się narzędziem służącym do koordynacji szerokiego zakresu działań występujących w wielkich podmiotach oraz umożliwiającym obniżenie kosztów koordynacji działalności, zwanych kosztami transakcyjnymi.

Zdaniem Johnsona i Kaplana (1987, s. 42) rozwiązania z zakresu rachunkowości stosowane w XIX wieku w firmach produkcyjnych, transportu kolejowego i dystrybucyjnych miały jeden wspólny cel: ocenę wewnętrznych procesów przedsiębiorstwa. Informacje uzyskiwane z systemu rachunkowości służyły do oceny efektywności wykorzystania zasobów w realizowanych procesach gospodarczych. Przykładem jest system rachunku kosztów prowadzony w połowie XIX wieku w Lyman Mills Corporation, amerykańskiej firmie produkującej tekstylia bawełniane w Nowej Anglii, w której dane o kosztach wykorzystywano do kontroli wewnętrznej i oceny efektywności produkcji, wspierając rozwiązywanie problemów organizacyjnych (Johnson, 1972).

Kluczową tezę zawartą w prezentowanym podejściu badawczym jest stwierdzenie, że rozwój rachunkowości zarządczej był nieunikniony w ułatwianiu wzrostu dużych przedsiębiorstw. Kolejne metody i techniki z tego zakresu rachunkowości powstawały na przełomie XIX i XX wieku (na przykład rachunek kosztów standardowych, budżetowanie kosztów, analiza progu rentowności, wskaźnik ROI i model Du Ponta) wraz z zakładaniem i rozwojem potężnych amerykańskich firm, takich jak General Electric, General Motors, Carnegie Steel Company, Du Pont Powder Company, American Tobacco, ułatwiając im dostosowanie się do otoczenia gospodarczego.

Z badań przeprowadzonych przez Johnsona i Kaplana (1987, s. 62) wynika także wniosek, że rozwiązania z zakresu rachunkowości zarządczej były wdrażane przez firmy w okresach większej niepewności działalności. Został on potwierdzony na przykład przez G.P. Spraakmana (1999) opisem metod rachunkowości wspierających zarządzanie w Hudson's Bay Company, firmie specjalizującej się w handlu futrami założonej w Anglii w 1670 roku. Metody te były najbardziej rozwinięte w latach 1821–1860, gdy niepewność funkcjonowania firmy była o wiele większa niż w okresie wcześniejszym i późniejszym (Szychta, 2016a).

Zgodnie z argumentacją Johnsona i Kaplana, początek rachunkowości zarządczej przypada na wcześniejszy okres (koniec XVIII wieku i pierwszą połowę XIX wieku), niż uznawali to klasyczni historycy rachunkowości. Autorzy ci zgadzają się odnośnie do tego okresu z neoklasycznymi badaczami historii rachunkowości zarządczej, lecz różnią się od nich tym, że skoncentrowali swoją uwagę na zagadnieniu kontroli wewnętrznej i wykorzystaniu rachunku kosztów do pomiaru wewnętrznej efektywności przedsiębiorstw oraz na wzajemnej relacji między rachunkowością zarządczą a rozwojem wielkich, pionowo zintegrowanych korporacji.

Klasyczni i neoklasyczni historycy rachunkowości przyjęli w swoich dociekaniaх prosty ewolucyjny model traktowania rachunkowości zarządczej jako zbioru technik pomiaru, ewidencji i kalkulacji służących celom podmiotów gospodarczych i stosowanych do zaspokajania zmieniających się potrzeb kierowników podmiotów. Johnson i Kaplan oparli swoje objaśnienia genezy i rozwoju rachunkowości zarządczej na bardziej złożonym schemacie, ponieważ rozpatrywali wielooddziałowe podmioty gospodarcze w ich szerokim środowisku, funkcjonujące w formie oligopolu. Warunkiem koniecznym ich przetrwania było dostosowanie się do ciągle zmieniających się warunków otoczenia. Narzędziem zaś tego procesu adaptacyjnego stał się system kontroli, którego immanentną częścią była rachunkowość oparta na określonym systemie rachunku kosztów. Wielowydziałowe korporacje przetrwały, ponieważ ponoszone przez nie koszty transakcyjne dotyczące biurokracji organizacyjnej, łącznie z kosztami funkcjonowania rachunkowości zarządczej, były niższe od kosztów zawierania transakcji na wolnym rynku. Schemat wnioskowania przyjęty przez Johnsona i Kaplana został nazwany przez Loft (1995, s. 31) „darwinizmem społecznym”, ponieważ postrzegali oni przedsiębiorstwa jak zwierzęta, które wymierają, jeśli nie zaadaptują się do otoczenia.

Analiza poglądów Johnsona i Kaplana stanowi więc podstawę do podsumowania, że duże podmioty gospodarcze nie są w stanie przetrwać na rynku, jeśli nie dostosują się do bieżącego otoczenia społeczno-gospodarczego, co jest uwarunkowane stosowaniem właściwych strategii działania i procesów zarządzania wykorzystujących koncepcje i metody rachunkowości zarządczej, adekwatne do określonego miejsca i czasu funkcjonowania tych podmiotów (Szychta, 2016a).

Badacze stosujący dwa następne podejścia badawcze czerpali idee z różnych socjologicznych teorii i politycznych perspektyw, aby zbadać i zrozumieć technologie i praktyki rachunkowości zarządczej jako „zjawiska” społecznego i politycznego.

Sięgano po perspektywy marksistowską i postmarksistowską jako przeciwstawne wobec neoklasycznej ekonomii (Alawattage, Wickramasinghe, 2022).

Monografia Johnsona i Kaplana (1987) i ich teza o utracie istotności przez rachunkowość zarządczą w latach 80. XX wieku wywołały strumień badań alternatywnych, które są nie tylko interpretacyjne, ale radykalne i krytyczne. Na przykład T. Hopper i P. Armstrong (1991) analizowali pojawienie się rachunkowości zarządczej w kontekście walki klasowej w miejscu produkcji, sięgając do marksistowskich poglądów teoretyków zarządzania, zapoczątkowanych przez H. Bravermana (1974) w książce pt. *Labour and Monopol Capital*. Ten punkt widzenia nazwano **podejściem procesu pracy**, ponieważ uwaga badaczy jest skupiona na szczegółowym poznaniu sposobu, w jaki pracownicy są kontrolowani w różnych środowiskach organizacyjnych oraz wiąże się z tezą, że systemy kontroli w podmiotach gospodarczych są mechanizmami mającymi wpływ na efektywność procesu produkcji. Braverman podkreślał, że w przedsiębiorstwach produkcyjnych w kapitalizmie kontrola procesu pracy przeszła z pracownika na kapitalistę. Kontrolowanie nakładów pracy na wytworzenie wyrobów gotowych w przedsiębiorstwach produkcyjnych w XIX wieku nie było tak proste, jak w przypadku zużycia materiałów i zaangażowania maszyn produkcyjnych, co miało odwzorowanie w ewidencji w formie kosztów zużycia materiałów bezpośrednich i amortyzacji (Loft, 1995, s. 31).

Przyjmując takie podłoże koncepcyjne, Hopper i Armstrong (1991) twierdzili, że początkowe warunki instytucjonalne i polityczne, w których pojawiła się rachunkowość zarządcza, zostały stworzone na wczesnym etapie kapitalizmu przemysłowego przez kapitalistyczne nastawienie na podporządkowanie i kontrolowanie pracy robotników. Ich zdaniem powstanie i wdrażanie ówczesnych metod rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej objaśniają zmiany, jakie następowały w kontroli procesów pracy. Autorzy ci odwoływali się do badań, które pokazują, że większość zysków we wczesnej produkcji fabrycznej osiągnęto dzięki zdolności właścicieli fabryk do intensyfikowania pracy robotników wskutek ścisłej kontroli ich pracy i wydłużania dnia pracy. W tym celu przedsiębiorcy fabryk przemysłu tekstylnego, np. fabryki Lyman Mills w Nowej Anglii w XIX wieku, wykorzystywali informacje z ewidencji kosztów prowadzonej w fabryce.

Późniejsze etapy kapitalizmu przemysłowego wymagały kontrolowania procesu pracy przez kierownictwo przy użyciu hierarchicznych struktur odpowiedzialności, które są ukierunkowane na zapewnienie maksymalnego lub wystarczającego zwrotu z inwestycji. Alawattage i Wickramasinghe (2022, s. 519) uważają, że te fakty odzwierciedlają strukturalną interpretację rachunkowości zarządczej jako technologii politycznej, która odtwarza relacje kapitalistyczne w produkcji i poza nią. Historia rachunkowości zarządczej potrzebuje zaś uwzględniania perspektywy marksistowskiej, biorąc pod uwagę, że rachunkowość zarządcza nie może być „nieuniknionym rezultatem działania sił rynkowych i zmian technologicznych, ale jest uwikłana w walkę polityczną, społeczną i ekonomiczną, a jej wynik jest zależny od okoliczności, i odzwierciedla ją”, jak twierdzą D.J. Cooper i T. Hopper (2006, s. 209).

Hopper i Armstrong (1991) dokonali zatem reinterpretacji wydarzeń w gospodarce amerykańskiej, opisanych wcześniej przez Johnsona i Kaplana (1987). Wyjaśnili oni genezę rachunkowości zarządczej jako nierozzerwalnie związaną z dążeniem do kontroli procesu pracy w fabrykach, a nie działaniami na rzecz wzrostu ekonomicznej efektywności fabryki lub wielooddziałowych korporacji. Z przytoczonych objaśnień wynika, że podejście procesu pracy jest bardziej radykalne w opisie przyczyn genezy rachunkowości zarządczej niż dwa poprzednie podejścia, jednakże jest mniej radykalne niż podejście czerpiące z perspektywy postmarksistowskiej i idei zawartych w pracach M. Foucaulta z zakresu filozofii społecznej.

Podejście badawcze inspirowane poglądami M. Foucaulta (1972, 1977, 2009) przyjęli przede wszystkim brytyjscy badacze dziejów rachunkowości (np. Alawattage, Wickramasinghe, 2019; Hoskin, Macve, 1994; Loft, 1986, 1994, 1995; Mennicken, Miller, 2012; Miller, O'Leary, 1987). Zainteresowanie poglądami francuskiego filozofa i socjologa w nauce rachunkowości zainicjował w końcu lat 70. XX wieku w Wielkiej Brytanii profesor A. Hopwood, założyciel i redaktor naczelny czasopisma „Accounting, Organizations and Society”, na łamach którego opublikowano w latach 1980–2003 ponad 90 artykułów nawiązujących do idei tego myśliciela (Szychta, 2014, s. 211). Historycy rachunkowości uwzględniają w swoich interpretacjach takie koncepcje Foucaulta jak: archeologia wiedzy, nowa historia, genealogia, wiedza-władza, dyskurs, instytucje dyscyplinarne, techniki dyscyplinarne, człowiek kalkulowalny (*calculable man*), rządomyślność/rządowość (*governmentality*) i biopolityka.

Podejście do badania genezy i rozwoju rachunkowości zarządczej oparte na poglądach Foucaulta, w tym na koncepcji archeologii wiedzy, ma cechy „zupełnie nowej historii”, ponieważ chodzi tu o zrozumienie tego, co jest dzisiaj znane w rezultacie poszukiwania wiedzy w przeszłości. W ten sposób jest możliwe ukazanie założeń, na których opierają się nasze współczesne przekonania i praktyki oraz spowodowanie, że teraźniejszość jest „widziana” przez jej odniesienia do przeszłości (Giddens, 2006, s. 695). Zgodnie z tym punktem widzenia w celu zrozumienia współczesnego znaczenia rachunkowości zarządczej należy poszukiwać różnych źródeł „systemu myślenia” zwanego rachunkowością zarządczą i odpowiadającej mu praktyki. Trzeba też poszukiwać odpowiedzi na pytanie, jak ta rachunkowość wiąże się z innymi systemami myślenia i ich praktykami (Loft, 1995, s. 36).

Prace Foucaulta na temat relacji między wiedzą, władzą a dyskursem w kontekście nowoczesnej organizacji, choć nie odnosiły się wprost do rachunkowości ani nawet do relacji społecznych w fabrykach, to stały się inspiracją do licznych badań i publikacji w zakresie historii rachunkowości zarządczej. Ten badacz społeczny akcentował bowiem znaczenie technik ukierunkowanych na nadzorowanie działań i zachowywanie się ludzi oraz sterowanie ich postępowaniem w rozwoju nowoczesnego społeczeństwa. Foucault (1977) przedstawił historię więzienia jako przykład zjawiska społecznego, narastającego od końca XVIII wieku, nazwanego „instytucjami dyscyplinarnymi”. Zalicza się do nich więzienia, armie, szpitale, szkoły i fabryki, gdyż charakteryzuje je wspólny aspekt, czyli to, że ludzie są grupowani

i „urządzani” w różne kategorie, na przykład w szkole według wieku i zdolności, w fabryce – według pełnionych funkcji. Zdaniem Foucaulta, są oni „porządkowani” tak, aby mogli być nadzorowani i karani, gdy nie są posłuszni obowiązującym zasadom. W celu ich dyscyplinowania są stosowane w tych instytucjach „techniki dyscyplinarne”, czyli różnorodne sposoby nadzorowania i controllingu (sterowania). Obejmują one także metody ewidencjonowania pracy ludzkiej. Techniki dyscyplinarne rozwinęto pod względem dokładności, zakresu i znaczenia w XIX wieku w armiach, szpitalach, szkołach, fabrykach i innych instytucjach.

W przypadku fabryki takimi technikami są przede wszystkim linia produkcyjna, budynek fabryczny i przełożeni nadzorujący pracę robotników. Zdaniem Loft (1995, s. 35) rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza mogą być również postrzegane jako ważne techniki kontroli i dyscyplinowania osób w organizacjach gospodarczych, ponieważ w rezultacie zastosowania określonych metod ewidencji i sprawozdawczości dokonuje się odzwierciedlenia i uwidocznienia w formie zapisów w wyrażeniu pieniężnym, na papierze lub w pamięci komputera, procesu produkcyjnego w przedsiębiorstwie. Dane finansowe dotyczące faktycznie wykonanej produkcji (na przykład koszty płac bezpośrednich, koszty wydziałowe) są porównywane z wielkościami zawartymi w budżetach w celu ustalenia powstałych odchyleń, które stanowią podstawę do monitorowania wyników pracy i dyscyplinowania pracowników, zarówno robotników, jak i kierowników.

Rachunkowość zarządcza umożliwia kontrolę i dyscyplinowanie w podmiocie gospodarczym na różnych szczeblach jego działalności – od najniższego do zarządu. Inaczej mówiąc, rachunkowość w ogóle, a rachunkowość zarządcza w szczególności, „przetwarzając” działania podmiotu gospodarczego w wielkości finansowe, umożliwia jego kontrolę i nadzorowanie pracowników. Wychodząc z tej perspektywy badawczej, pewna grupa zagranicznych badaczy postrzega więc historię rachunkowości zarządczej jako historię istnienia techniki dyscyplinarnej w społeczeństwie industrialnym.

S. Carmona i in. (1997) przeprowadzali interesującą interpretację rachunku kosztów jako formy władzy i wiedzy z jego dyscyplinarnymi implikacjami zarówno dla robotników, jak i kierowników wszystkich szczebli zarządzania w osiemnastowiecznym przedsiębiorstwie. Obiektem ich analizy był system rachunku kosztów wprowadzony w 1773 roku w dużej królewskiej fabryce tytoniu w Sewilli, zatrudniającej ponad 1400 pracowników i funkcjonującej jako monopolista w ówczesnej Hiszpanii. Stosowano w niej mierniki fizyczne i wartościowe, uzyskując te drugie dzięki kalkulacji kosztów produktów, w celu zapewnienia monitorowania i nadzoru pracowników fabryki dla zapobieżenia kradzieży przez nich tytoniu.

K. Hoskin i R. Macve (1994) uwzględnili techniki dyscyplinarne i ujęcie genealogiczne, aby zrozumieć, w jaki sposób powstała rachunkowość zarządcza. Twierdzili, że technologie rachunkowości zarządczej ewoluowały, aby dyscyplinować nowoczesne podmioty jako „opisywalne i analizowalne obiekty” (Foucault, 1977, s. 190). Rozpatrywali historię rachunkowości zarządczej w kategoriach genealogii, które śledzą transformację suwerenności w rządowość poprzez instytucje dyscyplinarne,

techniki i zasady. W tym sensie rachunkowość zarządcza jest zbiorem technik i praktyk dyscyplinarnych, które sprawiają, że przedmioty są obliczalne, a w konsekwencji, możliwe do zarządzania (Alawattage, Wickramasinghe, 2022, s. 520). Hoskin i Macve (1994) uzasadniali wpływ utworzenia w 1817 roku Akademii Militarnej w West Point, będącej wyrafinowanym systemem dyscypliny i nadzoru, na zapoczątkowanie przez absolwentów tej szkoły zastosowania rozwiązań w rachunkowości ukierunkowanych na zarządzanie w amerykańskich firmach od lat 30. XIX wieku. Szczególną rolę odegrał jeden z absolwentów (D. Tyler), który wprowadził system rachunku odpowiedzialności w zbrojowni w Springfield w latach 1832–1842, pokazując, jak dane z rachunkowości tego podmiotu mogły być wykorzystane w zapewnianiu osiągnięcia przez ludzi założonych wyników.

P. Miller i T. O’Leary (1987), P. Miller i N. Rose (1990) oraz A. Mennicken i P. Miller (2012) wykazali, że metody rachunkowości, takie jak rachunek kosztów standardowych i budżetowanie operacyjne, które opracowano w pierwszym trzdziestolecu XX wieku, pomogły w znacznej zmianie sposobu sprawowania władzy w rozwiniętych społeczeństwach przemysłowych. Miller i O’Leary (1987, s. 235) zinterpretowali pojawienie się i rozwój tych metod nie jako wyrafinowanych narzędzi bardziej efektywnego zarządzania, ale jako „ważną praktykę kalkulacyjną będącą częścią znacznie szerszego nowoczesnego aparatu władzy”, który ukształtował się wyraźnie w pierwszych latach XX wieku. Swoje rozważania oparli na pojęciu osoby poddanej rządzeniu (*governable person*)⁸ (Foucault, 1977, s. 193) i powiązali rachunek kosztów z procesami takimi jak dyskurs efektywności narodowej w Wielkiej Brytanii i Stanach Zjednoczonych, czyli pragmatycznymi filozofiami, które wspierają ideę racjonalnej administracji publicznej, ideę testów inteligencji i higieny psychicznej, powiązane ze sobą ruchy, które koncentrują się na pojęciu mierzenia dokonań jednostki w sprawie społecznej (Napier, 2006). W opinii Millera i O’Leary’ego (1987) rachunek kosztów standardowych odgrywa szczególną rolę, ponieważ przyczynia się do znacznie szerszego procesu, w którym życie danej osoby zaczyna być postrzegane w odniesieniu do standardów i norm zachowania. Z kolei Mennicken i Miller (2012) przekonywali, że rozwój rachunku kosztów i budżetowania w latach 30. XX wieku zapewnił nowy sposób myślenia i interwencji, który umożliwiał uwidocznienie nieefektywności jednostek w przedsiębiorstwie (Szycha, 2022a, s. 400).

Pojęcie efektywności narodowej było obecne w debacie politycznej i zostało spopularyzowane przez publicystów przed II wojną światową. Wiązało się to z dążeniem do „racjonalnego administrowania społeczeństwem i aktywnego krzewienia postępu” (Miller, O’Leary, 1987, s. 243). Państwo miało odgrywać centralną rolę w takim programie. Kwestia ta zawarta jest we wnikliwych rozważaniach P. Millera i N. Rose (1990) na temat zarządzania życiem gospodarczym. Zastosowali oni koncepcję rządomości Foucaulta, aby przeanalizować złożone i różnorodne

8 Pojęcie to odnosi się do osoby o określonych cechach, które mogą być zmierzone i wykorzystane do sterowania lub „rządzenia” nią.

sposoby, w jakie władze starały się kształtować i regulować działania gospodarcze, społeczne i osobiste. Autorzy ci uważają, że taylorizm był jednym z zestawu programów określanych jako „efektywność”, który zakładał sojusz między aspiracjami makropolitycznymi a władzą „ekspertów”. Rachunek kosztów standardowych i budżetowanie służyły wzrostowi bogactwa narodowego i międzynarodowej konkurencyjności państw (Miller, Rose, 1990, s. 19). Są to techniki umożliwiające najbardziej produktywnie wykorzystanie zasobów naturalnych, mechanicznych i ludzkich (Szychta, 2022a, s. 401).

A. Loft (1986), badająca rozwój rachunku kosztów w Wielkiej Brytanii w czasie I wojny światowej (1914–1918) i w kilku latach powojennych, wskazała inne powody zastosowania rachunkowości ukierunkowanej na zarządzanie. Były nimi niezamierzone konsekwencje wprowadzenia totalitarnej, nakazowej gospodarki przez rząd brytyjski podczas I wojny światowej. Na rozwój rachunku kosztów wpływały działania rządu brytyjskiego i ogromna skala produkcji na rzecz armii przez przedsiębiorstwa, których część została upaństwowiona. Wprowadzono wtedy regulacje zobowiązujące producentów do ustalania cen wyrobów produkowanych na zamówienia rządowe według formuły koszt plus marża zysku, co zobligowało zarządy przedsiębiorstw do większej dbałości w prowadzeniu rachunku kosztów. Koszty produktów były kontrolowane przez rząd w procedurze ustalania cen. Ważną rolę w administrowaniu tymi regulacjami odegrali zatrudniani przez rząd dyplomowani księgowi, pracujący wcześniej w profesjonalnych biurach. Po zakończeniu wojny przyczynili się oni do rozpowszechnienia nowych metod rachunku kosztów w brytyjskich firmach, a niektórzy z nich byli zaangażowani w utworzenie w 1919 roku Instytutu Księgowych Kosztów i Pracy, poprzednika Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), tj. Dyplomowanego Instytutu Specjalistów ds. Rachunkowości Zarządczej (Szychta, 2016a, s. 164). Loft (1994) wskazała zatem na jeszcze inne źródła rachunkowości zarządczej, którymi były niezamierzone konsekwencje wprowadzenia totalitarnej, nakazowej gospodarki przez rząd brytyjski w czasie I wojny światowej. Ten przykład dyfuzji rachunku kosztów, który stanowił zarówno nową wiedzę, jak i technikę dyscyplinarną, pokazuje, że również przyczyny inne niż racjonalność ekonomiczna przedsiębiorstw, o której pisali Johnson i Kaplan (1987), były istotne dla wzrostu znaczenia i rozpowszechnienia rachunku kosztów jako podstawy rachunkowości zarządczej.

Najbardziej obszerną i pogłębioną analizę i interpretację genezy i rozwoju rachunkowości zarządczej przeprowadzili w ostatnich latach Ch. Alawattage i D. Wickramasinghe (2019, 2022), badacze z afiliacją Uniwersytetu w Glasgow. Jako podstawę koncepcyjną swojej interpretacji i wnioskowania przyjęli pojęcia z filozofii społecznej Foucaulta: rządomyślność/rządowość, biopolityka i polityka dyscyplinarna. Autorzy wyjaśnili powiązania między zmianami w globalnym kapitalizmie a praktykami rachunkowości zarządczej, przy czym ewolucję globalnego kapitalizmu rozpatrywali przez pryzmat wzajemnych powiązań między ideologicznymi, instytucjonalnymi i technologicznymi zmianami. Rachunkowość zarządcza jest przez nich rozumiana przede wszystkim jako „technologia kapitalizmu”, która materializuje

i ugruntowuje stary i nowy duch kapitalizmu w „halach fabrycznych; zarządach korporacji; sieciach komputerowych; raportach menedżerskich i arkuszach kalkulacyjnych; inicjatywach politycznych rządu i innych organizacji transzrządowych, takich jak OECD, Bank Światowy i Międzynarodowy Fundusz Walutowy; a przede wszystkim w społecznościach epistemicznych oraz profesjonalnych i akademickich programach nauczania” (Alawattage, Wickramasinghe, 2019, s. XXIV).

Kapitalizm ewoluuje, tworząc kolejne odmiany, a ta ewolucja wymaga nowych metod rachunkowości zarządczej i ich zastosowania w praktyce. Alawattage i Wickramasinghe (2019) najpierw przeprowadzili argumentację, jak i dlaczego rachunkowość zarządcza jako technologia dyscyplinarna jest powiązana ze „starym duchem kapitalizmu”, a następnie wyjaśnili, jak rachunkowość przeddefiniowała swój zakres, metody i procesy od lat 80. XX wieku, aby dostosować się do zmieniających się imperatywów strategicznych w neoliberalnej odmianie kapitalizmu.

Liberalne zasady demokracji gospodarczej wczesnego kapitalizmu dały początek konwencjonalnym narzędziom rachunkowości zarządczej, która współcześnie jest nazywana operacyjną rachunkowością. Na wczesnym etapie ewolucji rachunkowości zarządczej uwaga kierownictwa była skupiona przede wszystkim na kontroli procesu pracy, gdzie taylorizm i fordyzm odegrały kluczową rolę w kształtowaniu rachunkowości zarządczej. Następnie, np. w wyniku różnych fal fuzji i przejęć, firmy przekształciły się w korporacje wielooddziałowe, a uwaga kierownictwa przesunęła się na hierarchię organizacyjną, aby umożliwić i wdrożyć hierarchiczne aparaty kontroli oparte na zwrocie z inwestycji, takie jak rachunkowość odpowiedzialności, systemy analizy finansowej Du Pont’a i modele planowania portfela produktów (Alawattage, Wickramasinghe, 2022).

„Nowy duch kapitalizmu” i współczesna neoliberalna forma kapitalizmu doprowadziły z kolei do opracowania w dwóch ostatnich dekadach XX wieku nowych metod rachunkowości zarządczej, dla których, ujmowanych łącznie, stosuje się nowe określenia, takie jak strategiczna rachunkowość zarządcza, środowiskowa rachunkowość zarządcza i rachunkowość zarządcza (dla) zrównoważonego rozwoju. Kwestie te objaśniono w trzecim rozdziale niniejszej monografii. Alawattage i Wickramasinghe (2019) gruntownie uzasadnili tezę, że z jednej strony narodziny kapitalizmu dały początek rachunkowości zarządczej, a z drugiej strony rachunkowość zarządcza jest jedną z kluczowych technologii, które ułatwiają funkcjonowanie i rozwój systemu kapitalistycznego – jest kalkulacyjną technologią kapitalizmu.

Piąte podejście do badania genezy i rozwoju rachunkowości zorientowanej na zarządzanie, nazwane **nowym, realistycznym racjonalizmem ekonomicznym**, zaproponowali T. Boyns i J.R. Edwards (2013) w monografii dotyczącej dziejów rachunkowości zarządczej w Wielkiej Brytanii od średniowiecza do około 1970 roku. Autorzy ci uważają, że przyczyny ekonomiczne (tj. dążenie do zwiększania efektywności i zysków) są głównymi siłami sprawczymi zmian w rozwoju rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach zarobkowych, ale także zidentyfikowali i przeanalizowali inne czynniki (np. społeczne, instytucjonalne, polityczne, kulturowe), które mogą wpływać na zmianę kierunku jej rozwoju. Ich publikacja nie jest

jedynie chronologicznym opisem zdarzeń i wykazem osób związanych z rachunkowością zorientowaną na zarządzanie w Anglii, Walii i Szkocji, lecz zawiera wnikliwe objaśnienia przyczyn i skutków zmian w rachunkowości zarządczej. Historycy ci skoncentrowali swoją uwagę na procesach zmian w podmiotach gospodarczych, jak również na profesjonalizacji specjalistów ds. rachunkowości zarządczej (*management accountants*). Praktycy z zakresu rachunkowości zarządczej są bowiem uznawani w Wielkiej Brytanii za członków odrębnego zawodu, którzy mają swój profesjonalny organ certyfikacyjny, przywoływany już Chartered Institute of Management Accountants (CIMA).

Wyniki badań historycznych prezentujących zmiany w rachunkowości zarządczej w brytyjskim środowisku społeczno-gospodarczym wpływają na rewizję dominującej wcześniej opinii, ukształtowanej przez publikacje amerykańskich historyków rachunkowości (np. Deinzer, 1965; Garner, 1954; Johnson, Kaplan, 1987), że nowe metody i koncepcje z zakresu rachunkowości zarządczej były w XX wieku najpierw wprowadzane w amerykańskich przedsiębiorstwach, w szerszym zakresie niż w firmach angielskich. Boyns i Edwards (2013) uważają, że ta opinia jest trudna do potwierdzenia m.in. z powodu małej liczby badań archiwalnych w Stanach Zjednoczonych w porównaniu do liczby badań opartych na dokumentach archiwalnych z brytyjskich przedsiębiorstw. Autorzy wskazali istotne różnice między rozwojem rachunkowości zarządczej w Wielkiej Brytanii i Stanach Zjednoczonych.

Przytoczone w tym podrozdziale przykłady badań w nurcie tradycyjnej i nowej historii rachunkowości potwierdzają, że dla poznania genezy rachunkowości zarządczej niezbędna jest analiza nie tylko ekonomicznych, lecz także społecznych i politycznych relacji i kontekstów. Ważne jest rozpatrywanie rachunkowości zarządczej nie tylko jako zbioru sposobów obliczeniowych i sprawozdawczych służących potrzebom informacyjnym kierowników w przedsiębiorstwach, ale postrzeganie jej jako wiedzy i praktyki społecznej. Choć badacze dziejów rachunkowości nastawionej na potrzeby zarządzania wskazywali różne przypadki przedsiębiorstw i okoliczności zastosowania narzędzi wspierających zarządzających w przeszłości, to wszystkie świadczą o tym, że narodziny kapitalizmu dały początek rachunkowości zarządczej. Z jednej strony, na różne sposoby, rozwój kapitalizmu przemysłowego w XIX i na początku XX wieku wymagał rachunkowości zarządczej. Z drugiej zaś strony, „rachunkowość zarządcza jest jedną z kluczowych technologii, która ułatwia funkcjonowanie i rozwój systemu kapitalistycznego” (Alawattage, Wickramasinghe, 2019, s. 3).

1.3. Ewolucja istoty i zakresu rachunkowości zarządczej od połowy XX wieku

1.3.1. Pierwsze zastosowania terminu *management accounting*

Choć rachunkowość dostarczała informacji finansowych, które wykorzystywano w zróżnicowanym zakresie na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwami od początku systemu kapitalistycznego, to pojęcie *management accounting* (rachunkowość zarządcza) zostało wprowadzone do terminologii rachunkowości w krajach anglojęzycznych po 1950 roku⁹. Od tego czasu zaczęto odróżniać w podręcznikach i literaturze naukowej rachunkowość zarządczą od rachunkowości finansowej. Zostało to zapoczątkowane przez wydanie dwóch podręczników, których autorami byli W.J. Vatter, wykładowca Uniwersytetu w Chicago, i R.A. Anthony, profesor związany z Uniwersytecie Harvarda. Vatter opublikował w 1950 roku książkę pt. *Managerial Accounting*, zawierającą sześć rozdziałów dotyczących budżetowania i kontroli menedżerskiej, w której przekonywał, że ewidencja danych przez księgowych nie jest dokonywana dla potrzeb samej rachunkowości, lecz jest konieczna dla realizacji procesów i operacji gospodarczych przedsiębiorstwa (Vatter, 1950, za: Johnson, Kaplan, 1987, s. 178). Informacje z rachunkowości powinny być istotne zarówno dla sprawowania kontroli, jak i podejmowania decyzji kierowniczych. Vatter akcentował, że głównym celem rachunkowości zarządczej jest wspieranie procesu zarządzania jednostką gospodarczą (zob. szerzej Johnson, Kaplan, 1987, s. 160–162; Szychta, 2007a, s. 52–53). Z kolei książka Anthony'ego pt. *Management Accounting. Text and Case* z 1956 roku, mająca następnie kilka wydań, zainicjowała serię podręczników z tego zakresu w Stanach Zjednoczonych i innych krajach anglojęzycznych.

W Wielkiej Brytanii terminu *management accounting* użyto po raz pierwszy w listopadzie 1950 roku w tytule raportu zespołu ekspertów, którzy wiosną tego roku odbyli wizytę w Stanach Zjednoczonych pod auspicjami Anglo-American Council of Productivity (AAPC) (Boyns, Edwards, 2013, s. 305). Zespół ten zdefiniował rachunkowość zarządczą jako „prezentowanie informacji w taki sposób, aby pomóc kierownictwu w formułowaniu polityki i wykonywaniu codziennych operacji” (Boyns, Edwards, 2013, s. 271).

Określenie *management accounting* zostało następnie przyjęte przez profesjonalne instytucje w Stanach Zjednoczonych i Wielkiej Brytanii. Na przykład Instytut

⁹ W Stanach Zjednoczonych nazwa *management accounting* została wcześniej użyta w tytule książki opublikowanej przez J.O. McKinseya w 1924 r. (Boyns, Edwards, 2013, s. 305), ale nie zyskała wówczas zainteresowania.

Księgowych Kosztów i Pracy w Wielkiej Brytanii zmienił w 1965 roku nazwę swojego czasopisma „Cost Accounting” (co można przełożyć jako „Rachunek Kosztów”) na „Management Accounting” (Ryan i in., 2002, s. 69). Czasopismo o takim samym tytule było też wydawane w USA do końca lat 90. XX wieku.

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

1.3.2. Definicje rachunkowości zarządczej według organizacji zawodowych

Od połowy XX wieku istota i ukierunkowanie rachunkowości zarządczej podlegały sukcesywnym zmianom, co znajdowało wyraz w kolejnych definicjach tego zakresu rachunkowości, formułowanych co pewien czas w krajach anglojęzycznych przez profesjonalne organizacje działające na rzecz wspierania praktyki i doskonalenia nauczania rachunkowości zarządczej oraz prowadzenia badań naukowych w tym dziale nauki rachunkowości. Są to następujące organizacje:

- w Stanach Zjednoczonych: American Accounting Association (AAA, Amerykańskie Stowarzyszenie Rachunkowości), National Association of Cost Accountants (NACA, Krajowe Stowarzyszenie Księgowych ds. Kosztów), założone w 1919 roku, które zmieniło w 1958 roku swoją nazwę na National Association of Accountants (NAA, Krajowe Stowarzyszenie Księgowych), a następnie przekształciło się w 1991 roku w Institute of Management Accountants (IMA, Instytut Specjalistów Rachunkowości Zarządczej)¹⁰, a także American Institute of Certified Public Accountants (AICPA, Amerykański Instytut Certyfikowanych Publicznych Księgowych);
- w Wielkiej Brytanii: Institute of Cost and Work Accountants (ICWA, Instytut Księgowych ds. Kosztów i Pracy), utworzony w 1919 roku, który zmodyfikował w 1975 roku swoją nazwę na Institute of Cost and Managerial Accountants (ICMA, Instytut Księgowych Kosztowych i Zarządczych), a od 1986 roku nosi

¹⁰ IMA prowadzi od wielu lat działalność edukacyjną i certyfikacyjną w wymiarze globalnym. Jest też wydawcą czasopisma „Management Accounting Quarterly”. Liczba członków IMA wynosi ok. 140 000 w 150 krajach (About IMA, 2024).

nazwę Chartered Institute of Management Accountants (CIMA, Licencjonowany Instytut Specjalistów Rachunkowości Zarządczej)¹¹;

- w Kanadzie: Society of Management Accountants of Canada (SMAC, Kanaadyjskie Stowarzyszenie Specjalistów ds. Rachunkowości Zarządczej);
- w skali międzynarodowej: International Federation of Accountants (IFAC, Międzynarodowa Federacja Księgowych), European Accounting Association (EAA, Europejskie Stowarzyszenie Rachunkowości) oraz European Institute for Advanced Studies in Management (EIASM, Europejski Instytut Zaawansowanych Studiów w dziedzinie Zarządzania).

Zestawienie definicji rachunkowości zarządczej w ujęciu chronologicznym, które promowały wybrane organizacje, zawiera tabela 2.

Tabela 2. Definicje rachunkowości zarządczej sformułowane przez organizacje zawodowe

Rok	Nazwa organizacji	Rachunkowość zarządcza to:
1966	Amerykańskie Stowarzyszenie Rachunkowości (AAA)	Zastosowanie odpowiednich technik i koncepcji w przetwarzaniu historycznych i przewidywanych danych ekonomicznych jednostki gospodarczej, aby wspomagać kierowników przy sporządzaniu planów dla uzasadnionych celów ekonomicznych i przy podejmowaniu racjonalnych decyzji dla osiągnięcia tych celów
1966	Instytut Księgowych ds. Kosztów i Pracy (ICWA), Wielka Brytania	Prezentowanie informacji w rachunkowości w taki sposób, aby pomagały kierownictwu w tworzeniu zasad i wykonywaniu codziennych operacji
1981	Krajowe Stowarzyszenie Księgowych (NAA), Stany Zjednoczone	Proces identyfikacji, pomiaru, gromadzenia, analizy, przygotowania, interpretacji i komunikowania informacji finansowych wykorzystywanych przez kierownictwo do planowania, oceny i kontroli organizacji oraz zapewnienia właściwego wykorzystania i rozliczania jej zasobów. Rachunkowość zarządcza obejmuje również przygotowywanie sprawozdań finansowych dla grup niebędących członkami kierownictwa, takich jak akcjonariusze, wierzyciele, agencje regulacyjne i organy podatkowe
1986	Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC)	Proces identyfikacji, pomiaru, grupowania, analizy, przygotowania, interpretowania i komunikowania informacji (zarówno finansowych, jak i operacyjnych) stosowanych przez kierowników do planowania, oceny i kontroli w jednostce gospodarczej, a także w celu zapewnienia wykorzystania jej zasobów oraz dokonywania rozrachunku z ich zużycia

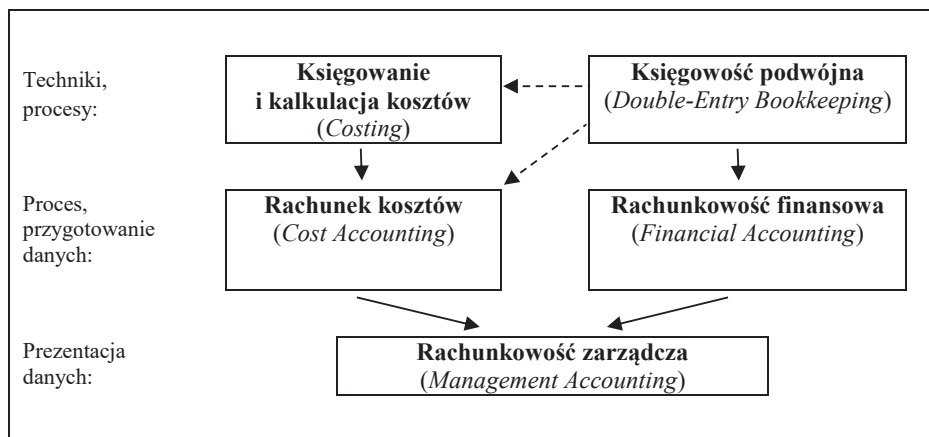
11 CIMA jest obecnie czołową i największą organizacją zrzeszającą specjalistów z dziedziny rachunkowości zarządczej, liczącą ponad 227 000 członków i studentów w ok. 180 krajach.

Rok	Nazwa organizacji	Rachunkowość zarządcza to:
1991	Instytut Specjalistów Rachunkowości Zarządczej (IMA), Stany Zjednoczone	Proces planowania, projektowania, dokonywania pomiaru oraz obsługiwanie systemów informacji finansowych i niefinansowych, który ukierunkowuje działania zarządzających, motywuje zachowania, wspiera i tworzy wartości kulturowe konieczne do osiągnięcia strategicznych, taktycznych i operacyjnych celów organizacji. Jest to proces ciągłego usprawniania, dodający wartość
1993	Kanadyjskie Stowarzyszenie Specjalistów ds. Rachunkowości Zarządczej (SMAC)	Wyspecjalizowana dziedzina wykraczająca poza granice tradycyjnej rachunkowości, której celem jest dostarczanie kierownictwu dynamicznych informacji zarówno do podejmowania decyzji operacyjnych, jak i opracowywania planów dla osiągania sukcesów przez przedsiębiorstwo
2005	Licencjonowany Instytut Specjalistów Rachunkowości Zarządczej (CIMA), Wielka Brytania	„Stosowanie zasad rachunkowości i zarządzania finansami w celu tworzenia, zabezpieczenia, utrzymania i zwiększania wartości dla interesariuszy przedsiębiorstw zarobkowych i nie dla zysku w sektorze publicznym i prywatnym. Jest to integralna część procesu zarządzania”. Rachunkowość zarządcza „wymaga identyfikacji, generowania, prezentowania, interpretacji i wykorzystania istotnych informacji służących do: informowania w zakresie strategicznych decyzji i formułowania strategii działalności; planowania długo-, średnio- i krótkookresowych operacji; określenia struktury kapitałowej i jej finansowania; projektowania strategii nagradzania kierownictwa i akcjonariuszy; informowania w zakresie decyzji operacyjnych; kontrolowania operacji i zapewnienia efektywnego wykorzystania zasobów; pomiaru i raportowania finansowych i niefinansowych dokonań kierownictwu i innym interesariuszom; zabezpieczenia materialnych i niematerialnych zasobów; wdrażania procedur ładu korporacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli wewnętrznej”
2008	Instytut Specjalistów Rachunkowości Zarządczej (IMA), Stany Zjednoczone	Zawód, który obejmuje współpracę w podejmowaniu decyzji zarządczych, opracowywanie systemów planowania i zarządzania wynikami oraz dostarczanie wiedzy specjalistycznej w zakresie sprawozdawczości finansowej i kontroli, aby pomóc kierownictwu w formułowaniu i wdrażaniu strategii organizacji
2014	Amerykański Instytut Certyfikowanych Publicznych Księgowych (AICPA) i CIMA, Wielka Brytania	Pozyskiwanie, analizowanie, komunikowanie oraz wykorzystywanie informacji finansowych i niefinansowych – które mają znaczenie przy podejmowaniu decyzji biznesowych – w celu tworzenia i ochrony wartości dla organizacji

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Szychta (2018a, s. 387–388), uwzględniające: AAA (1966, s. 39–40), Raiborn i in. (1996, s. 891), Atkinson i in. (1997, s. 34), Foster, Young (1997, s. 64), IFAC (1997, 1998), CIMA (2005, s. V), IMA (2008, s. 1), Boyns, Edwards (2013, s. 272), AICPA, CIMA (2014, s. 8).

Ważną rolę w kształtowaniu teoretycznych zrębów rachunkowości zarządczej odegrał początkowo Komitet ds. Rachunkowości Zarządczej działający w ramach Amerykańskiego Stowarzyszenia Rachunkowości (AAA), który w 1966 roku opublikował czwarte z kolei opracowanie (pt. *A Statement of Basic Accounting Theory*) dotyczące podstaw teorii rachunkowości¹². Po raz pierwszy zamieszczono w tego typu publikacji rozdział objaśniający istotę rachunkowości zarządczej i sposoby zaspokojenia przez nią potrzeb informacyjnych związanych z realizacją dwóch podstawowych funkcji zarządzania, tj. planowania i kontroli. Punktem wyjścia do objaśnień była definicja sformułowana już w 1958 roku przez wspomniany Komitet (AAA, 1966, s. 39–40), według której rachunkowość zarządcza, nazywana też wewnętrzną, miała obejmować określone techniki i koncepcje, które umożliwiają realizację jej celu, tzn. obsługę zarządzających dzięki dostarczeniu im informacji ułatwiających dokonywanie ocen i podejmowanie efektywnych decyzji, zgodnych z celami jednostki gospodarczej.

Definicja rachunkowości zarządczej zalecana przez Instytut Księgowych ds. Kosztów i Pracy (ICWA) w Wielkiej Brytanii w 1966 roku miała charakter ogólny, a większość brytyjskich autorów w latach 60. XX w. definiowała rachunkowość zarządczą w szerokim znaczeniu, obejmującym zarówno rachunek kosztów, jak i rachunkowość finansową, jak to zobrazowano na rysunku 2.



Rysunek 2. Komponenty *management accounting* według brytyjskich autorów w latach 60. XX wieku

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Boyns, Edwards (2013, s. 272), za: Szychta (2018a, s. 389).

¹² Wcześniejsze opracowania AAA, opublikowane w latach 1936, 1948 i 1957, odnosiły się w całości do rachunkowości finansowej. Ich celem było sformułowanie zasad i standardów tego zakresu rachunkowości (AAA, 1966; Hendriksen, van Breda, 2002, rozdz. 4).

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

Krajowe Stowarzyszenie Księgowych (NAA) w Stanach Zjednoczonych zaproponowało w *Statement of Management Accounting IA* w 1981 roku szeroko akceptowaną definicję rachunkowości zarządczej, w której akcent położono na wyszczególnienie czynności składających się na tę rachunkowość jako proces dostarczania informacji finansowych, niezbędnych kierownikom w planowaniu, ocenie i kontroli organizacji oraz w zapewnieniu rachunku odpowiedzialności za jej zasoby. W jej zakres wchodziło wykonywanie czynności wskazanych w przytoczonej definicji i sporządzanie sprawozdań dla innych użytkowników oprócz kierownictwa, takich jak: akcjonariusze, kredytodawcy, instytucje regulujące i organy państwa. Z kolei w 1986 roku eksperci IFAC zamieścili w opracowaniu pt. *Statement on International Management Accounting. Management Accounting Concepts* zbliżoną do powyższej definicję rachunkowości zarządczej, dodając informacje operacyjne do zakresu zainteresowania rachunkowości zarządczej (IFAC, 1997).

Od początku lat 80. XX wieku zaszła wyraźna zmiana ujęcia rachunkowości zarządczej w porównaniu z jej wcześniejszym rozumieniem, kiedy to uważano ją za spójny zbiór technik, które należy stosować w celu dostarczania menedżerom informacji przydatnych do podejmowania decyzji. Zmieniono perspektywę percepcji *management accounting* z narzędziowej na procesową – rachunkowość zarządcza jest postrzegana jako integralna część procesu zarządzania.

Dostrzegając fundamentalne zmiany, jakie zaszły w oczekiwaniach tych, którzy zatrudniają specjalistów ds. rachunkowości zarządczej, eksperci IFAC działający w Komitecie ds. Rachunkowości Finansowej i Zarządczej (FMAC) w ostatniej dekadzie XX wieku stwierdzili, że od rachunkowości zarządczej należy oczekiwać, aby była bardziej skoncentrowana na zaangażowaniu organizacji w tworzenie (dodawanie) wartości niż na dostarczaniu informacji do działań podejmowanych przez innych. Rachunkowość zarządcza powinna być proaktywnie włączona w decyzje kierownicze, ułatwianie wprowadzania pozytywnych zmian w jednostce gospodarczej oraz selektywne zarządzanie informacjami jako zasobem jednostki gospodarczej (IFAC, 1997). Zalecano, aby rachunkowość zarządczą traktowano jako część procesu zarządzania, dodającą wartość poprzez ciągłe sprawdzanie, czy zasoby są efektywnie wykorzystywane przez jednostkę gospodarczą podczas kreowania wartości dla akcjonariuszy, klientów i innych interesariuszy (IFAC, 1998; Szychta, 2007a, s. 126).

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

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

W obszernej definicji, zawartej w oficjalnej terminologii instytutu CIMA (2005 r.), rachunkowość zarządczą opisano także jako integralną część procesu zarządzania w różnego typu podmiotach gospodarczych. Zastosowanie zasad zarówno rachunkowości zarządczej, jak i zarządzania finansami umożliwia tworzenie i wzrost wartości podmiotu gospodarczego dla jego interesariuszy.

Dziedzina rachunkowości zarządczej rozwinęła się znacznie od określenia w 1981 roku przez amerykańskie stowarzyszenie NAA istoty i ukierunkowania rachunkowości zarządczej. Instytut Specjalistów Rachunkowości Zarządczej (IMA, 2008), wzięwszy pod uwagę nowe wyzwania stawiane specjalistom rachunkowości zarządczej działających w środowisku amerykańskich przedsiębiorstw, przedstawił w 2008 roku w kolejnym opracowaniu z serii *Statements on Management Accounting* definicję rachunkowości zarządczej jako zawodu. Stwierdza się w niej, że zadaniem rachunkowości zarządczej rozumianej jako zawód jest współdziałanie z menedżerami przy podejmowaniu przez nich decyzji i opracowanie systemów planowania i zarządzania wynikami organizacji.

Zdaniem IMA definicja rachunkowości zarządczej jako zawodu może być pomocna przy określaniu miejsca tej profesji w społeczeństwie, aktualnie i w przyszłości, a także jej granic i tożsamości. W pracach badawczych prowadzonych od końca XX wieku, także z udziałem IMA, postulowano bowiem, aby *management accountants* przeszli od orientacji transakcyjnej i służebnej, co wyrażała definicja z 1981 roku, do orientacji strategicznych partnerów biznesowych, którzy mają być (Szychta, 2011, s. 294):

- stewardami zarządzania wynikami przedsiębiorstwa, planowania i budżetowania;
- mistrzami procesu nadzoru korporacyjnego, wspierającymi zarządzanie ryzykiem, kontrolę wewnętrzną i sprawozdawczość finansową w dobie dużych zmian społeczno-gospodarczych;

- ekspertami w zakresie metod zarządzania kosztami, którzy pomagają organizacji w poprawie jej konkurencyjności i osiągnięciu sukcesów.

Co najmniej od początku XXI wieku wiele zadań specjalistów ds. rachunkowości zarządczej, jako dostawców informacji, zostało ułatwionych bądź zastąpionych przez systemy technologii informacyjnej, np. przez zintegrowane systemy zarządzania ERP. Transformacja pierwotnej roli tej grupy specjalistów z „dostawców” informacji na projektantów systemu rachunkowości zarządczej oznacza, że następuje ich przesunięcie w informacyjnym łańcuchu wartości przedsiębiorstwa z początkowego ogniwa – gromadzenia i dostarczania danych – do kolejnych ogniw. Wymaga się, aby ci specjaliści realizowali zadania ułatwiające zarządzanie, pełniąc rolę strategicznych partnerów biznesowych w całym informacyjnym łańcuchu wartości. Definicja z 2008 roku, poprzez orientowanie rachunkowości zarządczej na formułowanie i implementację strategii jednostki gospodarczej, akcentuje jej strategiczny wymiar, a zatem jest spójna z aktualnymi tendencjami rozwoju koncepcji w tym obszarze teorii rachunkowości (Szychta, 2011, s. 296).

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

Z powyższej analizy definicji rachunkowości zarządczej w ujęciu chronologicznym wynika, że organizacje zrzeszające księgowych, wywodzące się ze Stanów Zjednoczonych i Wielkiej Brytanii, a obecnie działające w skali globalnej, i Międzynarodowa Federacja Księgowych ujmowały od połowy XX wieku w kolejnych definicjach kluczowe cechy systemu rachunkowości zarządczej podmiotu gospodarczego i wymagane jego ukierunkowanie, tak aby odpowiadał dynamice zmian w gospodarce rynkowej i zmieniającym się potrzebom informacyjnym menedżerów. Definicje te nie odwzorowywały faktycznego stanu rozwoju rachunkowości zarządczej, nawet w krajach wysoko rozwiniętych, ale raczej akcentowały stan pożądaný i wytyczały – choć w sposób zwięzły – kierunek, w jakim powinny zachodzić zmiany w praktyce rachunkowości zarządczej. Działalność organizacji zawodowych, w tym także propagowanie wizerunku *management accounting* w formie definicji i opracowań programowych, przyczyniła się do wyodrębnienia nowego zawodu

w krajach anglojęzycznych – specjaliści ds. rachunkowości zarządczej (*management accountant*) – i wzrostu jego prestiżu wśród innych zawodów ekonomicznych (Szychta, 2018a, s. 393).

1.3.3. Istota rachunkowości zarządczej w opinii autorów podręczników w języku angielskim

Propagowanie definicji *management accounting* przez profesjonalne organizacje miało także wpływ na zawartość bardzo obszernych podręczników akademickich wydawanych w języku angielskim¹³. Ich autorzy przyjmowali jako punkt wyjścia do opisu i nauczania poszczególnych zagadnień rozumienie rachunkowości syntetycznie wyrażone w definicji prezentowanej w danym okresie (tabela 3).

Tabela 3. Definicje *management accounting* w anglojęzycznych podręcznikach

Autor i rok publikacji	Treść definicji/objaśnienia
Ch.T. Horngren (1967, s. 3–4)	Rachunkowość zarządcza koncentruje się na dwóch celach, jakie ma osiągnąć system rachunkowości, tj. zapewnieniu wewnętrznej sprawozdawczości dla menedżerów w celu jej wykorzystania do planowania i sterowania rutynowymi operacjami oraz przydatnej do podejmowania nierutynowych decyzji, a także do formułowania większych planów i kierunków działania
R.N. Anthony (1970, s. 2 i 352)	Rachunkowość zarządcza zajmuje się informacjami księgowymi przydatnymi kierownictwu. W przeciwieństwie do rachunkowości finansowej rachunkowość zarządcza: 1) ma więcej niż jeden cel, 2) nie jest regulowana przez ogólnie akcentowane zasady, 3) jest opcjonalna, 4) skupia się zarówno na segmentach, jak i całej jednostce gospodarczej, 5) kładzie mniejszy nacisk na precyzję, 6) jest częścią innych procesów, a nie celem samym w sobie
G.F. Dominiak, J.G. Louderback III (1991, s. 1)	Rachunkowość zarządcza zaspokaja potrzeby informacyjne stron wewnętrznych, menedżerów organizacji. Menedżerowie podejmują decyzje dotyczące pozyskiwania zasobów ekonomicznych i potrzebują informacji, które pomogą im w podejmowaniu tych decyzji. Rachunkowość zarządcza zajmuje się wieloma z tych informacji, a także niektórymi technikami wykorzystywanymi przez menedżerów w wykonywaniu ich pracy. Żadna rozsądna, zwięzła definicja rachunkowości zarządczej nie obejmuje wszystkich jej aspektów
C. Drury (1992, s. 4)	Rachunkowość zarządcza zajmuje się dostarczaniem informacji osobom w organizacji, aby pomóc im w podejmowaniu lepszych decyzji

¹³ Liczą one od około 900 do ponad 1000 stron. W większości przypadków zasadniczym podręcznikom towarzyszą dodatkowe materiały dydaktyczne: zbiory zadań, zbiory rozwiązań i wytyczne dla nauczycieli.

Autor i rok publikacji	Treść definicji/objaśnienia
Ch.T. Horngren i in. (1994, s. 4 i 944)	Rachunkowość zarządcza koncentruje się na klientach wewnętrznych; mierzy i raportuje informacje finansowe i inne, które pomagają menedżerom w realizacji celów organizacji
D.R. Hansen, M.M. Mowen (1994, s. 5)	Rachunkowość zarządcza identyfikuje, gromadzi, mierzy, klasyfikuje i sprawozdaje informacje, które są użyteczne menedżerom w planowaniu, sterowaniu (ang. <i>controlling</i>) i podejmowaniu decyzji
R.H. Garrison, E.W. Noreen (1994, s. 4)	Rachunkowość zarządcza zajmuje się dostarczaniem informacji menedżerom, czyli osobom wewnątrz organizacji, którym powierzono kierowanie jej działalnością oraz kontrolowanie jej działań
C.A. Raiborn i in. (1996, s. 5–6)	Rachunkowość zarządcza odnosi się do „procesu identyfikacji, pomiaru, gromadzenia, analizy, przygotowania, interpretacji i komunikowania informacji finansowych stosowanych przez kierownictwo do planowania, oceny i kontroli w organizacji i zapewniania właściwego wykorzystania zasobów oraz rozliczania się z nich” ^{a)}
Ch.H. Brandon, R.E. Dritna (1997, s. 7)	Rachunkowość zarządcza „jest przeznaczona do użytku wewnętrznego przez menedżerów i pracowników, którzy podejmują decyzje wpływające na przyszłość organizacji. [...] Celem rachunkowości zarządczej jest dostarczanie informacji spełniających określone potrzeby menedżerów i pracowników, którzy pracują nad realizacją celów organizacji”
L.A. Gordon (1997, s. 1)	Rachunkowość zarządcza zajmuje się projektowaniem i wykorzystaniem systemów informacyjnych, które wspierają planowanie i kontrolę zarządczą. Celem systemu rachunkowości zarządczej jest zatem wspieranie działań kierowniczych poprzez formalne gromadzenie, przetwarzanie, raportowanie i ocenę informacji
R.S. Kaplan, A.A. Atkinson (1998, s. 1)	Systemy rachunkowości zarządczej dostarczają informacji w celu wspierania menedżerów w ich działaniach planowania i kontroli. Działania rachunkowości zarządczej obejmują gromadzenie, klasyfikowanie, przetwarzanie i sprawozdawanie informacji dla menedżerów
A. Upchurch (1998, s. 16–17)	Rachunkowość zarządcza jest integralną częścią zarządzania zajmującą się identyfikowaniem, prezentowaniem i interpretowaniem informacji ^{b)}
Ch.T. Horngren i in. (2002, s. 897)	Rachunkowość zarządcza to zastosowanie zasad rachunkowości i zarządzania finansami w celu tworzenia, ochrony, zachowania i zwiększania wartości, aby dostarczyć ją interesariuszom przedsiębiorstw nastawionych na zysk i nienastawionych na zysk, zarówno publicznych, jak i prywatnych
Ch.T. Horngren i in. (2003, s. 840)	Rachunkowość zarządcza mierzy i raportuje finansowe i niefinansowe informacje, które pomagają menedżerom podejmować decyzje dla osiągnięcia celów organizacji. Rachunkowość zarządcza koncentruje się na wewnętrznej sprawozdawczości

Tab. 3 (cd.)

Autor i rok publikacji	Treść definicji/objaśnienia
D.R. Hansen, M.M. Mowen (2007, s. 4)	System informacji rachunkowości zarządczej dostarcza danych potrzebnych do spełnienia określonych celów zarządzania. Sednem systemu informacji rachunkowości zarządczej są procesy; są one opisywane przez działania takie jak zbieranie, mierzenie, przechowywanie, analizowanie, raportowanie i zarządzanie informacjami. Informacje o zdarzeniach gospodarczych są przetwarzane na wyniki, które spełniają cele systemu. Wyniki mogą obejmować raporty specjalne, koszty produktów, koszty klientów, budżety, raporty dotyczące wyników, a nawet komunikację osobistą
C. Drury (2012, s. 6 i 21)	Rachunkowość zarządcza zajmuje się dostarczaniem informacji osobom w organizacji, aby pomóc im w podejmowaniu lepszych decyzji oraz poprawie wydajności i skuteczności istniejących operacji
A.A. Atkinson i in. (2012, s. 26)	Rachunkowość zarządcza to proces dostarczania menedżerom i pracownikom w organizacji informacji, zarówno finansowych, jak i niefinansowych, dla podejmowania decyzji, alokowania zasobów i monitorowania, oceniania i wynagradzania za osiągnięte wyniki
Ch.T. Horngren i in. (2015, s. 4)	Rachunkowość zarządcza to proces pomiaru, analizy i raportowania informacji finansowych i niefinansowych, które pomagają menedżerom podejmować decyzje dla realizacji celów organizacji. Menedżerowie wykorzystują informacje z zakresu rachunkowości zarządczej do: opracowywania, komunikowania i wdrażania strategii; koordynowania decyzji dotyczących projektowania, produkcji i marketingu produktów oraz oceny wyników przedsiębiorstwa

^{a)} Definicja według Krajowego Stowarzyszenie Księgowych (NAA), poprzednika Instytutu Specjalistów Rachunkowości Zarządczej (IMA) w USA.

^{b)} Objasniając rachunkowość zarządczą, Upchurch (1998) nawiązał do *CIMA Official Terminology*.

Źródło: opracowanie własne na podstawie publikacji wskazanych w tabeli.

Na przykład Ch.T. Horngren, autor podręcznika akademickiego wydawanego od 1962 roku i popularnego przez kilka dekad (w nowych edycjach i we współautorstwie, np. Horngren i in., 1994, 2002, 2003, 2015), objaśnił w drugim wydaniu książki (Horngren, 1967) istotę rachunkowości zarządczej, akcentując jej powiązanie z dwiema funkcjami zarządzania podobnie jak przyjęto w definicji AAA z lat 60. XX wieku (por. tabela 2). Jego zdaniem charakterystyczną cechą *management accounting* była koncentracja na dwóch celach, jakie miał osiągnąć system rachunkowości zarządczej, tzn. na zapewnieniu wewnętrznej sprawozdawczości dla menedżerów w celu jej wykorzystania przy planowaniu i sterowaniu rutynowymi operacjami oraz przydatnej do podejmowania nierutynowych decyzji, a także formułowania większych planów i kierunków działania.

Następnie w podręcznikach wydanych do połowy lat 90. XX wieku wyrażano istotę rachunkowości głównie poprzez wyliczenie działań, jakie składają się na *management accounting*, tak jak to było promowane w definicjach opublikowanych przez

organizacje IMA i IFAC. Z kolei systemowe ujęcie rachunkowości zarządczej akcentowali np. L. Gordon (1997), R.S. Kaplan i A.A. Atkinson (1998) oraz D.R. Hansen i M.M. Mowen (2007). W objaśnieniach istoty rachunkowości zarządczej zamieszczonych w niektórych podręcznikach wydanych w XXI wieku nowymi elementami są: informacje niefinansowe (jako obiekt zainteresowania rachunkowości zarządczej), ukierunkowanie działań tego zakresu rachunkowości na tworzenie i zwiększanie wartości w celu dostarczenia jej interesariuszom podmiotów zarobkowych i nienastawionych na zysk, publicznych i prywatnych (Horngren i in., 2002), a także nawiązanie do strategii (Horngren i in., 2015).

Analiza definicji *management accounting* w ujęciu chronologicznym, przytoczonych w tabeli 2 i 3, ujawniła zmieniające się kluczowe cechy systemu rachunkowości zarządczej podmiotu gospodarczego i wymagane jego ukierunkowanie, tak aby odpowiadał dynamice zmian w kapitalistycznej gospodarce rynkowej i nowym potrzebom informacyjnym menedżerów i innych interesariuszy. Wraz z upływem czasu w definicjach rachunkowości zarządczej:

- przechodzono z perspektywy narzędziowej na procesową – *management accounting* jest propagowana od lat 80. XX wieku jako integralna część procesu zarządzania (a nie jedynie jako odrębny zestaw narzędzi ewidencyjnych, kalkulacyjnych i sprawozdawczych);
- uwzględniono oprócz informacji finansowych także niefinansowe;
- nastąpiło przejście z perspektywy operacyjnej na strategiczną w rachunkowości zarządczej;
- zaszła zmiana celu rachunkowości zarządczej – z dostarczania informacji potrzebnych do podejmowania decyzji przez menedżerów i przeprowadzania rozrachunku z odpowiedzialności menedżerów za użycie i wykorzystanie zasobów organizacji na tworzenie i zwiększanie wartości organizacji dla jej interesariuszy.

1.4. Rachunkowość zarządcza a controlling

W różnych językach i kręgach społeczno-gospodarczych i kulturowych są stosowane swoiste określenia dla oznaczenia koncepcji i metod składających się na wiedzę i praktykę rachunkowości ukierunkowanej na zarządzanie podmiotami gospodarczymi. W drugiej połowie XX wieku rachunkowość na potrzeby zarządzania nabierała coraz większego znaczenia w krajach kontynentalnej Europy Zachodniej (zob. Szychta, 2012), choć nie od razu stosowano dla tej części rachunkowości terminy będące odpowiednikami *management accounting*. Na przykład we Francji jeszcze na początku lat 90. XX wieku specjaliści w dziedzinie rachunkowości i zarządzania mieli problem z właściwym przetłumaczeniem *management accounting*. W celu łącznego ujęcia metod sprawozdawczości i kontroli kierowniczej używano terminu *contrôle de gestion* (kontrola zarządcza). Brak słowa *comptabilité* (rachunkowość) w tym określeniu oznaczał, że we Francji dane liczbowe,

ustalane w systemie rachunkowości, miały w przeszłości ograniczone znaczenie przy sporządzaniu raportów dla potrzeb informacyjnych kierowników. Coraz bardziej powszechne zastosowanie we Francji od ostatniej dekady XX wieku terminu *comptabilité de gestion* (rachunkowość zarządcza) stanowi przejaw zmian zachodzących w pojmowaniu roli, zakresu i metod rachunkowości służącej potrzebom zarządzania przedsiębiorstwami w tym kraju (Szychta, 2007a, s. 25).

W krajach niemieckojęzycznych nie ma powszechnego zastosowania literalny odpowiednik anglojęzycznego terminu *management accounting*. Rozwój rachunkowości nastawionej na potrzeby zarządzania jednostkami gospodarczymi w Niemczech i innych krajach niemieckojęzycznych charakteryzował się odrębną specyfiką (zob. Sobańska, 1997). Do lat 60. XX wieku zagadnienia z tego zakresu były prezentowane pod nazwami: *Kostenrechnung* (tj. rachunek kosztów) i *interne Unternehmensrechnung*, (tzn. wewnętrzny rachunek przedsiębiorstwa albo rachunkowość wewnętrzną) (por. Ewert, Wagenhofer, 2007, s. 1036), a w drugiej połowie XX wieku zyskał uznanie w praktyce i teorii termin *Controlling*¹⁴, zapożyczony z języka angielskiego, oznaczający m.in. sterowanie, regulowanie, nadzorowanie, naprowadzanie na cel.

W literaturze niemieckojęzycznej podkreśla się, że idea controllingu wywodzi się ze Stanów Zjednoczonych, gdzie instytucja controllera pierwotnie (od 1778 r.) występowała w centralnej administracji państwowej z zadaniem nadzorowania wpływów i wydatków. Stanowisko controllera wprowadzono do przedsiębiorstw pod koniec XIX wieku. Pierwszym przedsiębiorstwem, w którym utworzono funkcję o nazwie *comptroller* w 1890 roku, była amerykańska linia kolejowa Atchison, Topeka and Santa Fe Railway System, utworzona w 1859 roku. Zajmujący to stanowisko pełnił obowiązki skarbnika. Zorganizowanie stanowiska controllera w General Electric Company w 1892 roku z zadaniami koordynacji działań spółki uważa się za początek rozwoju controllingu (Mayer, 1986, s. 7). Zapotrzebowanie na pracę controllerów wzrosło w Stanach Zjednoczonych w okresie wielkiego światowego kryzysu gospodarczego (1929–1933). W 1931 roku utworzono organizację Controller's Institute of America, która została przekształcona w 1962 roku w Financial Executive Institute (FEI). Celem tego instytutu było określenie zadań controllera i wsparcie rozwoju tak określanego zawodu. Według FEI do zadań controllerów należały następujące prace (Zünd, 1978, s. 9):

- planowanie na potrzeby sterowania przedsiębiorstwem;
- sporządzanie i interpretacja sprawozdań finansowych;
- ocena i doradztwo;
- planowanie podatków;
- sporządzanie sprawozdań dla agend państwowych;
- zabezpieczenie majątku firmy;
- przeprowadzanie analizy ekonomicznej.

14 W tej monografii termin „controlling” jest pisany wielką literą w przypadku bezpośredniego odwołania się do rzeczownika *Controlling* stosowanego w języku niemieckim.

W Stanach Zjednoczonych od lat 50. XX wieku, gdy formalnie nazwano rachunkowość służącą potrzebom decyzyjnym menedżerów terminem *management accounting*, większą uwagę w praktyce, w sferze instytucjonalnej (organizacje zawodowe) i badawczej, poświęcano rozwojowi rachunkowości zarządczej, choć nadal tworzono w przedsiębiorstwach stanowisko controllera (por. Hansen, Mowen, 2007, s. 16). W krajach anglojęzycznych słowem *controller* określa się głównego księgowego, nadzorującego wszystkie działy rachunkowości. Jest on głównym specjalistą ds. rachunkowości w jednostce gospodarczej, w tym ds. rachunkowości zarządczej (zob. Szychta, 2011). Autorzy amerykańskiego podręcznika z zakresu rachunkowości zarządczej opisują controlling jako działanie w procesie zarządzania, stwierdzając: „Proces zarządzania jest definiowany przez następujące działania: (1) planowanie, (2) controlling i (3) podejmowanie decyzji. Proces zarządzania opisuje funkcje realizowane przez menedżerów i upoważnionych pracowników. [...] Controlling to działalność zarządcza polegająca na monitorowaniu wdrażania planu i podejmowaniu działań korygujących w razie potrzeby” (Hansen, Mowen, 2007, s. 6–7).

Funkcjonowanie controllingu¹⁵ w aspekcie amerykańskim poprzedziło uformowanie koncepcji i praktyki w krajach niemieckojęzycznych, określanej terminem *Controlling*. Controlling oznacza w tym kontekście ewoluującą w czasie koncepcję, która miała wpływ na praktykę, piśmiennictwo i nauczanie w innych krajach europejskich, w tym w Europie Środkowo-Wschodniej po obaleniu ustroju komunistycznego w latach 1989–1991 (np. Král, Šoljaková, 2014; Mocanu, 2014; Sobańska, 2010; Szychta, Dobroszek, 2017).

Controlling wzbudzał i nadal wywołuje dyskusje dotyczące jego istoty i zakresu oraz relacji z rachunkowością zarządczą. W literaturze przedmiotu autorzy niemieckojęzyczni sformułowali wiele definicji pojęcia *Controlling* i koncepcji controllingu. Przykładowe definicje ujęte chronologicznie zamieszczono w tabeli 4.

Tabela 4. Definicje controllingu według autorów niemieckojęzycznych

Autor i rok publikacji	Treść definicji/objaśnienia
A. Deyhle (1986, s. VII)	Controlling to proces nawigacji dla celów ekonomicznych przy użyciu harmonogramu i śledzenia planu jako sterowania i jako określania lokalizacji
W. Busse von Colbe (1990, s. 116)	Zadaniem controllingu jest zorientowane na wyniki sterowanie przedsiębiorstwem przez planowanie, kontrolowanie i informację. Controlling, zbudowany na fundamencie rachunkowości finansowej i rachunkowości zakładowej (wewnętrznej), jest silnie nastawiony na przyszłość

¹⁵ Znaczenie terminu „controlling” jest jednak prezentowane w bardzo różny sposób w literaturze anglosaskiej. Analizę źródeł i rozumienia controllingu w publikacjach anglojęzycznych przedstawił szczegółowo A. Niemiec (2015). Z kolei J. Dobroszek (2011) scharakteryzowała rozwój controllingu w praktyce amerykańskich i europejskich przedsiębiorstw.

Tab. 4 (cd.)

Autor i rok publikacji	Treść definicji/objaśnienia
R. Bramseman (1990, s. 44)	Controlling jest koncepcją zarządzania przedsiębiorstwem przez planowanie, informację, organizację i kontrolę
M. Schweitzer, B. Friedl (1992, s. 153)	Controlling to ogół zadań mających na celu zapewnienie dostarczania informacji i koordynację zarządzania przedsiębiorstwem w celu optymalnego osiągnięcia wszystkich celów przedsiębiorstwa
K. Ziegenbein (1995, s. 21)	Controlling to dostarczanie metod (technik, instrumentów, modeli, wzorców myślowych itp.) i informacji na potrzeby procesów planowania i kontroli opartych na podziale pracy, a także międzyfunkcyjne wsparcie i koordynacja takich procesów
T. Reichmann (1997, s. 12)	Controlling oznacza celowe wspieranie zadań zarządczych, które poprzez tworzenie i dostarczanie informacji służą planowaniu, koordynacji i kontroli; oznacza on zbiór zasad rachunkowości i zasad wspierających system, które mają poprawiać jakość podejmowanych decyzji na wszystkich szczeblach zarządzania przedsiębiorstwa
J. Weber, U. Schäffer (1999, s. 731)	Zadaniem controllingu jest zapewnienie racjonalności w zarządzaniu, które w różnych fazach swojego cyklu przyjmuje także różnorodne cechy. W zależności od występowania wąskich gardeł w racjonalności, postrzeganie w koncepcji funkcji zabezpieczającej prowadzi do wyodrębnienia całkiem różnych typów zadań controllingu
K.P. Franz, P. Kajüter (2002, s. 128)	Specyficzna funkcja controllingu polega na nakierowaniu wszystkich działań przedsiębiorstwa na osiągnięcie celu, jakim jest zysk. W wyniku delegowania zadań osobie odpowiedzialnej za controlling staje się on ważną (instytucjonalną) funkcją wspierającą zarządzanie. Oferuje zarządzającym pomocne narzędzia przy planowaniu i kontroli, zabezpieczając ich w konieczne do tego informacje
P. Horváth (2006, s. 134)	Controlling oznacza podsystem systemu zarządzania, planowanie i kontrolę oraz koordynację przepływu informacji, która jest ukierunkowana na określone cele, a także koordynację całego systemu przedsiębiorstwa. Controlling ma wspierać zarządzanie, tj. umożliwiać dostosowywanie całego przedsiębiorstwa do zmieniającego się otoczenia, oraz zadania koordynacyjne służące bieżącym działaniom systemu przedsiębiorstwa
R. Ewert, A. Wagenhofer (2007, s. 1036)	Controlling odnosi się do koordynacji w przedsiębiorstwie, która dotyczy planowania i kontroli, informowania, delegowania uprawnień, pomiaru wyników i motywowania
S. Gänßlen i in. (2016, s. 72)	Controlling jest pracą zarządczą. Oznacza myślenie z perspektywy celu i dostosowywanie wszystkich decyzji do ich wpływu na jego osiągnięcie. W związku z tym działania z zakresu planowania i kalkulacji oraz kontroli i sterowania mają kluczowe znaczenie. Dotyczy to zarówno każdej pojedynczej decyzji kierowniczej, jak i zarządzania przedsiębiorstwem jako całością

Autor i rok publikacji	Treść definicji/objaśnienia
P.R. Preißler (2020, s. 2)	Controlling jest wielofunkcyjnym narzędziem zarządzania, które wspomaga podejmowanie decyzji i zarządzanie przedsiębiorstwem poprzez ukierunkowane gromadzenie i przetwarzanie informacji

Źródło: opracowanie własne na podstawie publikacji wymienionych w tabeli.

Przegląd jedynie wybranych prac autorów niemieckojęzycznych (np. Becker, Messner, 2005; Ewert, Wagenhofer, 2007; Franz, Kajüter, 2002; Horváth, 1998, 2006; Küpper, 2008; Mayer, 1986; Schäffer, Binder, 2008; Scherrer, 2003; Schwarz, 2002; Schweitzer, Friedl, 1992) z ogromnej liczby publikacji potwierdza, że rozumienie koncepcji controllingu zmieniało się, a w praktyce controlling rozszerzał swój zakres.

Niemieccy autorzy (np. Ewert, Wagenhofer, 2007; Horváth, 2006) podkreślają, że główną przyczyną zapoczątkowania controllingu w Niemczech był wzrost zainteresowania od lat 60. XX wieku podchodzącym ze Stanów Zjednoczonych zagadnieniem *management accounting* przez niemieckich autorów publikacji zarówno naukowych, jak i skierowanych do praktyków oraz wpływ dużych amerykańskich firm mających w krajach niemieckojęzycznych swoje spółki zależne, w których utworzono stanowiska controllerów. Na uformowanie się i ewoluowanie koncepcji i praktyki controllingu w krajach niemieckojęzycznych miało wpływ wiele czynników endogenicznych, ale i egzogenicznych, w tym także aspekt polityczny związany z utworzeniem dwóch państw niemieckich po II wojnie światowej, tj. Republiki Federalnej Niemiec (RFN – strefa wpływów Francji, Wielkiej Brytanii i USA) i Niemieckiej Republiki Demokratycznej (NRD – strefa wpływów Związku Socjalistycznych Republik Radzieckich, ZSRR) i ich funkcjonowaniem w latach 1949–1990 w atmosferze polityki „zimnej wojny” między Zachodem a ZSRR. Controlling do czasu zjednoczenia Niemiec w 1990 roku był koncepcją i praktyką rozwijaną na terenie RFN.

R. Ewert i A. Wagenhofer (2007, s. 1036) twierdzą, że początkowo *Controlling* był raczej nowoczesną nazwą działów ds. rachunkowości zarządczej w dużych przedsiębiorstwach. W literaturze akademickiej wahano się, czy przyjąć to pojęcie, ponieważ nie było jasne, co stanowi nowość wobec faktu, że rachunek kosztów i rachunkowość wewnętrzna w Niemczech rozszerzyły swoje granice poza tradycyjne tematy, obejmując zagadnienia wykorzystania kosztów dla celów zarządzania, tj. planowanie, budżetowanie, kontrolę i sprawy decentralizacji zarządzania. Zwolennicy nowej koncepcji zachowali anglojęzyczną nazwę, ponieważ brakowało im zwięzłego i trafnego określenia oddającego istotę zagadnienia. Błędem byłoby bowiem tłumaczenie anglojęzycznego terminu controlling za pomocą niemieckiego słowa *Kontrolle* (kontrola). Kontrola dotyczy zazwyczaj działań już wykonanych albo trwających. Termin controlling pochodzi zaś z dziedziny cybernetyki i oznacza utrzymywanie pod kontrolą celowo działającego systemu poprzez mierzenie każdorazowo osiągniętych wyników i ich porównywanie z wartościami docelowymi oraz zastosowanie działań

korygujących w celu zmniejszenia przyszłych odchyleń (Probst, Schmitz-Drager, 1985, s. 21–22). Controlling w przedsiębiorstwie jest ukierunkowany na sterowanie działaniami w przyszłości, które powinny zapewnić mu długotrwałą egzystencję i zachowanie miejsc pracy (Mayer, 1986, s. 10).

Uznaje się, że do propagowania terminu *Controlling* w Niemczech od końca lat 60. XX wieku szczególnie przyczynił się dr A. Deyhle, założyciel Akademii Controllera (niem. Controller Akademie AG), prywatnej organizacji utworzonej w celu edukowania controllerów w krajach niemieckojęzycznych. Jego publikacje z początku lat 80. XX wieku (Deyhle, 1980, 1984), opisujące rolę controllera, proces i organizację controllingu, nadal stanowią inspirację do objaśniania istoty controllingu współcześnie (np. Gänßlen i in., 2016; IGV, IGC, 2023; IGC Working Group, 2012). Wraz ze wzrostem zapotrzebowania na controllerów ze strony praktyki, tworzone od 1973 roku¹⁶ jednostki naukowe na uniwersytetach i w latach 80. XX wieku rozpoczęto dociekania naukowe i badania na tematy znajdujące się w zakresie przedmiotowym controllingu, co skutkowało następnie ustawicznym wzrostem liczby książek i artykułów zarówno w czasopismach naukowych, jak i zawodowych.

Controlling rozwijany w krajach niemieckojęzycznych stanowi najbliższy ekwiwalent rachunkowości zarządczej (Ahrens, 1996). Oznacza też dyscyplinę wchodzącą w skład nauki o gospodarce przedsiębiorstwa (niem. *Betriebswirtschaftslehre*). Ma ona swoje własne podejście do ekonomicznych problemów przedsiębiorstwa i swoją własną filozofię związaną z myśleniem cybernetycznym (por. np. Horváth, 1998).

G. Scherrer (2003, s. 100) uważa, że rozwój rachunkowości ukierunkowanej na zarządzanie przedsiębiorstwami w Niemczech wynikał przede wszystkim z aktywności pracowników naukowych, a nie praktyków, co mogło być związane z brakiem profesjonalnej organizacji działającej na rzecz rozwoju zawodu specjalisty ds. rachunkowości zarządczej, takich jak IMA w USA i CIMA w Wielkiej Brytanii. W praktyce przedsiębiorstw niemieckiego obszaru językowego funkcje realizowane przez rachunkowość zarządczą zostały natomiast przyporządkowane controllingowi, co sprawia, że podział na rachunkowość finansową i zarządczą w krajach niemieckojęzycznych wydawał się być bardziej wyraźny niż gdzie indziej (Becker, Messner, 2005, s. 418). Cechą charakterystyczną była bowiem organizacja systemu rachunkowości w dużych przedsiębiorstwach na podstawie dualistycznego planu kont (*Industriekontenrahmen – IKR*), tzn. zawierającego dwa odrębne systemy kont, prowadzące do rozdzielenia rachunkowości finansowej od rachunku kosztów, generującego informacje na potrzeby realizacji zadań controllingu.

Zdaniem A. Beckera i M. Messnera (2005, s. 418) termin *Controlling* stał się etykietą dla zbioru zadań ugrupowanych wokół podejmowania decyzji i kontroli kierowniczej w przedsiębiorstwie. Potwierdza to umiejscowienie controllingu wśród

16 P. Horváth jako pierwszy został powołany na pierwszy utworzony w Niemczech *Lehrstuhl für Controlling* w Uniwersytecie Technicznym w Darmstadt w 1973 r. (Schäffer, Binder, 2008, s. 38). Profesor Horváth miał także ogromny wkład w rozpropagowanie koncepcji Controllingu w praktyce w Niemczech.

innych procesów nowoczesnego zarządzania (zob. np. IGC Working Group, 2012). T.T. Sheridan (1995, s. 287) podkreślał, że controlling – choć w dużym zakresie pokrywa się z narzędziami rachunkowości zarządczej – to w Niemczech jest uznawany za część sfery zarządzania, podczas gdy rachunkowość zarządcza należy do dziedziny rachunkowości. Skutkiem tego w Niemczech i w niektórych innych krajach Europy kontynentalnej wielu menedżerów i controllerów nie uznawało terminu będącego odpowiednikiem *management accounting*.

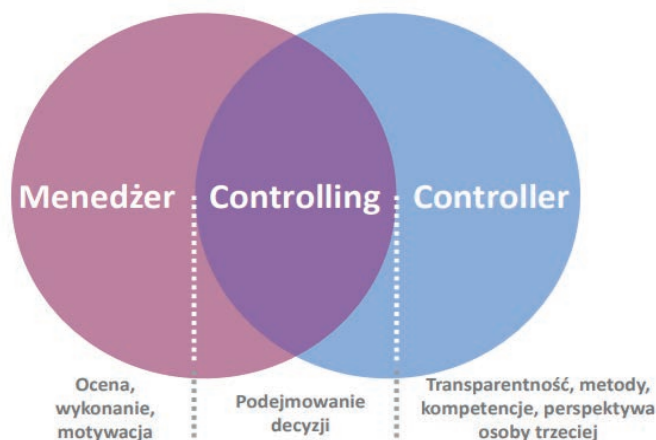
Mimo że rachunek kosztów wyznacza kluczowe zadania dla controllingu, to jest on w krajach niemieckojęzycznych traktowany jako oddzielna dziedzina, zarówno w praktyce, jak i w badaniach akademickich. Koncepcja controllingu „przesuwała” praktyków i badaczy coraz bardziej w kierunku zadań kierowniczych. Według opinii K.P. Franza i P. Kajütera (2002, s. 128) praktykę controllingu w przedsiębiorstwach odzwierciedlało jego następujące rozumienie: „Specyficzna funkcja controllingu polega na nakierowaniu wszystkich działań przedsiębiorstwa na osiąganie celu, jakim jest zysk. Poprzez delegowanie zadań controllerowi controlling staje się ważną (instytucjonalną) funkcją wspierającą zarządzanie. Wspiera on zarządzających przy planowaniu i kontroli, zabezpieczając ich w konieczne do tego informacje”.

Zgodnie z podejściem przyjętym w krajach niemieckojęzycznych (np. Deyhle, 1998; Horváth, 2006, s. 19, 135), controlling jest zadaniem zarówno kierowników, jak i controllerów (rysunek 3). Każdy menedżer realizuje controlling w sensie sterowania procesami operacyjnymi. Realizuje zatem funkcję kontroli zarządczej (ang. *management control*)¹⁷. Kierownicy są wspierani w procesach zarządzania przez pracowników nazywanych controllerami, którzy organizują i troszczą się o systemy, metody i informacje niezbędne do realizacji controllingu w rozumieniu sterowania. Specjaliści zajmujący stanowiska controllerów sami nie zajmują się sterowaniem.

Controlling jest więc postrzegany w sensie funkcjonalnym (jako sterowanie przez kierownika) i instytucjonalnym (stanowisko i zadania controllera lub działu controllingu). Zgodnie z tym podejściem eksperci organizacji Internationaler Controller Verein (ICV) i International Group of Controlling (IGC) podkreślają, tak jak to pierwotnie wyraził A. Deyhle¹⁸, że controlling jest wspólną częścią działalności menedżera i controllera w podejmowaniu decyzji (ICV, IGC, 2023, zob. rysunek 3).

17 Kontrola zarządcza (*management control*) w organizacjach gospodarczych to działania, za pomocą których menedżerowie zapewniają, że zasoby są pozyskiwane i efektywnie wykorzystywane do osiągnięcia wyznaczonych celów organizacji. Kontrola zarządcza oznacza sterowanie i „naprowadzanie” – przez kierowników – pracowników i procesów na osiągnięcie pożądaných celów.

18 Koncepcja controllingu opracowana przez A. Deyhlego charakteryzuje się trzema cechami: sterowaniem nastawionym na cel, zespołową pracą controllerów i kierowników w zakresie controllingu, współdziałaniem analityki i czynników miękkich.



Rysunek 3. Umieszczenie controllingu w procesie zarządzania

Źródło: ICV i IGC (2023, s. 4).

Controlling jest zatem koncepcją sterowania przedsiębiorstwem opartą na danych z rachunkowości finansowej i rachunku kosztów oraz zorientowaną na funkcjonowanie przedsiębiorstwa w przyszłości. Jej realizacja wymaga wdrożenia w przedsiębiorstwie systemu controllingu. Struktura, zakres i zbiór zadań systemu controllingu różnią się istotnie w zależności od konkretnych jego zastosowań. Spektrum zadań systemów controllingu rozciąga się z jednej strony od przygotowania informacji dla kierowników, aż do współudziału w podejmowaniu decyzji, z drugiej zaś strony – od zorientowanego na wynik wsparcia operacyjnego zarządzania do nastawionego na realizację celów przedsiębiorstwa wsparcia zarządzania strategicznego (Szychta, 2007a, s. 24).

W publikacjach, głównie niemieckojęzycznych, przedmiotem obszernych rozważań, a także krytyki był brak nie tylko powszechnie akceptowanej definicji pojęcia *Controlling*, ale także jednoznacznego rozumienia koncepcji controllingu oraz nieostre odgraniczenie controllingu od innych dziedzin ekonomiki przedsiębiorstwa (np. Franz, Kajüter, 2002; Horváth, 2006; Mayer, 1986). Najbardziej popularny jest pogląd, że sednem controllingu jest koordynacja w przedsiębiorstwach, która dotyczy planowania i kontroli, informowania, delegowania uprawnień, pomiaru wyników i motywowania (Ewert, Wagenhofer, 2007, s. 1036). Najpierw przeważało podejście głoszące, że rolą controllingu jest wspieranie zarządzania przedsiębiorstwem. Następnie to podejście było wypierane przez alternatywne koncepcje, np. głoszące, że controlling jest nastawiony na zapewnienie racjonalności kierowania poprzez realizację jego zadań. Ostatnio zaś celem controllingu jest dążenie do zapewnienia przedsiębiorstwom zrównoważonego rozwoju.

Zdaniem niemieckich ekspertów koncepcja controllingu wymaga określenia funkcjonalnych, instrumentalnych i instytucjonalnych składników controllingu, które muszą być wyprowadzone z operacyjnie sformułowanych celów controllingu

(Küpper i in., 1990, s. 282). Przyjmując taki punkt widzenia, M. Schweitzer i B. Friedl (1992, s. 148) wskazali różne koncepcje controllingu w zależności od jego bezpośrednich i pośrednich celów. Ze względu na bezpośredni cel wyróżnili koncepcje controllingu zorientowane na:

- dostarczanie informacji;
- planowanie i sterowanie;
- system zarządzania (poprzez koordynowanie).

Pośrednie cele controllingu stały się podstawą do formułowania koncepcji controllingu zorientowanych na:

- zysk przedsiębiorstwa;
- wiązkę celów przedsiębiorstwa (zob. Dobroszek, Szychta, 2009, s. 29–31).

Koncepcje controllingu różnią się także m.in. pod względem instrumentów obejmowanych przez system controllingu. Zbiór narzędzi systemu controllingu może (Schweitzer, Friedl, 1992, s. 142):

- być ograniczony do instrumentów koordynacji;
- obejmować metody i modele planowania i sterowania przedsiębiorstwem;
- zostać rozszerzony o instrumenty z dziedziny psychologii jednostki oraz organizacji.

Do narzędzi controllingu zalicza się m.in.: systemy rachunku kosztów (np. rachunek kosztów zmiennych, rachunek kosztów działań), planowanie strategiczne, budżetowanie operacyjne, klasyczne systemy pomiaru wyników, zbilansowaną kartę wyników, analizę przepływów pieniężnych, system kosztów docelowych, rachunek oceny efektywności inwestycji. W świetle przytoczonych opinii jest uzasadnione traktowanie controllingu i rachunkowości zarządczej jako zakresu wiedzy i działalności praktycznej pokrywających się ze sobą w dużym stopniu, co potwierdzają m.in. R. Ewert i A. Wagenhofer (2007) i U. Schäffer i Ch. Binder (2008).

Niewątpliwie na rozwój koncepcji i wdrażanie controllingu w przedsiębiorstwach w dużym stopniu wpływały i nadal oddziałują organizacje zawodowe, takie jak:

- Internationaler Controller Verein (ICV) – Międzynarodowe Stowarzyszenie Controllerów utworzone w 1975 roku w Monachium, liczące obecnie ok. 6500 członków w Niemczech, Austrii, Szwajcarii, Polsce, Serbii i w 10 innych krajach Europy Środkowo-Wschodniej, a także pojedynczych członków z całego świata (ICV, 2025);
- International Group of Controlling (IGC) – Międzynarodowa Grupa Controllingu, tj. założona w 1995 roku platforma instytucji i organizacji, które traktują controlling jako kluczowy element zrównoważonego, skutecznego zarządzania. IGC opracowuje, koordynuje i rozpowszechnia jednolitą koncepcję i terminologię z zakresu controllingu, dotyczącą zawodu i roli controllera jako partnera biznesowego (IGC, 2025);
- Österreichisches Controller-Institut – Austriacki Instytut Controllerów w Wiedniu, który od ponad 40 lat wspiera swoimi programami przedsiębiorstwa i organizacje w rozwoju ich kompetencji w różnych obszarach (controllingu, rachunkowości, finansów itd.) (Controller-Institut, 2025).

Na rozwój controllingu (rachunkowości zarządczej) w XXI wieku wpływają zarówno uwarunkowania lokalne, jak i międzynarodowe. Czynniki lokalne są związane głównie z organizacją i funkcjonowaniem w przedsiębiorstwach systemów controllingu oraz aktywnością wymienionych organizacji zawodowych krzewiących idee controllingu. Czynniki międzynarodowe obejmują z kolei oddziaływanie wzorców rozwoju rachunkowości zarządczej pochodzących z obszaru anglo-amerykańskiego oraz wpływ Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)¹⁹ jako podstawy sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych w spółkach publicznych w Niemczech i Austrii na kształtowanie się relacji między rachunkowością finansową a controllingiem.

Istotna stała się odpowiedź na pytanie, czy wdrożenie MSSF doprowadzi do integracji systemu rachunkowości finansowej z systemem rachunkowości zarządczej w spółkach w tych krajach, czy raczej jest możliwe utrzymanie dualistycznego sposobu organizacji rachunkowości, który stosowano w dużych przedsiębiorstwach. Rozważano, czy nastąpi zbieżność z bardziej ogólnym „międzynarodowym” modelem rachunkowości i zarządzania, czy też zostanie utrzymana niemiecka tradycja, charakteryzująca się funkcjonowaniem systemu controllingu w przedsiębiorstwach, wyraźnie oddzielonego od systemu rachunkowości finansowej (Jones, Luther, 2005)²⁰.

W literaturze przedmiotu formułowano opinie o konieczności nadania nowego kształtu rachunkowości i controllingowi w celu zwiększenia efektywności działalności spółek giełdowych (zob. np. Horváth, 2006; Jones, Luther, 2005; Sobańska, 2010). Zagadnienie konwergencji dotyczy dużych koncernów niemieckich i austriackich, które mają swoje oddziały w innych krajach, a nie odnosi się do mniejszych przedsiębiorstw, które stosują krajowe regulacje i są nastawione na dostarczanie informacji głównie dla celów podatkowych. Badania ankietowe przeprowadzone w 83 przedsiębiorstwach w Niemczech i Austrii potwierdziły dążenie do pełnego ujednolicenia i wprowadzenia nowego wymiaru tzw. „zbieżnej” rachunkowości (Haring, Prantner, 2005, s. 151), czyli konwergencji wewnętrznej sprawozdawczości ze sprawozdawczością zewnętrzną, opartą na MSSF (zob. też Trapp, 2013).

Według opinii ekspertów IGC sprawozdawczość finansowa sporządzana zgodnie z MSSF ma dwa punkty zazębiania się z instrumentami controllingu stosowanymi w przedsiębiorstwach. Są to (Horváth, 2006, s. 439):

- podejście zarządcze;
- zintegrowana sprawozdawczość.

19 Zgodnie z Rozporządzeniem 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady Unii Europejskiej z 19.07.2002 r. w sprawie stosowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości spółki giełdowe mają obowiązek od 2005 r. sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych według zasad ustalonych w MSSF.

20 Proces konwergencji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej jest od początku XXI w. sprawą fundamentalną. Budzi zainteresowanie w różnych krajach, także w Polsce (zob. np. Sobańska, 2004). Niektórzy naukowcy nadal podkreślają różnice między tymi dwoma obszarami rachunkowości i potencjalne czynniki, które mogą prowadzić do rozbieżności, takie jak różne konteksty kulturowe i geograficzne oraz różne okresy analiz (zob. Trucco, 2015).

Wiele regulacji określonych w MSSF przyjmuje za podstawę odwzorowania w sprawozdaniu finansowym procesów zachodzących w spółce i osiągniętych wyników z punktu widzenia zarządu spółki, a także perspektywę ekonomiczną²¹. Podejście zarządcze oznacza dostarczanie informacji dla zewnętrznych odbiorców, które również zarząd spółki może wykorzystać przy podejmowaniu decyzji i które to informacje obrazują rezultaty decyzji podjętych przez zarząd.

W podejściu zarządczym wyróżnia się dwa aspekty. W dużej mierze rachunkowość finansowa oparta na MSSF w spółce korzysta w sposób bezpośredni i pośredni z informacji pochodzących z systemu controllingu. Controlling może z kolei przejmować z zakresu informacji rachunkowości finansowej wszelkie dane i metody, które przed stosowaniem MSSF były zbyt kosztowne do pozyskania lub wdrożenia. W praktyce niemieckich spółek publicznych obserwuje się też integrację sprawozdawczości wewnętrznej z zewnętrzną sprawozdawczością finansową. Chodzi tu o zapewnienie zgodności między wielkościami wynikowymi prezentowanymi na zewnątrz i zestawianymi w sprawozdaniach wewnętrznych na potrzeby zarządzania.

Oba aspekty zazębiania się sprawozdawczości finansowej i systemu controllingu w przedsiębiorstwach stosujących MSSF, tzn. podejście menedżerskie oraz integracja wewnętrznej i zewnętrznej sprawozdawczości, mają ważne konsekwencje dla controllingu. Chodzi o wdrażanie instrumentów controllingu, tak aby było możliwe przygotowywanie istotnych i wiarygodnych informacji dla zbieżnej sprawozdawczości. Choć idea controllingu przy zastosowaniu MSSF pozostaje niezmieniona, to zachodzi potrzeba rozszerzenia obszaru działania controllerów i modyfikacji ich roli w spółkach publicznych. Rachunkowość finansowa oparta na MSSF staje się zatem w ostatnich latach ważnym czynnikiem kształtującym strukturę i zadania systemu controllingu w spółkach publicznych.

Z przedstawionych definicji controllingu (tabela 4) i opinii autorów publikacji w języku niemieckim wynika, że rachunkowość zarządcza i kontrola zarządcza rozwijały się w sposób specyficzny w krajach niemieckojęzycznych od lat 60. XX wieku pod nazwą *Controlling*. Od tego czasu toczono debaty na temat istoty i zakresu controllingu, ponieważ wraz z dynamicznie rozwijającymi się rynkami, zmianami w przedsiębiorstwach i ich otoczeniu społeczno-gospodarczym zakres controllingu rozszerzał się, a systemy controllingu w przedsiębiorstwach różniły się i ewoluowały. Uznaje się, że controlling obejmuje przede wszystkim zadania, które w świetle międzynarodowej dyskusji wchodzi w zakres rachunkowości zarządczej. Do zbioru jego instrumentów należą głównie systemy i metody rachunku kosztów oraz metody pomiaru wyników, zarówno tradycyjne, jak i bardziej nowoczesne, zwane strategicznymi (zob. np. Becker, Messner, 2005; Ewert, Wagenhofer, 2007; Horváth, 2006; IGC Working Group, 2012; Mayer, 1986).

21 Jest to związane z przyjęciem w MSSF m.in. zasad: ustalania kosztu wytworzenia produktów, wyceny składników aktywów i pasywów w wartości godziwej, ujawniania informacji o segmentach operacyjnych przedsiębiorstwa, wyszczególnienia, pomiaru i ujawniania czynników ryzyka dotyczącego instrumentów finansowych.

Od lat 80. XX wieku zachodzi znacząca zmiana roli i zakresu rachunkowości zarządczej, co znalazło wyraz w definicjach rachunkowości zarządczej przytoczonych w tym rozdziale, a także w dodaniu do jej anglojęzycznej nazwy określenia *strategic* i rozwijaniu koncepcji *strategic management accounting* (strategicznej rachunkowości zarządczej – SRZ) i controllingu strategicznego. Rachunkowość zarządcza weszła na trzeci etap w rozwoju teorii i praktyki, który będzie scharakteryzowany w dalszej części monografii.

Rozdział 2.

Kontekst rozwoju strategicznej rachunkowości zarządczej

2.1. Od industrializmu do zrównoważonego rozwoju i antropocenu

Przemiany koncepcji i metod rachunkowości zarządczej wraz z jej praktyką są silnie związane ze zmianami wewnętrznymi uwarunkowań działalności podmiotów gospodarczych. Należą do nich zwłaszcza: rodzaj działalności, wielkość podmiotu, struktura organizacyjna, strategia i cele działalności oraz styl zarządzania. Jednocześnie rachunkowość zarządcza jako praktyka społeczna może przyczyniać się do zmian w funkcjonowaniu podmiotów, w których jest stosowana.

Zmiany w celach i funkcjonowaniu przedsiębiorstw następują pod wpływem ustawicznych przemian cywilizacyjnych w sferze gospodarki, technosferze (w obszarze technologii), biosferze (środowisku fizycznym), socjosferze (środowisku społecznym), infosferze (sferze informacji), a także w obszarze polityki i władzy. Przemiany te od drugiej połowy XX wieku charakteryzuje coraz większe tempo i siła oddziaływania poszczególnych czynników. Ich wpływ jest tak silny, że eksperci różnych dyscyplin nauk przyrodniczych (badaczy nauk o Ziemi i środowisku, geologów, klimatologów), humanistycznych (filozofów nauki, historyków środowiska, antropologów) i społecznych (socjologów, ekonomistów) dążą do wyznaczenia i uznania nowej epoki w dziejach Ziemi, zwanej antropocenem, czyli epoką człowieka (Szychta, 2023). Antropocen obejmuje okres, w którym ludzie aktywnie ingerują „w procesy kierujące geologiczną ewolucją planety” (Bińczyk, 2018, s. 12). C. Folke i in. (2021) stwierdzają, że skala i tempo ludzkiego działania spowodowały zmianę klimatyczną, nagłą utratę bioróżnorodności, rosnące nierówności i utratę odporności na radzenie sobie z niepewnością i zaskoczeniem. Ludzkie działania stały się zagrożeniami podstaw biosfery dla przyszłego rozwoju cywilizacji. Trwają dyskusje dotyczące początku tej epoki. Większość członków grupy uznaje,

że najbardziej właściwą cezurą antropocenu jest 1950 rok, tj. początek wielkiego przyspieszenia (Szychta, 2023).

Dynamika i złożoność przemian w otoczeniu przedsiębiorstw i ich działalności nasiliły się zwłaszcza od początku lat 80. XX wieku. W wiodących krajach kapitalistycznych, tj. Stanach Zjednoczonych i Wielkiej Brytanii, doszło – na skutek rosnącej konkurencji – do rekonstrukcji wielkości i struktury działalności przemysłowej. Wiele przedsiębiorstw produkcyjnych zakończyło swoją działalność, inne zastosowały nowe technologie produkcji lub przeprowadziły modernizacje, w wyniku czego stały się bardziej efektywne pod względem kosztów. Następował jednocześnie ustawiczny wzrost sfery handlu i usług, w tym głównie usług instytucji finansowych. W wielu krajach rozpoczęły się procesy prywatyzacji w sektorze publicznym, prowadzące do zmiany roli i struktury jego instytucji (zob. np. Ashton i in., 1995, s. 2–3; Sadler, 1997, s. 40–51). Rachunek kosztów pełnych, który jest skoncentrowany na procesach produkcyjnych, zaczęto uznawać za nieprzydatny do efektywnego zarządzania jednostkami w tych obszarach i sektorach działalności, a metody konwencjonalnej (operacyjnej) rachunkowości zarządczej, oparte na danych z rachunku kosztów zmiennych, nie dostarczały odpowiednich informacji do zarządzania podmiotami gospodarczymi w perspektywie długookresowej i warunkach nasilającej się konkurencji (Kaplan, 1984).

Koncepcja globalizacji gospodarki i społeczeństwa (zob. np. Flejterski, Wahl, 2003, rozdział 1; Stiglitz, 2006, 2007) skłoniła krajowe przedsiębiorstwa nie tylko w wysoko rozwiniętych krajach Zachodu, ale też w wyzwolonych w latach 1989–1990 spod władzy komunistycznej państwach Europy Środkowo-Wschodniej do wchodzenia na rynki międzynarodowe. Duże przedsiębiorstwa stawiały się jeszcze większe pod względem skali działalności. Cykl życia produktów okazywał się coraz krótszy, niż to było w przeszłości, a klienci stawiali się mniej lojalni wobec sprzedawców i bardziej wymagający pod względem jakości i funkcjonalności produktów, terminowości dostaw i poziomu obsługi. Postęp technologiczny wpływał ograniczająco na działalność wcześniej ugruntowanych przedsiębiorstw i tradycyjnych branż. Nowe technologie umożliwiały wytwarzanie nowatorskich rodzajów produktów, które zastępowały tradycyjne wyroby. Jednocześnie narastała „era” informatyki, której rozwój doprowadził do zrewolucjonizowania świata biznesu w XXI wieku. Procesy te i przemiany wpływały i nadal oddziałują na sposoby, tendencje i zmiany w zakresie konkurowania przedsiębiorstw na rynku, strategię organizacji i koncepcje zarządzania nimi, a także rachunkowość zarządczą, która podlega procesowi strategizacji na jej trzecim etapie rozwoju.

U podstaw zmian i rozwoju rachunkowości zarządczej na tym etapie znajdują się neoliberalne zmiany kapitalizmu (Alawattage, Wickramasinghe, 2019, 2022), zachodzące w epoce postindustrialnej, postępującej od około lat 70. XX wieku w wysoko rozwiniętych krajach (Toffler, 1997), nacechowanej nasilającą się globalizacją w sferze gospodarki i polityki i coraz bardziej dynamicznymi procesami zmian w technologii cyfrowej. Neoliberalizm oznacza intelektualne i polityczne zaangażowanie na skalę globalną, mające na celu rozszerzenie rynkowej logiki konkurencyjności

na każdą sferę życia społecznego. Zastąpił on powojenne keynesowskie rządy kierowane przez państwo nową formą ideologii politycznej, która stwierdza, że dobrobyt ludzki można lepiej rozwijać, promując ducha przedsiębiorczości wśród poszczególnych podmiotów przez rządy oparte na rynku (Alawattage, Wickramasinghe, 2022, s. 520).

Jednakże w obliczu zmian w środowisku społecznym i przyrodniczym, w rezultacie nadmiernego wykorzystania zasobów przyrody w epoce industrialnej, zaczęły przebijać się do świadomości i decyzji przynajmniej części menedżerów idee społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa (*Corporate Social Responsibility* – CSR) i zrównoważonego rozwoju. Koncepcja CSR zakłada ustanowienie celów przedsiębiorstwa nakierowanych na osiągnięcie poziomu społecznych dokonań oczekiwanych przez społeczeństwo, któremu przedsiębiorstwo służy (Berger i in., 1978, s. 41). CSR zdefiniowano w Międzynarodowej Normie ISO 26000 *Wytyczne dotyczące społecznej odpowiedzialności* jako odpowiedzialność organizacji za wpływ podejmowanych przez nią decyzji i działań na społeczeństwo i środowisko, poprzez przejrzyste postępowanie, które:

- przyczynia się do zrównoważonego rozwoju, w tym zdrowia i dobrobytu społeczeństwa;
- uwzględnia oczekiwania interesariuszy (osób lub grup, które są zainteresowane decyzjami lub działaniami organizacji);
- jest zgodne z obowiązującym prawem i spójne z międzynarodowymi normami postępowania;
- jest zintegrowane z działaniami organizacji i praktykowane w obrębie jej sfery oddziaływania (ISO, 2010).

Rozumienie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw jest obecnie szerokie i obejmuje odpowiedzialność wobec pracowników, klientów, społeczności lokalnej, społeczeństwa jako całości, a nawet względem przyszłych pokoleń. CSR, traktowana w literaturze przedmiotu jako koncepcja zarządzania organizacją (zarówno z sektora prywatnego, jak i publicznego) albo strategia zarządzania, jest kluczowym składnikiem podejścia do funkcjonowania i rozwoju przedsiębiorstwa, określanego jako rozwój zrównoważony. Koncepcja CSR wskazuje na społeczne i środowiskowe aspekty odpowiedzialności przedsiębiorstwa i jego relacje z różnymi grupami interesariuszy (Szadzińska i in., 2021, s. 29).

Szerokie traktowanie społecznej roli przedsiębiorstw, w tym korporacji wielonarodowych, połączone ze wzrostem odpowiedzialności organizacji międzynarodowych i rządów państw, doprowadziło do powstania i konieczności uwzględniania w procesach zarządzania i rachunkowości koncepcji *sustainable development* (zrównoważonego, trwałego rozwoju). Koncepcję tę zaczęto propagować w latach 70. XX wieku, a została sprecyzowana w 1987 roku w *Raporcie Brundtlandt*, opracowanym przez Światową Komisję ds. Środowiska i Rozwoju przy Organizacji Narodów Zjednoczonych (ONZ). Zgodnie z tą ideą, stanowiącą podstawę niezakłóconego bytu społecznego, trwały i sprawiedliwy rozwój oznacza: trwałość ekologiczną, rozwój ekonomiczny i sprawiedliwość społeczną między pokoleniami i w obrębie

każdego pokolenia (Światowa Komisja ds. Środowiska i Rozwoju, 1991). Założenia i zasady koncepcji zrównoważonego rozwoju zostały oficjalnie sformułowane na konferencji ONZ w Rio de Janeiro w 1991 roku.

Za zrównoważony rozwój uznaje się „taki sposób prowadzenia działalności gospodarczej, kształtowania i wykorzystania potencjału środowiska naturalnego oraz organizacji życia społecznego, który zapewnia dynamiczny rozwój nowych jakościowo procesów produkcyjnych, trwałość użytkowania zasobów przyrody oraz w początkowym okresie poprawę, a następnie zachowanie wysokiej jakości życia” (Poskrobko, 1997, s. 10).

Sustainable development jest procesem bardzo złożonym, wieloaspektowym i niezwykle trudnym do realizacji. Jego zakres ujęto w 17 Celach Zrównoważonego Rozwoju (CZR) i 169 powiązanych z nimi zadaniach (zob. tabela 5), zatwierdzonych przez Zgromadzenie Ogólne ONZ w 2015 roku w rezolucji *Przekształcamy nasz świat: Agenda na rzecz zrównoważonego rozwoju 2030*. Dokument ten stanowi kolejny etap aktywności ONZ w ukierunkowywaniu państw i ich instytucji na wdrażanie koncepcji równoważonego rozwoju. CZR opisują ponadnarodową polityczną wizję zrównoważonego rozwoju w skali makro i dotyczą trzech strategicznych kwestii dla świata: wzrostu gospodarczego, inkluzyjności społecznej i ochrony środowiska przyrodniczego. Cele te i zadania wyznaczają kierunek dążeń i działań do 2030 roku na różnych poziomach polityki społeczno-gospodarczej i w podmiotach gospodarczych. Ich wdrożenie przez wszystkie kraje i interesariuszy ma uwolnić ludzkość od plagi ubóstwa, uzdrowić i zabezpieczyć naszą planetę. *Agenda 2030* wyraża zobowiązanie krajów i wszystkich interesariuszy „do osiągnięcia zrównoważonego rozwoju w trzech jego wymiarach – gospodarczym, społecznym i środowiskowym – w zrównoważony i zintegrowany sposób” (ZO ONZ, 2015, pkt 2).

Tabela 5. Cele Zrównoważonego Rozwoju ONZ i liczba zadań na lata 2016–2030

Nr Celu	Cel Zrównoważonego Rozwoju	Liczba zadań
1.	Wyeliminować ubóstwo we wszystkich jego formach na całym świecie	7
2.	Wyeliminować głód, osiągnąć bezpieczeństwo żywnościowe i lepsze odżywianie oraz promować zrównoważone rolnictwo	8
3.	Zapewnić wszystkim ludziom w każdym wieku zdrowe życie oraz promować dobrobyt	13
4.	Zapewnić wszystkim edukację wysokiej jakości oraz promować uczenie się przez całe życie	10
5.	Osiągnąć równość płci oraz wzmocnić pozycję kobiet i dziewcząt	9
6.	Zapewnić wszystkim ludziom dostęp do wody i warunków sanitarnych poprzez zrównoważoną gospodarkę zasobami wodnymi	8

Nr Celu	Cel Zrównoważonego Rozwoju	Liczba zadań
7.	Zapewnić wszystkim dostęp do stabilnej, zrównoważonej i nowoczesnej energii po przystępnej cenie	5
8.	Promować stabilny, zrównoważony i inkluzywny wzrost gospodarczy, pełne i produktywnie zatrudnienie oraz godną pracę dla wszystkich ludzi	12
9.	Budować stabilną infrastrukturę, promować zrównoważone uprzemysłowienie oraz wspierać innowacyjność	8
10.	Zmniejszyć nierówności w krajach i między krajami	10
11.	Uczynić miasta i osiedla ludzkie bezpiecznymi, stabilnymi, zrównoważonymi oraz sprzyjającymi włączeniu społecznemu	10
12.	Zapewnić wzorce zrównoważonej konsumpcji i produkcji	11
13.	Podjąć pilne działania w celu przeciwdziałania zmianom klimatu i ich skutkom ^{a)}	5
14.	Chronić oceany, morza i zasoby morskie oraz wykorzystywać je w sposób zrównoważony	10
15.	Chronić, przywrócić oraz promować zrównoważone użytkowanie ekosystemów lądowych, zrównoważone gospodarowanie lasami, zwalczać pustoszenie, powstrzymać i odwracać proces degradacji gleby oraz powstrzymać utratę różnorodności biologicznej	12
16.	Promować pokojowe i inkluzywne społeczeństwa, zapewnić wszystkim ludziom dostęp do wymiaru sprawiedliwości oraz budować na wszystkich szczeblach skuteczne i odpowiedzialne instytucje, sprzyjające włączeniu społecznemu	12
17.	Wzmocnić środki wdrażania i ożywić globalne partnerstwo na rzecz zrównoważonego rozwoju	19

^{a)} Przy założeniu, że Ramowa konwencja Narodów Zjednoczonych w sprawie zmian klimatu jest głównym międzynarodowym forum dla negocjowania globalnej odpowiedzi na zmiany klimatu.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: ZO ONZ (2015, s. 16–31).

Wśród interesariuszy rezolucji *Przekształcamy nasz świat...* są przedsiębiorstwa zarówno z sektora prywatnego, jak i państwowego. Dużą rolę w jej wdrażaniu przypisuje się zróżnicowanemu sektorowi prywatnemu, poczynając od mikroprzedsiębiorstw po spółdzielnie i międzynarodowe korporacje (ZO ONZ, 2015, s. 12). Realizacja ogólnych CZR i powiązanych z nimi zadań wymaga włączania ich do strategii przedsiębiorstw i strategicznego zarządzania, ukierunkowanego na zharmonizowanie długookresowych celów finansowych, środowiskowych i społecznych. Wkład przedsiębiorstw w osiąganie CZR powinien być monitorowany dzięki okresowemu sporządzaniu przez nie sprawozdań ze zrównoważonego rozwoju, zawierających oprócz danych finansowych także informacje niefinansowe dotyczące

ich dokonań w trzech wymiarach działalności składających się na zrównoważony rozwój¹. Ważnym źródłem danych do raportowania w zakresie trwałego i wyważonego rozwoju i dokonywania rozrachunku ekonomiczno-społeczno-ekologicznego przedsiębiorstw przed interesariuszami, a także podejmowania decyzji przez różne grupy interesariuszy danego podmiotu, jest rachunkowość (dla) zrównoważonego rozwoju (*sustainable accounting*) (zob. Szadziwska i in., 2021, s. 31–39), której podsystem stanowi rachunkowość zarządcza.

2.2. Strategia – istota i rodzaje

Strategiczna rachunkowość zarządcza (SRZ) wyłoniła się i ewoluuje w związku z rosnącą rolą strategii i wdrażaniem zarządzania strategicznego w działalności podmiotów gospodarczych w dobie nasilającej się konkurencji międzynarodowej i globalnej. Strategia i zarządzanie strategiczne stanowią fundamenty dla koncepcji i praktyki SRZ, toteż przedstawienie istoty, roli i rozwoju tego „obszaru” rachunkowości poprzedza w niniejszym i następnym podrozdziale analiza wybranych pojęć i zagadnień z zakresu zarządzania strategicznego.

Termin „strategia” (wywodzący się z greckiego *strategos*, oznaczającego głównie dowodzącego) był od czasów starożytnych przez wiele wieków wiązany ze sztuką prowadzenia wojen i bitew (Stoner i in., 2001, s. 266; Michalak, 2002, s. 118; Czakon, 2024, s. 16–17). Został on wprowadzony do sfery gospodarki dopiero w XX wieku i rozpowszechniony w praktyce, nauczaniu na szczeblu akademickim i w badaniach

1 Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju, zwana też niefinansową lub społeczną odpowiedzialnością, jest od początku XXI w. coraz dynamiczniej rozwijającym się rodzajem sprawozdawczości zewnętrznej przedsiębiorstw w różnych krajach. Sprawozdania zrównoważonego rozwoju sporządzały dobrowolnie głównie duże przedsiębiorstwa krajowe i międzynarodowe. W Unii Europejskiej Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (tzw. dyrektywa CSRD) zobowiązuje wszystkie duże jednostki oraz małe i średnie spółki giełdowe do przedstawiania w sprawozdaniu z działalności informacji na temat: kwestii środowiskowych, społecznych i praw człowieka oraz ładu korporacyjnego. Informacje te należy raportować według wspólnych europejskich standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju (tzw. ESRS). Dyrektywa CSRD została zaimplementowana do polskiego prawa w 2024 r. (Ustawa z dnia 6 grudnia 2024 r.). Sprawozdania niefinansowe lub zrównoważonego rozwoju są przedmiotem bardzo szybko zwiększającej się liczby badań i tematem licznych publikacji autorów zagranicznych (zob. np. Andrew, Baker, 2020; Bebbington i in., 2008; Burritt, Schaltegger, 2010a; Gray, 2010; Journeault i in., 2021) i polskich (m.in. Dyczkowska, 2019; Fijałkowska, 2013; Fijałkowska i in., 2019; Karwowski i in., 2020; Kawacki, 2018; Krasodomska, 2014; Krasodomska, Godawska, 2021; Krasodomska, Zarzycka, 2020, 2021; Mućko i in., 2021; Skoczylas, 2019; Szadziwska i in., 2018, 2021; 2024; Szychta, 2022a; Śnieżek, 2016; Śnieżek i in., 2018; Walińska i in., 2018; Waniak-Michalak, 2017; Żyznarska-Dworczak, 2019).

naukowych w wersjach takich jak: strategia korporacji, strategia biznesu, strategia konkurencji itp.

Strategia przedsiębiorstwa i zarządzanie strategiczne to dwie kluczowe kwestie w zakresie zarządzania organizacjami gospodarczymi od ponad pół wieku, które są różnorodnie objaśnianie w bogatej literaturze koncepcyjnej i empirycznej. Literatura ta ma swoje źródło w pierwszej połowie lat 60. XX wieku w monografiach A.D. Chandlera (1962) i H.I. Ansoffa (1965) oraz podręczniku autorstwa E.P. Larneda i in. (1965), choć najpierw ta dziedzina wiedzy zarządczej była określana terminem „polityka biznesu” (*business policy*). Jej przemianowanie na zarządzanie strategiczne nastąpiło po konferencji naukowej w Pittsburghu w Stanach Zjednoczonych w 1977 roku, na której zainicjowano myślenie o nowym podejściu do osiągnięcia trwałej przewagi konkurencyjnej, tj. opartej na kompetencjach i zasobach przedsiębiorstwa (Nixon, Burns, 2012, s. 232).

Strategia jest pojęciem złożonym i różnorodnie definiowanym, a sformułowanie strategii podmiotu gospodarczego stanowi zazwyczaj duże wyzwanie dla zarządzających nim. Ogólnie rzecz biorąc, strategia jest wytyczeniem drogi działalności operacyjnej podmiotu i szansą na jego funkcjonowanie w przyszłości w obliczu konkurencji. „Na strategię przedsiębiorstwa składają się cztery podstawowe elementy: domena działania, strategiczna przewaga (silna strona), cele do osiągnięcia oraz funkcjonalne programy działania” (Obłój, 1997, s. 27).

Liczne definicje strategii w literaturze z zakresu zarządzania odzwierciedlają różne szkoły myślenia i rozwój wiedzy dotyczącej praktyk stosowanych przez menedżerów (Czakon, 2024, s. 18). Wybrane definicje strategii w ujęciu chronologicznym ich opublikowania zamieszczono w tabeli 6.

Tabela 6. Definicje strategii w działalności biznesowej

Autor i rok	Definicja/objaśnienie
A.D. Chandler (1962, s. 13)	Strategię można zdefiniować jako określenie podstawowych długoterminowych celów i zadań przedsiębiorstwa oraz przyjęcie kierunków działania i przydział zasobów niezbędnych do realizacji tych celów
H. Mintzberg (1978, s. 934)	Strategia jest wzorcem w strumieniu decyzji. Strategia to sposób kształtowania relacji między organizacją a jej otoczeniem za pomocą spójnych wzorców w strumieniach decyzji organizacyjnych dotyczących otoczenia
B. Hedberg, S. Jönsson (1977, s. 6)	Strategia to zestaw reguł decyzyjnych, poprzez które przedsiębiorstwo rozpoznaje, interpretuje i rozwiązuje określone problemy rozwojowe oraz zgodnie z którymi to rozwiązaniami wybiera i podejmuje dane działania
M.E. Porter (1980, 1996, s. 14)	Strategia jest kombinacją celów, do których firma zmierza i środków (zasad postępowania), za pomocą których stara się do nich dojść

Tab. 6 (cd.)

Autor i rok	Definicja/objaśnienie
J. Jeżak (1990, s. 14)	Strategia to zbiór wartości wykorzystywany jako kryterium przy wyborze celów i dróg do ich dążenia. Umożliwia ona jednostce, oprócz identyfikacji, także dokładną ocenę pojawiających się możliwości i zagrożeń w dynamicznym środowisku rynkowym
M.E. Porter (2007, s. 24, 28, 34)	Strategia jest budowaniem unikalnej i cennej pozycji rynkowej przy użyciu specyficznego zestawu czynności. Strategia polega na rozstrzyganiu dylematów dotyczących sposobów i obszarów konkurowania. Jej istotą jest decydowanie o tym, czego firma ma nie robić. Strategia to tworzenie wewnętrznie spójnego systemu czynności. Aby odnieść strategiczny sukces, trzeba zadbać o wiele różnych elementów – nie tylko o wybrane kwestie – i dokonać ich integracji
W. Czakon (2024, s. 19)	Strategia to spójny zbiór zobowiązań i relacji z otoczeniem po to, by osiągnąć cele ważne dla interesariuszy organizacji, racjonalnie eksploatując zdolności organizacji

Źródło: opracowanie własne na podstawie publikacji powołanych w tabeli.

Przy definiowaniu strategii w sferze biznesu przyjmowano zazwyczaj podejście pozycyjne albo menedżerskie. Według autorów najwcześniejszych definicji strategia polega na określaniu długookresowych celów i zadań firmy oraz jej przyszłej pozycji względem otoczenia. Przedstawiciele nurtu pozycyjnego (np. A.D. Chandler, M.E. Porter) objaśniali strategię, określając przyszłą pozycję przedsiębiorstwa w stosunku do innych przedsiębiorstw (konkurentów) na rynku lub w sektorze. W podejściu menedżerskim (np. B. Hedberg, S. Jönsson) postrzega się strategię z punktu widzenia sposobu, w jaki przedsiębiorstwo powinno być zarządzane, aby mogło zapewnić sobie długotrwałą egzystencję (Jeżak, 2014, s. 171).

W literaturze przedmiotu stosuje się różnorodne określenia wraz pojęciem strategii, które wyrażają różne poziomy, aspekty albo rodzaje strategii. Podstawowe określenia (i ich znaczenie) istotne dla dalszych rozważań to (zob. Czakon, 2024; Jeżak, 2014; Mintzberg, Waters, 1985; Simons, 2000; Stoner i in., 2001):

- strategia korporacji (*corporate strategy*) – dotyczy całego przedsiębiorstwa i wiąże się z wyborem przez naczelne kierownictwo dziedziny (rodzajów) działalności gospodarczej; określa sposób, w jaki przedsiębiorstwo zamierza maksymalizować wartość zasobów, które kontroluje;
- strategia biznesu (*business strategy*) – odnosi się do jednostki biznesowej przedsiębiorstwa, która konkuruje w danym segmencie rynku; jest skoncentrowana na tym, jak jednostka ma konkurować na określonych rynkach produktów;
- strategia funkcjonalna (*functional strategy*) – dotyczy poszczególnych funkcji przedsiębiorstwa (np. strategia finansowa, strategia marketingowa) i wyznacza ramy działania dla kierownika funkcjonalnego w celu realizacji strategii biznesu;

- strategia intencjonalna (zamierzona) (*deliberate strategy*) – strategia wyrażająca zamiary, priorytety i cele naczelnego kierownictwa;
- strategia wyłaniająca się (*emergent strategy*) – inna niż zamierzona, ze względu na presję otoczenia i uwarunkowania wewnętrzne;
- strategia (z)realizowana (*realized strategy*) – działanie wynikające ze wzorca spójnie podejmowanych decyzji i konsekwentnego wzorca działań.

Wiedza dotycząca strategii przedsiębiorstw ciągle poszerza się, a jej twórcy oferują nowe sposoby myślenia na jej temat, aby organizacje gospodarcze mogły osiągać lepsze wyniki w dynamicznie zmieniającym się otoczeniu. Już w końcu ubiegłego stulecia Mintzberg i Lampel (1999) wskazali 10 podejść, zwanych szkołami strategii, powiązanych z różnymi dyscyplinami naukowymi. Szkoły te od lat 60. XX wieku bezpośrednio lub pośrednio wpływały i nadal wpływają na praktykę i nauczanie dotyczące strategii i zarządzania strategicznego. Szkoły te mają charakter preskryptywny (normatywny), deskryptywny (opisowy) albo deskryptywno-normatywny (tabela 7).

Tabela 7. Szkoły strategii

Charakter szkoły	Nazwa szkoły	Istota szkoły	Związek z dyscypliną albo teorią naukową
Preskryptywna (normatywna)	Projekowania	Postrzega tworzenie strategii jako osiągnięcie niezbędnego dopasowania między wewnętrznymi mocnymi i słabymi stronami a zewnętrznymi zagrożeniami i szansami. Kierownictwo wyższego szczebla formułuje jasne, proste i unikatowe strategie w celowym procesie świadomego myślenia, który nie jest ani formalnie analityczny, ani nieformalnie intuicyjny – tak, aby każdy mógł je wdrożyć	Architektura
	Pozycjonowania	Skupia się na analizie, której celem jest umiejscowienie organizacji na konkurencyjnej pozycji w branży	Ekonomia, historia wojskowości
	Planowania	Traktuje strategię jako sformalizowany proces, obejmujący odrębne etapy, wyznaczony przez listy kontrolne i wspierany przez techniki (szczególnie w odniesieniu do celów, budżetów, programów i planów operacyjnych)	Teoria systemów i cybernetyka

Tab. 7 (cd.)

Charakter szkoły	Nazwa szkoły	Istota szkoły	Związek z dyscypliną albo teorią naukową
Deskryptywna (opisowa)	Kognitywna (poznawcza)	Bada przetwarzanie informacji i błędy poznawcze w procesie tworzenia strategii; w ujęciu interpretacyjnym lub konstruktywistycznym przyjmuje pogląd na proces tworzenia strategii głoszący, że poznanie służy konstruowaniu strategii jako kreatywnych interpretacji, a nie po prostu mapowaniu rzeczywistości w mniej lub bardziej obiektywny, choć zniekształcony sposób	Psychologia
	Uczenia się	Zakłada, że strategie wyłaniają się z czasem, gdy organizacje uczą się na podstawie swoich doświadczeń, a formułowanie i wdrażanie strategii są ze sobą powiązane; kładzie nacisk na zdolność adaptacji i reagowania na zmieniające się otoczenie	Psychologia i teoria chaosu
	Władzy	Rozpatruje formułowanie strategii jako proces negocjacji między różnymi interesariuszami o odmiennych celach. Według podejścia mikrowładzy jest to proces obejmujący negocjacje, perswazję i konfrontację między podmiotami dzielącymi władzę, a według makrowładzy organizacja jest traktowana jako podmiot wykorzystujący swoją władzę nad innymi oraz między partnerami w sojuszach, <i>joint ventures</i> i innych relacjach sieciowych, aby negocjować „zbiorowe” strategie w swoim interesie	Nauki polityczne
	Kulturowa	Uznaje tworzenie strategii jako proces zbiorowy, zakorzeniony w kulturze organizacyjnej, podkreślając znaczenie wspólnych przekonań i wartości, które kształtują strategiczne kierunki działania	Antropologia
	Środowiskowa (ekologiczna)	Zakłada, że zewnętrzne środowisko w przeważającym stopniu determinuje strategie przedsiębiorstw; opiera wyjaśnianie kształtowania strategii w świetle np. teorii uwarunkowań sytuacyjnych, ekologii populacji, twierdzącej, że istnieją poważne ograniczenia dla wyboru strategicznego i teorii instytucjonalnej, zajmującej się presją instytucjonalną, z jaką borykają się organizacje	Biologia, ekonomia instytucjonalna

Charakter szkoły	Nazwa szkoły	Istota szkoły	Związek z dyscypliną albo teorią naukową
Deskryptywno-normatywna	Przedsiębiorczości	Akcentuje rolę wizji i przywództwa w formułowaniu strategii – lider jest centralną postacią, jego osobista wizja i zdolność do podejmowania decyzji kształtują kierunek rozwoju organizacji	Ekonomia
	Konfiguracyjna	Postrzega strategię jako proces transformacji organizacyjnej przebiegający przez określone fazy. Organizacje przyjmują różne konfiguracje dotyczące struktury i strategii, które mogą ulec dużej zmianie w wyniku przełomowych momentów; szkoła ta integruje elementy innych szkół, dostosowując je do fazy rozwoju organizacji	Historia

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Mintzberg, Lampel (1999) i Nixon, Burns (2012).

Szkoły preskryptywne (normatywne) dążą do odpowiedzi na pytanie, jak należy formułować strategię. Szkoły z grupy deskryptywnej opisują, jak faktycznie strategie przedsiębiorstw są opracowywane. Szkoły o charakterze deskryptywno-normatywnym (przedsiębiorczości i konfiguracyjna) łączą oba podejścia. Zdaniem Mintzberga i Lampela (1999, s. 29) dwa zasadnicze podejścia do objaśniania strategii mają oczywiste zalety i zagrożenia. Szkoły normatywne są według nich jasne i spójne, co ułatwia dyskusję i przekazywanie idei, ale mogą sprzyjać bezowocnemu myśleniu i stosowaniu ich w praktyce. Z kolei szkoły opisowe są zazwyczaj pełniejsze i bogatsze, pozwalając na więcej eksperymentów i innowacji. Mogą jednak prowadzić do zamieszania, ponieważ oferują wiele ewentualności i perspektyw, które utrudniają stosowanie strategii.

Wielość szkół objaśniających strategię w działalności gospodarczej świadczy o pluralistycznych podstawach teoretycznych tego zakresu wiedzy i wskazuje na potrzebę integracji dyscyplin w ramach zarządzania strategicznego. Ponadto potwierdza złożoność i wieloaspektowość procesu formułowania strategii². Zdaniem Ch. Alawattage i D. Wickramasinghe (2022, s. 525) różne teoretyczne i praktyczne ujęcia wykazały, że „strategia determinuje ekspansję i zróżnicowanie firm

2 Mintzberg i Lampel (1999, s. 27) podkreślają, że formułowanie strategii jest procesem projektowania opartym na osądach, jest to „intuicyjne wizualizowanie i emergentne uczenie się; chodzi tu zarówno o transformację, jak i utrwalanie; musi obejmować indywidualne poznanie i interakcje społeczne, zarówno kooperacyjne, jak i konfliktowe; musi obejmować analizę przed i programowanie po, a także negocjacje w trakcie; a wszystko to musi być odpowiedzią na to, co może być wymagającym otoczeniem. Spróbuj pominąć którykolwiek z tych elementów i zobacz, co się stanie!”.

pod względem celów i działań konkurencyjnych, które synchronizują zachowanie firm z ich zewnętrznymi wymaganiami środowiskowymi”.

W praktyce ważne są pytania o to, jak i dla kogo jest tworzona strategia. Odpowiedzi na nie są uwarunkowane przyjmowanym przez odpowiadającego spojrzeniem na strategię, które zależy od jego założeń ontologicznych i poglądów ideologicznych. W ustroju kapitalistycznym wyróżniono cztery odmienne spojrzenia (zwane perspektywami) na tworzenie strategii, które są typowe dla różnych form kapitalizmu. Są to perspektywy (Nixon, Burns, 2012):

- klasyczna;
- ewolucyjna;
- procesowa;
- systemowa.

Perspektywy te różnią się grupą odbiorców, dla której jest tworzona strategia i tym, jak jest ona formułowana (tabela 8), a także przy jakiego typu otoczeniu zewnętrznym jest zalecana.

Tabela 8. Perspektywy na tworzenie strategii

Perspektywa	Dla kogo jest strategia?	Typ strategii – jak strategia jest tworzona?
Klasyczna	Akcjonariusze, udziałowcy	Intencjonalna (zamierzona)
Ewolucyjna	Akcjonariusze, udziałowcy	Wyłaniająca się
Procesowa	Interesariusze	Wyłaniająca się
Systemowa	Interesariusze	Intencjonalna (zamierzona)

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Nixon, Burns (2012, s. 234).

W perspektywie klasycznej i ewolucyjnej przyjmuje się za cel działalności jednostki gospodarczej maksymalizację wartości dla jej właścicieli (np. udziałowców, akcjonariuszy), dlatego strategia jest formułowana dla tej grupy. W perspektywie klasycznej jest to strategia intencjonalna (*deliberate*), a w ewolucyjnej – strategia wyłaniająca się (*emergent*). W perspektywach procesowej i systemowej uznaje się jako cel organizacji tworzenie wartości dla jej interesariuszy, przy czym w wariancie procesowym strategia jest budowana jako wyłaniająca się, a w perspektywie systemowej jako intencjonalna. Perspektywa klasyczna zakłada, że otoczenie przedsiębiorstwa jest relatywnie stabilne i przewidywalne. Zwolennicy podejścia ewolucyjnego traktują zaś otoczenie jako nieprzewidywalne, skupiają się na układaniu opcji szybkiego dopasowywania się strategii do pojawiających się nowych okoliczności. Przy stosowaniu perspektywy procesowej otoczenie jest traktowane analogicznie do spojrzenia ewolucyjnego. Przyjmujący z kolei perspektywę systemową kierują się teorią uwarunkowań sytuacyjnych i uważają, że zarówno treść strategii, jak i proces jej tworzenia są włączone w sieć społecznych relacji, które mogą obejmować rozszerzone przedsiębiorstwo i szerszą społeczność (Nixon, Burns, 2012, s. 233).

Fundamentalna dla rozumienia i opracowywania strategii firmy jest kwestia **przewagi konkurencyjnej**, oznaczająca różnicę między dwoma dowolnymi konkurentami według dowolnej miary czy kryterium, która jednemu pozwala lepiej tworzyć wartość dla klienta niż drugiemu (Ma, 2002, za: Czakon, 2024, s. 36). Organizacja, która ma przewagę konkurencyjną, funkcjonuje dzięki atrybutom umożliwiającym osiągnięcie wyników lepszych niż te, które osiągają konkurenci (Schermerhorn Jr., 2008, s. 130). Źródłami przewagi konkurencyjnej przedsiębiorstwa są: otoczenie ogólne, struktura sektora (branży), w którym ono funkcjonuje i czynniki wewnętrzne (tj. zasoby i umiejętności). W początkowym okresie pojęcie przewagi konkurencyjnej było określane głównie przez zewnętrzne czynniki otoczenia ogólnego³, słabo zdefiniowanego (aczkolwiek raczej dotyczącego segmentu ekonomicznego i technologicznego). Wraz z modelem analizy sektorów i podstawowymi (bazowymi) rodzajami strategii konkurencji opisanymi przez M.E. Portera (1980, 1985) akcent został położony na pięć sił konkurencyjnych w sektorze, w którym firma konkuruje. Są nimi: groźba potencjalnych wchodzących, siła przetargowa dostawców, siła przetargowa klientów, groźba substytucji i rywalizacja obecnych konkurentów. Następnie, zgodnie z podejściem zasobowym, osiąganie przewagi konkurencyjnej jest upatrywane w zasobach i kluczowych kompetencjach przedsiębiorstwa, szczególnie w trudnych do podrobienia aktywach niematerialnych, takich jak własność intelektualna, kultura organizacyjna, reputacja przedsiębiorstwa, kreatywność pracowników, relacje z klientami. Od kilku dekad, a zwłaszcza w trzeciej dekadzie XXI wieku, niezbędne jest uwzględnianie złożonego otoczenia z jego różnorodnymi komponentami, w tym ekonomicznymi, technologicznymi, społecznymi, ekologicznymi, prawnymi i politycznymi, które oddziałują na strategiczne wyniki działalności przedsiębiorstw.

Specjaliści zajmujący się zarządzaniem opracowali różne typologie pozycji strategicznych, które przedsiębiorstwa mogą wybrać lub w których mogą się znaleźć. Zawierają je teorie i modele wyjaśniające, w jaki sposób organizacje dążą do osiągnięcia trwałej przewagi konkurencyjnej (zob. Czakon, 2024, s. 151–152; Galbraith, Schendel, 1983). Rodzaje strategii proponowane w tych typologiach są traktowane jako **bazowe** albo **podstawowe strategie konkurowania**. Bazowe strategie są ogólnymi kategoryzacjami wyborów strategicznych, które można zastosować niezależnie od branży, typu organizacji, jej wielkości lub kontekstu. Zostały one opracowane

3 Otoczenie organizacji gospodarczej obejmuje elementy, które nie wchodzą w jej skład, ale mają z nią związek poprzez to, że oddziałują na organizację, a organizacja jako system otwarty ma wpływ na otoczenie. W literaturze przedmiotu wyróżnia się zazwyczaj dwa poziomy otoczenia, tj. bezpośrednie (zadaniowe) i ogólne (pośrednie, dalsze), choć granice między nimi nie zawsze można wyraźnie określić. W skład otoczenia bezpośredniego wchodzi ludźle i podmioty, mający bezpośredni wpływ na funkcjonowanie organizacji, np. jej dostawcy, klienci, konkurenci, instytucje finansowe, instytucje publiczne, związki zawodowe, lokalny rynek pracy. Otoczenie ogólne obejmuje różne elementy, zwane segmentami albo sektorami, w tym technologiczne, ekonomiczne, społeczne, kulturowe, prawne, przyrodnicze (naturalne), polityczne (zob. np. Bielski, 2002, rozdz. 6; Koźmiński, 2000, s. 33–38; Stoner i in., 2001, rozdz. 3).

w latach 70.–80. XX wieku, kiedy to jako strategię traktowano „stosowanie określonego wzorca zachowania” po to, aby przedsiębiorstwo osiągnęło pożądaną pozycję w sektorze (Czakon, 2024, s. 151).

Dwa zestawy bazowych strategii znalazły szczególnie zainteresowanie w literaturze z zakresu rachunkowości zarządczej, tj. strategii konkurencji autorstwa M.E. Portera (1980, 1996) i typologia strategii zaproponowana przez R.E. Milesa i C.G. Snowa (1978).

Zestaw trzech bazowych strategii autorstwa Portera (zob. rysunek 4) obejmuje strategię:

- przywództwa kosztowego;
- zróżnicowania (dyferencjacji);
- koncentracji.

		PRZEWAGA STRATEGICZNA	
		Unikalność postrzegana przez klienta	Pozycja niskiego kosztu
CELE STRATEGICZNE	W skali sektora	ZRÓŻNICOWANIE	WIODĄCA POZYCJA KOSZTOWA
	W skali segmentu	KONCENTRACJA	

Rysunek 4. Trzy podstawowe strategie konkurowania według M.E. Portera

Źródło: Porter (1996, s. 54).

Strategia przywództwa kosztowego polega na zdobyciu wiodącej pozycji w sektorze pod względem kosztów całkowitych za pomocą zbioru funkcjonalnych zasad postępowania. Przynosi to firmie zyski wyższe od przeciętnych, mimo obecności sił konkurencyjnych w sektorze, którymi są, jak już wspomniano, potencjalni wchodzący, dostawcy, nabywcy, substytuty i konkurenci (Porter, 1996, s. 51). W strategii przywództwa kosztowego nacisk jest kładziony na wielkość produkcji i dużą wydajność. Zakłada się, że produkując duże ilości znormalizowanych produktów, przedsiębiorstwo wykorzysta efekt skali oraz efekt doświadczenia. Podstawowe założenie w tej strategii stanowi produkcja dużej ilości w miarę jednorodnego produktu i oferowanie go stosunkowo dużej liczbie klientów. Realizacja tej strategii jest więc oparta na osiągnięciu efektu skali, korzystaniu z krzywej doświadczenia i optymalizacji wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa. Strategia przywództwa kosztowego jest ściśle związana z monitorowaniem i kontrolą kosztów, dążeniem do maksymalnego wykorzystania zdolności produkcyjnych posiadanych przez przedsiębiorstwo.

Strategia zróżnicowania polega na stworzeniu przez przedsiębiorstwo oferty dla klientów, która jest postrzegana na rynku jako unikatowa. Odnosi się do zróżnicowania wyrobu lub usługi, stworzenia czegoś, co w całym sektorze jest uznawane za unikatowe. Dyferencjacja może dotyczyć różnych aspektów istotnych dla klientów,

np. technologii produkcji, wzoru wyrobu, cech wyrobu, obsługi posprzedażnej albo sieci sprzedaży. Taka strategia nie pozwala na pomijanie wysokości kosztów, lecz nie są one podstawowym jej celem. Często bywa tak, że zróżnicowanie osiąga się za cenę gorszej pozycji kosztowej, niż zdobywają konkurenci, ponieważ działania niezbędne do jej osiągnięcia, np. badania i rozwój, działania promocyjne są z reguły kosztowne (Porter, 1996, s. 53). Zastosowanie tego typu strategii wymaga takiego ukształtowania łańcucha wartości firmy, w którym wszystkie działania spójnie przyczyniają się do wyróżniania (Czakon, 2024, s. 154).

Strategia koncentracji oznacza skupienie się przez przedsiębiorstwo na określonej grupie nabywców, pewnym wycinku asortymentu wyrobów albo określonym rynku geograficznym. Jest ona oparta na założeniu, że przedsiębiorstwo może sprawniej i skuteczniej obsłużyć swój wybrany segment strategiczny niż konkurenci, którzy działają w szerszej skali w danym sektorze. Ten rodzaj strategii nie zapewnia niskich kosztów albo zróżnicowania z perspektywy całego rynku, lecz umożliwia podmiotowi osiągnięcie niskich kosztów albo zróżnicowania bądź obu pozycji odnośnie do wąskiego segmentu rynku (Porter, 1996, s. 54), jak to pokazano na rysunku 4. W przypadku tego rodzaju strategii jest wymagane takie ukształtowanie łańcucha wartości przedsiębiorstwa, które umożliwi zaspokojenie potrzeb wybranego segmentu rynku, przy jednoczesnym przekazaniu w ramach outsourcingu tych działań, których przedsiębiorstwo nie może wykonać na spójnym strategicznym poziomie (Czakon, 2024, s. 155).

Inną klasyfikację podstawowych strategii zaproponowali R. Miles i Ch. Snow (1978), odnosząc je do poziomu strategii biznesu. Jak już wiadomo, strategia na poziomie biznesowym określa sposób, w jaki jednostka ma konkurować na określonych rynkach produktów. Autorzy ci sklasyfikowali organizacje według sposobu reagowania na otoczenie oraz według ich szczególnej konfiguracji technologii, struktury i procesu, wyróżniając cztery typy strategiczne jednostek biznesowych: **obrońców, poszukiwaczy, analityków i reagujących**. Charakterystykę typów strategicznych opracowali na podstawie obserwacji przedsiębiorstw z różnych branż, wnioskując, że przedsiębiorstwa wypracowują niezależnie od branży względnie stabilne wzorce strategicznych zachowań, aby osiągnąć dobre dostosowanie do warunków środowiskowych.

Obrońcy są organizacjami, które dążą do utrzymania bezpiecznej niszy w stosunkowo stabilnych segmentach rynku. Skupiając się na cenie i rodzaju oferowanych wyrobów i usług, starają się powstrzymać konkurencję, zachowując dla siebie właściwą część rynku. Menedżerowie w tego typu jednostkach są ekspertami w ograniczonym zakresie działalności swojej jednostki, nie szukają nowych możliwości poza danym zakresem. Ze względu na wąską koncentrację, obrońcy rzadko muszą dokonywać znaczących zmian w technologii produkcji, strukturze organizacyjnej lub metodach działania operacyjnego. Szczególną uwagę poświęcają zaś poprawie efektywności wykonywanych operacji, w znacznym stopniu poprzez obniżanie kosztów produkcji. Przedsiębiorstwa typu obrońcy wykazują bardzo wysoką stabilność oferowanych produktów i obsługiwanych rynków, rzadko kiedy decydują

się na wprowadzenie nowych produktów, ponieważ zazwyczaj próby te kończą się niepowodzeniem ze względu na konieczność zmiany dotychczasowego sposobu funkcjonowania.

Poszukiwacze są organizacjami innowacyjnymi technologicznie i stale poszukującymi nowych rynków. Starają się być pierwszymi na rynku z nowymi produktami i ciągle reagować na pojawiające się trendy i zmiany rynkowe (Desarbo i in., 2005). Z tego powodu przedsiębiorstwa o strategii poszukiwacza są często twórcami zmian oraz niepewności, na które muszą odpowiadać ich konkurenci. Charakteryzują się niskim stopniem formalizacji, zdecentralizowanym stylem podejmowania decyzji oraz dużą elastycznością. Poszukiwacze są często mniej efektywni z powodu dużego zainteresowania innowacjami produktowymi. Zdaniem Milesa i Snowa (1978) działania przedsiębiorstw poszukiwaczy koncentrują się na możliwości osiągnięcia ciągle wiodącej pozycji na rynku poprzez tworzenie nowych produktów. Akceptują wyższe poziomy ryzyka i są w stanie chętniej inwestować w nowe technologie oraz odkrywać nowe rynki niż inne przedsiębiorstwa. Stosują bardziej zaawansowane sposoby planowania, co odpowiada ich potrzebie poszukiwania rynków z nowymi technologiami i o większym potencjale wzrostu. Strategia poszukiwaczy wymaga zróżnicowania i elastyczności struktury organizacyjnej, które będą odzwierciedlały zmieniające się rynki.

Analitycy są podmiotami działającymi na dwóch obszarach rynku produktowego: stosunkowo stabilnym i zmieniającym się. Na swoich stabilnych obszarach analitycy działają rutynowo i skutecznie dzięki wykorzystaniu sformalizowanych struktur i procesów. Na bardziej niespokojnych obszarach ich menedżerowie uważnie obserwują konkurentów w poszukiwaniu nowych pomysłów, a następnie szybko wdrażają te, które wydają się najbardziej obiecujące. Analitycy preferują strategię „drugi, ale lepszy” (Desarbo i in., 2005). Stoją wobec wyzwań konkurencyjnych nie tylko ze strony poszukiwaczy, którzy wcześniej weszli na dany rynek, ale także innych analityków i obrońców w segmentach masowego rynku. Przedsiębiorstwa z tej grupy strategicznej wolniej reagują na zmiany rynkowe i produktowe, dlatego są mniej konkurencyjne. Preferują strukturę kontroli, która jest mniej scentralizowana niż u obrońców i bardziej scentralizowana niż u poszukiwaczy. Chcą oni łączyć najlepsze cechy poszukiwaczy i obrońców poprzez minimalizację ryzyka i jednocześnie poszukiwanie nowych możliwości. Dla analityków problemem jest stworzenie struktury organizacyjnej tak, aby zabezpieczyć stabilną część przedsiębiorstwa przynoszącą zyski, a jednocześnie umożliwić rozwój nowych produktów i wejście na nowe rynki. Tego typu strategia jest trudna do wdrożenia na rynkach o szybko zmieniających się technologiach.

Reagujący to takie jednostki biznesowe, w których najwyższe kierownictwo często dostrzega zmiany i niepewność występujące w ich środowiskach organizacyjnych, ale nie jest w stanie skutecznie zareagować. W tym typie przedsiębiorstw brakuje spójnego stosunku strategii do struktury, rzadko dokonuje się jakichkolwiek dostosowań, dopóki nie zostanie się do tego zmuszonym przez presję środowiskową. Reagujący to jednostki uważane za stosujące najmniej skuteczne strategie,

które z reguły nie pomagają w osiąganiu pozytywnych wyników ekonomicznych. Ich niepowodzenia wiążą się z niewłaściwym wykorzystaniem technologii lub nieumiejętnością porzucenia starszych technologii, które wcześniej były opłacalne.

Zdaniem Milesa i Snowa (1978) trzy z tych strategicznych typów to stabilne formy organizacji, tj. obrońcy, poszukiwacze i analitycy. Jeśli będzie zgodność między przyjętą strategią a strukturą i procesami operacyjnymi w danym przedsiębiorstwie, to każda z tych strategii może sprawić, że stanie się ono skutecznym konkurentem w danej branży. Z kolei niedopasowanie strategii i struktury spowoduje, że jednostka okaże się nieefektywnym konkurentem w branży, charakteryzującym się niestabilnymi formami organizacji, co jest typowe dla reagujących. Niespójność strategii w tego typu jednostkach może wynikać z co najmniej trzech źródeł: (1) kierownictwo nie jest w stanie zaproponować realnej strategii; (2) strategia jest sformułowana, ale technologia, struktura i procesy nie są z nią odpowiednio powiązane albo (3) kierownictwo przestrzega określonego związku między strukturą i strategią, jeśli nawet nie jest on już istotny dla obecnych warunków środowiskowych (Miles, Snow, 1978, s. 82).

Choć typologia strategii według Milesa i Snowa (1978) nie zyskała tak powszechnego uznania w programach nauczania z zakresu zarządzania i w praktyce jak strategię bazową opisaną przez Portera (1980), to stanowiła podstawę badań zarówno w dziedzinie zarządzania strategicznego i teorii organizacji (np. Hambrick, 2003; James, Hatten, 1995; Shortell, Zajac, 1990), jak i rachunkowości zarządczej (np. Cadez, Guilding, 2008; Cinquini, Tenucci, 2010; Gosselin, 1997; Lord, 1996). Ważność tej typologii przypisuje się jej niezależności od branży i temu, że odpowiada rzeczywistości strategicznemu pozycjonowaniu przedsiębiorstw w wielu branżach i krajach (Hambrick, 2003).

Strategie bazowe określają zasadnicze opcje rywalizacji rynkowej, lecz mogą być niewystarczające do osiągnięcia przewagi konkurencyjnej przez przedsiębiorstwo w długim okresie i w coraz bardziej turbulentnym otoczeniu społeczno-gospodarczym oraz społecznych i ekologicznych uwarunkowaniach ich działalności. Obecnie podmioty gospodarcze mają możliwość wyboru bardziej zaawansowanych strategii konkurowania spośród następujących typów strategii (Czakon, 2024, s. 159–167):

- serwicyzacja, która zakłada, że klient potrzebuje rozwiązań swoich problemów, a nie tylko produktów;
- strategię alternatywną, przyjmującą założenie, że skupienie uwagi na kliencie i propozycji wartości dla klienta jest lepsze niż rywalizacja z konkurentami;
- strategię hybrydową, polegającą na łączeniu strategii bazowych zgodnie z założeniem, że można stosować pozornie sprzeczne strategię;
- wielkie strategię, tj. oryginalną i złożoną, polegającą na narzuceniu reguł gry rynkowej.

W literaturze przedmiotu podkreśla się, że istota skutecznej strategii firmy polega na stworzeniu jej unikalności, pozwalającej jej pracownikom i otoczeniu wyraźnie odróżnić daną firmę od jej konkurentów (np. Obłój, 1997, s. 26). Sednem skutecznej strategii jest więc wyraźne określenie tożsamości podmiotu, którego dotyczy.

Z definicji strategii i różnych jej typów wynika, że strategia jest sposobem realizacji celów określonego podmiotu gospodarczego. Cele strategiczne wyrażają to, co dany podmiot zamierza przedsięwziąć w przyszłości w środowisku, w którym funkcjonuje, co konkretnie chce osiągnąć w kolejnych okresach. Cele stanowią także podstawę do kontrolowania, czy podmiot osiąga sukces. Formułowanie celów, których osiągnięcie umożliwia skuteczne długoterminowe funkcjonowanie przedsiębiorstwa, to podstawowy element budowy strategii.

Aby strategia przedsiębiorstwa i ujęte w niej cele były urzeczywistnione, czyli strategia była faktycznie realizowana, musi być zakomunikowana wszystkim pracownikom, a także innym interesariuszom (Czakon, 2024, s. 239), a następnie musi być obecna w każdym działaniu, być świadomie wdrażana i stosowana na wszystkich szczeblach organizacji, przez każdego pracownika (Kaplan, Norton, 2001b; s. 73, Obłój, 1997, s. 27).

Do komunikowania strategii interesariuszom służą trzy elementy ściśle z nią powiązane: misja, wizja i wartości uznawane w przedsiębiorstwie za kluczowe. Misja i wizja są pojęciami trudnymi do jednoznacznego zdefiniowania, a także trafnego wyrażenia odnośnie do danego przedsiębiorstwa. Koncepcje misji i wizji są powiązane, ale odnoszą się do różnych konstrukcji.

Misja powinna odpowiadać na pytania: dlaczego istnieje dana organizacja i co chce osiągnąć? Deklaracja misji powinna wskazywać na specyficzność organizacji. Ma wyrażać dążenie do celu, który jest unikatowy dla przewagi konkurencyjnej organizacji, określać jej szczególne zalety i działania w stosunku do konkurentów, przy jednoczesnym podkreśleniu jej wartości. „Ważnym sprawdzianem misji jest to, jak skutecznie służy ona interesariuszom organizacji” (Schermmerhorn Jr., 2008, s. 132), którymi są jej pracownicy i podmioty funkcjonujące w jej otoczeniu.

Wizja to fraza opisująca, czym dana organizacja może i powinna stać się w nieokreślonej przyszłości, gdzie chciałaby ostatecznie znaleźć się w konkurencyjnym otoczeniu. W tym znaczeniu uznaje się, że wizja ma wyrażać dalekosiężne aspiracje lidera związane z przedsiębiorstwem. W drugim znaczeniu wizja stanowi koncepcję modelową przyszłej struktury organizacji, jej funkcjonowania i postulowanego rozwoju podmiotu określonego przez aspiracje i kreatywną wyobraźnię właściciela czy kierownictwa (Stabryła, 2005, s. 48).

Wizja powinna określać, dokąd organizacja zmierza, a misja ma zawierać wskazówki, jak tam dotrzeć. Misja przedsiębiorstwa jest jego „duchem” i napędza kierownictwo i podwładnych do osiągnięcia sukcesu. Choć wizja jest mniej konkretnym sformułowaniem, to każde przedsiębiorstwo powinno mieć wyobrażenie tego, jakim chce być podmiotem za kilka lat. Wizja powinna być jasno wyrażona, aby inspirowała i motywowała do działania. Jak stwierdza Czakon (2024, s. 242), powinna mieć formę komunikatu liczącego 11–22 słowa i charakteryzować się przede wszystkim zwięzłością, jasnością, orientacją na przyszłość, zdolnością inspirowania i motywowania do realizacji strategii organizacji.

Deklaracje wizji i misji opierają się na **wartościach**, czyli przekonaniach o tym, co jest, a co nie jest stosowane w danej organizacji. Wartości są podzielane przez

jej członków i mają wyrażać, jak organizacja powinna być postrzegana na konkurencyjnym rynku. Chodzi o to, aby realizując cele finansowe przedsiębiorstwa, kierownicy i podwładni przestrzegali zasad etycznych i regulacji prawnych, działali zgodnie z oczekiwaniami interesariuszy w kwestiach pracowniczych, społecznych i ekologicznych. Przedsiębiorstwa odnoszą się do takich wartości, jak wiarygodność, uczciwość, poszanowanie różnorodności kulturowej i bioróżnorodności, przestrzeganie zasad społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa (CSR).

Komunikowanie wizji i misji pracownikom przedsiębiorstwa powinno być ciągłe, chociaż tego typu praktyka nie jest częsta. Zazwyczaj są to deklaracje, o których czasem przypomina się zatrudnionym w przedsiębiorstwie, a w przypadku spółek sporządzających sprawozdania niefinansowe albo w zakresie zrównoważonego rozwoju zazwyczaj ogłasza szerokiemu gronu interesariuszy w tych sprawozdaniach.

2.3. Strategiczne zarządzanie przedsiębiorstwem

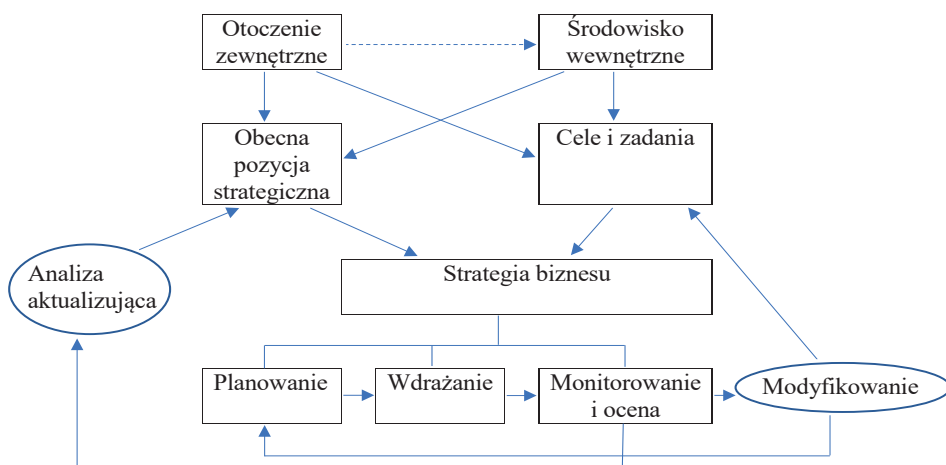
Zarządzanie strategiczne stanowi zarówno obszar wiedzy w naukach o zarządzaniu, jak i praktykę zarządzania podmiotami i dotyczy różnych aspektów tworzenia i wdrażania strategii w działalności gospodarczej. Jako subdyscyplina naukowa rozwija się od drugiej połowy XX wieku, a szczególnie dynamicznie od przełomu lat 70. i 80., czego przejawem są m.in. powstanie w 1981 roku Strategic Management Society, tj. stowarzyszenia skupiającego badaczy zarządzania strategicznego, wydawanie od 1979 roku czasopisma naukowego „Strategic Management Journal”, 4,44 mln wyników wyszukiwania w Google Scholar zawierających słowo kluczowe „strategic management” i 40,9 tysięcy publikacji ze słowem kluczowym „zarządzanie strategiczne” dostępnych w tej wyszukiwarce⁴.

Zarządzanie strategiczne obejmuje planowanie strategiczne i kontrolę strategiczną oraz wszystkie te zadania, które wiążą się bezpośrednio z realizowaniem strategii i występują – z punktu widzenia sekwencji czasowej – między planowaniem a kontrolą (Jeżak, 1990, s. 33). Wzorce zarządzania strategicznego, które były rozwijane najwcześniej, opierały się na podejściu mechanistycznym. Następnie propozycje ujęcia procesów formułowania strategii oraz jej wdrażania przesunęły akcent ze strategicznego wyboru na strategiczne zarządzanie zmianami, co określa się podejściem organicznym (Jeżak, 2004).

Zarządzanie strategiczne jest zazwyczaj postrzegane jako zintegrowane podejście do zarządzania, łączące wszystkie poszczególne elementy zaangażowane w planowanie, wdrażanie i kontrolowanie realizacji strategii przedsiębiorstwa. Wymaga zatem zrozumienia długoterminowych celów i zadań organizacji („gdzie chce się rozwijać”). Musi być też przeprowadzona kompleksowa analiza otoczenia, w którym działa i będzie działać przedsiębiorstwo („gdzie się znajduje”). Analizą należy obejmować, oprócz wszystkich jego wewnętrznych operacji i zasobów (zarówno

4 Stan w dniu 1.08.2025 r.

istniejących, jak i potencjalnych), także ważne zewnętrzne aspekty jego otoczenia. Dotyczy to konkurentów, dostawców, klientów, gospodarki, zmian rządowych, prawnych i innych zmian regulacyjnych (Ward, 1992). Tak traktowane zarządzanie (rysunek 5) polega więc na patrzeniu w przyszłość, poznaniu i zrozumieniu bezpośredniego i ogólnego otoczenia przedsiębiorstwa, skutecznym jego pozycjonowaniu, aby pokonać konkurentów w dynamicznie zmieniającym się czasach. W odróżnieniu od zarządzania operacyjnego zarządzanie strategiczne jest zorientowane długofalowo, koncentruje się na zewnętrznych czynnikach i warunkach wpływających na funkcjonowanie przedsiębiorstwa i wyniki działalności (Bielski, 2002).



Rysunek 5. Proces zarządzania strategicznego

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Ward (1992, s. 4).

Na podstawie charakterystyki ewolucji zarządzania strategicznego przez ekspertów tej subdyscypliny (np. Czakon, 2024; Jeżak, 1990; Nixon, Burns, 2012) można wskazać cztery etapy w tej ewolucji:

1. Od początku lat 60. XX wieku do 1980 roku – opracowanie ram dydaktycznych tej subdyscypliny i zrębów wiedzy koncepcyjnej; w tym okresie większą uwagę przykładano w teorii i praktyce do planowania niż wdrażania strategii.
2. Lata 80. XX wieku – rozwój teorii, skupianie się podczas objaśniania zmienności wyników przedsiębiorstw na uwarunkowaniach zewnętrznych lub wewnętrznych; propagowanie pozycyjnego podejścia do zarządzania strategicznego, zakładającego, że sposobem na zdobycie przewagi konkurencyjnej na rynku jest osiągnięcie przez firmę unikalnej pozycji.
3. Lata 90. XX wieku – rozwój zasobowej teorii przedsiębiorstwa, koncentrującej się na zasobach, kompetencjach, zdolnościach przedsiębiorstwa i umiejętnościach zmiany posiadanych zdolności, które różnicują firmy; przyjęcie podejścia zasobowego oznaczało bardziej wewnętrzne postrzeganie organizacji i przewagi konkurencyjnej.

4. Od początku XXI wieku – skupienie zainteresowania na behawioralnych uwarunkowaniach strategii w myśl poglądu, że wiedza, emocje i zachowania społeczne mają znaczenie dla strategii, a pojedynczy człowiek ma wpływ na strategię firmy i jej realizację, a także rosnąca tendencja włączania do strategii spółek, głównie dużych i notowanych na giełdach papierów wartościowych, celów i wartości związanych ze społeczną odpowiedzialnością przedsiębiorstwa (CSR) i przyczynianiem się do realizacji Celów Zrównoważonego Rozwoju (CZR), przyjętych przez ONZ na lata 2016–2030 (ZO ONZ, 2015).

Zarządzanie strategiczne w tzw. klasycznym ujęciu było skoncentrowane na indywidualnym zdobywaniu przewagi konkurencyjnej przez przedsiębiorstwo, planowaniu działań rozwojowych i pokonywaniu konkurentów z pominięciem kwestii etycznych oraz konsekwencji społecznych i środowiskowych (Sołoducho-Pelc, Sulich, 2023, s. 12). Na obecnym, czwartym etapie zarządzania strategicznego szczególnego znaczenia nabrała kwestia zdobywania i utrzymania przewagi konkurencyjnej w kontekście rosnącej presji otoczenia społecznego na zrównoważony rozwój przedsiębiorstw i ich partycypację w osiąganiu globalnych CZR. Do zapewnienia zrównoważonego wzrostu gospodarczego konieczne jest bowiem wdrażanie przez przedsiębiorstwa, zwłaszcza duże i międzynarodowe, praktyk w zakresie zrównoważonego rozwoju i uwzględnianie informacji na ich temat w cyklicznie sporządzanych raportach, do czego zobowiązuje zadanie 12.6 w ramach CRZ nr 12 – „Zapewnić wzorce zrównoważonej konsumpcji i produkcji” (ZO ONZ, 2015, s. 26).

Zrównoważony rozwój na poziomie makro jest uwarunkowany zrównoważonym rozwojem przedsiębiorstw, opartym na zrównoważonych wzorcach produkcji i konsumpcji. Zrównoważony rozwój przedsiębiorstwa oznacza:

bieżące prowadzenie i długookresowe rozwijanie działalności gospodarczej przez przedsiębiorstwo, ukierunkowane na realizację spójnych, zintegrowanych celów ekonomicznych, społecznych i środowiskowych, oparte na etycznych wartościach i modelu gospodarki obiegu zamkniętego, innowacyjne, a także przyczyniające się do osiągania celów zrównoważonego rozwoju w skali makro, tj. dobrobytu społeczno-gospodarczego obecnych i przyszłych pokoleń (Szadzińska i in., 2021, s. 26).

Przedsiębiorstwa mogą bezpośrednio przyczyniać się do realizacji CRZ nr 7–9 i 12 (zob. tabela 5 w podrozdziale 2.1) wyznaczonych w *Agendzie 2030*, a pośrednio mogą wpływać na osiąganie pozostałych celów⁵. Na przykład CZR nr 8 zobowiązuje przedsiębiorstwa do funkcjonowania odpowiedzialnego, opartego na etycznych

5 Nie jest możliwe, aby każde przedsiębiorstwo przyczyniało się do realizacji wszystkich 17 CZR, ponieważ – jak to wyrazili Porter i Kramer (2007, s. 177) – „Korporacje nie mogą poczuwać się do odpowiedzialności za wszystkie problemy na świecie ani też nie dysponują wystarczającymi środkami, aby je rozwiązać, ale każda firma powinna wytypować te problemy społeczne, w rozwiązaniu których jest w stanie pomóc, zapewniając sobie równocześnie przewagę konkurencyjną”.

wartościach i poszanowaniu biosfery, co jest warunkiem zapewnienia stabilnego, zrównoważonego wzrostu gospodarczego, pełnego i produktywnego zatrudnienia oraz godnej pracy. Z kolei osiągnięcie zrównoważonej produkcji, jak postuluje CZR 12, będzie możliwe, gdy zostaną wykonane m.in. następujące zadania (ZO ONZ, 2015, s. 25–26):

- zapewnienie zrównoważonego zarządzania i efektywnego wykorzystania zasobów naturalnych;
- zagwarantowanie przyjaznego środowisku zarządzania chemikaliami i wszystkimi rodzajami odpadów podczas ich całego cyklu życia, w zgodzie z ustalonymi ramami międzynarodowymi;
- znaczące zmniejszenie poziomu uwalniania tych substancji do powietrza, wody i gleby, minimalizujące ich negatywny wpływ na zdrowie człowieka i środowisko;
- istotne obniżenie poziomu wytwarzania odpadów poprzez zapobieganie, redukcję, recykling i ponowne użycie;
- wdrażanie przez przedsiębiorstwa, w szczególności duże i międzynarodowe, praktyk w zakresie zrównoważonego rozwoju i uwzględniania informacji na ten temat w swoich cyklicznych raportach.

Przyczynianie się przedsiębiorstw do realizacji CZR i zadań na poziomie makro wymaga włączania ich do strategii przedsiębiorstw i strategicznego zarządzania ukierunkowanego na zharmonizowanie długookresowych celów finansowo-środowiskowo-społecznych. Jest to uwarunkowane funkcjonowaniem przedsiębiorstw zgodnie z modelami biznesu przyczyniającymi się do zastąpienia linearnego modelu gospodarki modelem gospodarki o obiegu zamkniętym (gospodarką cyrkularną)⁶.

Wdrożenie koncepcji *sustainable development* oznacza zatem uwzględnianie uwarunkowań ekologicznych i społecznych w wyznaczaniu kierunków rozwoju przedsiębiorstwa oraz branie pod uwagę skutków jego działalności dla grup społecznych z nim związanych (zob. np. Adamczyk, 2001; Grudzewski i in., 2010, rozdz. 14). Oznacza to, że zarządzanie strategiczne staje się **zrównoważonym zarządzaniem strategicznym** (*sustainable statiegic management* – SSM). Przejście od zarządzania strategicznego do zrównoważonego zarządzania strategicznego zaczyna się

6 W gospodarce opartej na modelu linearnym, który ukształtował się w XX w., jest stosowana zasada: „weź, wyprodukuj, zużyj i wyrzuć” oraz mylne założenie o niewyczerpalności zasobów naturalnych i nieograniczonych możliwościach składowania odpadów (Jaworski, Grochowska, 2017). Prowadzi to do wytwarzania wyrobów, które po zużytkowaniu są wyrzucane na składowiska odpadów, a także eksploatacji surowców, których zasoby drastycznie się zmniejszają, a środowisko jest zanieczyszczane. W modelu gospodarki obiegu zamkniętego (GOZ) przyjmuje się założenie o minimalizacji korzystania z zasobów naturalnych i minimalizacji wytwarzania odpadów. Gospodarka cyrkularna zakłada zamykanie obiegu, tzn. ze schematu typowego dla gospodarki linearnej jest eliminowany etap „wyrzuć” i zastępowany etapem „wykorzystaj ponownie”. Zasady GOZ należy stosować w każdej fazie cyklu życia produktu – projektowania produktu, wyboru surowców, wytwarzania, dystrybucji, użytkowania, zagospodarowania odpadów i ponownego wykorzystania.

od zmiany sposobu myślenia na temat podstawowej relacji między gospodarką, społeczeństwem i środowiskiem naturalnym. Menedżerowie strategiczni będą musieli zatem odwrócić swoje organizacje od założenia, że nieograniczony wzrost gospodarczy jest zarówno możliwy, jak i pożądaný na skończonej planecie, w kierunku założenia, że aktywność gospodarcza może istnieć w perspektywie długoterminowej tylko wtedy, gdy chroni i poprawia życie planety i jej mieszkańców. W SSM przyjmuje się podstawowe założenie, że gospodarka jest otwartym podsystemem, który istnieje w ramach szerszego systemu społecznego i ekosystemu (Stead, Stead, 2017, s. 16).

SSM polega zatem na połączeniu przez organizację gospodarczą w jej strategii i działaniach operacyjnych etyki biznesu z poczuciem odpowiedzialności organizacji w obszarze ekonomicznym, społecznym i środowiskowym. Zrównoważone zarządzanie strategiczne jest realizowane w przypadku strategii korporacyjnych opartych na zasadzie: „działaj dobrze, czyniąc dobrze”. Definiuje się go jako proces oceny, formułowania i wdrażania strategii komercyjnych, które są odpowiedzialne ekologicznie i ekonomicznie opłacalne dla społeczeństwa (Stead, Stead, 2008, 2017). Zdaniem J.G. Steada i W.E. Steada (2017, s. 18):

Zrównoważone zarządzanie strategiczne stanowi zestaw procesów i strategii, które obejmują analizę strategiczną, formułowanie strategii i jej wdrażanie, które są konkurencyjne ekonomicznie, społecznie odpowiedzialne i zgodne z cyklami natury. Te trzy etapy SSM reprezentują wzajemne procesy analizy strategicznej (definiowanie wizji, misji i celów firmy oraz analiza otoczenia zewnętrznego i wewnętrznego firmy), formułowanie strategii na poziomie jednostki biznesowej, korporacji i przedsiębiorstwa oraz wdrażanie strategii poprzez efektywne projektowanie organizacji i transformacyjne przywództwo strategiczne.

Zrównoważone zarządzanie strategiczne określa zatem kierunki rozwoju przedsiębiorstwa na różnych poziomach i obszarach funkcjonalnych. Tego typu zarządzanie jest ukierunkowane na realizację celów zrównoważonego rozwoju, w którym strategia wyznacza kierunek rozwoju, ponieważ określa priorytety, systemy wartości i zasady obowiązujące w organizacji. Zrównoważony rozwój ma zatem charakter decydujący, nadrzędny z punktu widzenia innych celów biznesowych (Sołoducho-Pelc, Sulich, 2024, s. 12).

Sustainability jest nie tylko postulatem, lecz wymogiem dla osiągnięcia przewagi konkurencyjnej przez podmiot gospodarczy. Menedżerowie znacznej części przedsiębiorstw zdają sobie sprawę, że sposób, w jaki przedsiębiorstwa radzą sobie z czynnikami zrównoważonego rozwoju, będzie w coraz większym stopniu decydował o wynikach finansowych i o tym, czy będą w stanie zapewnić zrównoważoną wartość właścicielom i innym interesariuszom. Istnieją badania dowodzące, że wkład firmy w zrównoważony rozwój wpływa na zwiększanie jej konkurencyjności. Analiza ponad 190 badań dotyczących zrównoważonego rozwoju wykazała, że zdecydowana większość (ponad 80%) tych badań dowodzi, że zrównoważony rozwój może

prorowadzić do lepszych wyników finansowych – poprzez niższy koszt kapitału, lepsze wyniki operacyjne lub wyższą cenę akcji. Inne badanie, przeprowadzone przez Harvard Business School i London Business School, wykazało, że przedsiębiorstwa o „wysokim sustainability” znacznie przewyższały przedsiębiorstwa o „niskim sustainability” zarówno pod względem wskaźników giełdowych, jak i opartych na danych z zakresu rachunkowości (CIMA, 2014, s. 4). Jest to możliwe dzięki zwiększaniu się popytu na produkty wytwarzane w sposób zrównoważony oraz gotowości klientów do płacenia wyższej ceny za tego typu produkty.

Jak przedstawiono w tym rozdziale, strategia i zarządzanie strategiczne stanowią kluczowe pojęcia w sferze zarządzania współczesnymi podmiotami gospodarczymi i mają fundamentalne znaczenie dla rozwoju rachunkowości zarządczej, która od lat 80. XX wieku podlega strategizacji. W neoliberalnych uwarunkowaniach zarządzania od końcowych dekad XX wieku uwaga kierownictwa skupia się przede wszystkim na strategicznym pozycjonowaniu przedsiębiorstwa na rynku, ucieleśniając konieczność zorientowania na rynek jego strategii i decyzji operacyjnych podejmowanych przez menedżerów. Pojęcie strategii sprawia, że rachunkowość zarządcza staje się skoncentrowana na rynku. Aby rachunkowość zarządcza była strategiczna, neoliberalna racjonalizacja rachunkowości zarządczej wymaga zrozumienia warunków konkurencji, w ramach których działa przedsiębiorstwo (Alawattage, Wickramasinghe, 2022).

Rozdział 3.

Ewolucja strategicznej rachunkowości zarządczej

3.1. Geneza i istota strategicznej rachunkowości zarządczej i controllingu strategicznego

Wzrostowi roli strategii i zarządzania strategicznego w praktyce przedsiębiorstw w ostatnich dwóch dekadach XX wieku i rozwojowi koncepcji zarządzania strategicznego towarzyszyła reorientacja koncepcji rachunkowości zarządczej i opracowanie nowych metod wchodzących w jej zakres. Znalazło to wyraz w terminie *strategic management accounting* (SMA), który został wprowadzony do literatury przedmiotu przez brytyjskiego autora, K. Simmondsa, w 1981 roku na łamach czasopisma branżowego „Management Accounting”. Simmonds (1981, s. 26) stwierdził wtedy, że SMA jest dziedziną szybko rozwijającą się w praktyce i polega na „dostarczaniu i analizowaniu danych o jednostce gospodarczej i jej konkurentach, które są wykorzystywane do sformułowania i monitorowania strategii jednostki”. Podkreślał przy tym, iż projektowanie i wdrażanie systemów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach, które zapewniają regularne gromadzenie danych porównawczych o kosztach, cenach i skali działalności konkurentów, będą odpowiedzią na potrzeby informacyjne strategicznego zarządzania przedsiębiorstwami.

Od tego czasu strategiczna rachunkowość zarządcza jest przeciwstawiana konwencjonalnej, tzn. operacyjnej rachunkowości zarządczej, która jest zorientowana na potrzeby informacyjne zarządzania operacyjnego. Cechy obu typów rachunkowości zarządczej, które wyszczególnili R.M.S. Wilson i W.F. Chua (1993), przedstawia tabela 9.

Tabela 9. Cechy konwencjonalnej i strategicznej rachunkowości zarządczej

Rachunkowość zarządcza konwencjonalna	Rachunkowość zarządcza strategiczna
zorientowana historycznie	zorientowana prospektywnie
pojedyncze jednostki	relatywne jednostki
pojedyncze okresy	wielookresowość
pojedyncze decyzje	sekwencje, wzorce
introspektywna	patrząca na zewnątrz
skoncentrowana na produkcji	skoncentrowana na konkurencji
uwzględnia działania już występujące	rozpatruje możliwości działań
reaktywna	proaktywna
zaprogramowana	niezaprogramowana
nie zauważa powiązań	uwzględnia powiązania
zorientowana na dane	zorientowana na informacje
oparta na istniejących systemach	nieograniczana przez istniejące systemy
tworzona przy uwzględnieniu konwencji	ignorująca konwencje

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Wilson, Chua (1993, s. 530), za: Wilson (1995, s. 163), Szychta (2007a, s. 171).

Według opinii przywołanych autorów konwencjonalna rachunkowość zarządcza przyjmuje orientację historyczną, połączoną z koncentracją uwagi na pojedynczych decyzjach i okresach sprawozdawczych oraz na wyodrębnionych jednostkach. Strategiczna rachunkowość zarządcza jest natomiast zorientowana na przyszłość, spójność działań o charakterze mikro- i makroekonomicznym oraz powiązanie decyzji krótko- i długookresowych. Ponadto kładzie nacisk na pozycję rynkową danego przedsiębiorstwa w porównaniu do sytuacji konkurentów w kontekście sekwencyjnych decyzji w długim okresie. Niektóre ze wskazanych cech konwencjonalnej rachunkowości zarządczej zostały zbyt kategorycznie wyrażone. Nie jest ona bowiem w pełni zorientowana historycznie, gdyż wspiera zarządzanie operacyjne, dotyczące nie tylko spraw bieżących, lecz również odnoszących się do przyszłości, choć niezbyt odległej. Bardziej adekwatną cechą konwencjonalnej rachunkowości zarządczej jest orientacja na krótki okres działalności jednostki gospodarczej (tj. miesiąc, kwartał, rok). Ponadto głównym, lecz nie wyłącznym obszarem jej zainteresowania jest proces wytwarzania produktów, dlatego cecha: „skoncentrowana na produkcji” powinna zostać dookreślona jako: „skoncentrowana głównie na produkcji” (Szychta, 2007a, s. 171).

Operacyjna rachunkowość zarządcza polega na wdrażaniu koncepcji i metod oraz dostarczaniu informacji, które umożliwiają wykonywanie zadań, realizację procesów, wytwarzanie wyrobów lub świadczenie usług i prowadzenie działalności handlowej w sposób właściwy, zgodnie z założeniami określonymi w planach i budżetach podmiotu gospodarczego w okresach krótkich (miesięcznych, kwartalnych, rocznych). W jej zakres wchodzi takie metody jak:

- rachunek kosztów pełnych (rzeczywistych, normalnych, standardowych);

- rachunek kosztów zmiennych (rzeczywistych, normalnych, standardowych) i jego rozbudowane formy, np. wieloblokowy i wielostopniowy rachunek zmiennych;
- analiza prognozy rentowności (punktu krytycznego);
- ustalanie prognozy płynności;
- rachunki decyzyjne krótkookresowe;
- dolne granice cen sprzedaży produktów w krótkim okresie;
- ceny transferowe (wewnętrzne);
- budżety operacyjne, obejmujące budżet główny (*master budget*) i budżety dla ośrodków odpowiedzialności (np. zakładów, wydziałów);
- raporty z wykonania budżetów i analiza odchyleń;
- pomiar wyników (dokonań) ośrodków odpowiedzialności na podstawie wskaźników finansowych i stopnia wykonania budżetów (kosztów, przychodów, wyników).

Większość z tych metod powstała do lat trzydziestych XX wieku, a zatem w okresie nabierania tempa przez gospodarkę industrialną i kapitalizm przemysłowy (zob. Szychta, 2007a, rozdz. 1).

Szersze zainteresowanie strategiczną rachunkowością w środowisku zachodnich badaczy i konsultantów zapoczątkował Simmonds w 1981 roku, ale konieczność strategicznej orientacji rachunkowości dostrzegli najwcześniej japońscy praktycy zarządzania i rachunkowości, opracowując i doskonaląc od lat 60. XX wieku metody wspomagające zarządzanie kosztami w długim okresie w japońskich przedsiębiorstwach (zob. np. Cooper, 1998; Monden, 1989; Sakurai, 1997). W wyniku połączenia ambitnych metod zarządzania i statystycznej kontroli jakości, propagowanych w Japonii przede wszystkim przez amerykańskiego inżyniera jakości, E. Deminga, z japońskim systemem wartości i kulturą pracy, wdrożono w japońskich przedsiębiorstwach metodę *Total Quality Control* (TQC) (kompleksowej kontroli jakości), rozwiniętą następnie w *Total Quality Management* (TQM) (kompleksowe zarządzanie jakością). TQC jest metodą zarządzania poprzez globalną jakość, której celem jest pełne zaspokojenie potrzeb klientów, a której systematyczne stosowanie przyczyniło się do sukcesów wielu japońskich korporacji w skali światowej. Zarządzanie uwzględniające globalną jakość jest jednocześnie sposobem postępowania dotyczącym każdego pracownika w organizacji i związanym z dużym zaangażowaniem zarządu w zapewnienie wysokiej jakości produktów (zob. Nemoto, 2011). Koncepcja ta jest oparta na przekonaniu, że ciągłe doskonalenie procesów pracy, umiejętności i postaw pracowników stanowi drogę do osiągnięcia celów organizacji. W spójności z tą koncepcją pozostaje *kaizen costing*, tj. rachunek redukcji kosztów, wyznaczający cele obniżki kosztów i mierzący jej skutki. Rachunek ten jest zintegrowany z procesem ustawicznego usprawniania w fazie wytwarzania produktów, polegającym na wprowadzaniu udoskonaleń do procesu technologicznego i organizacji pracy, którego bezpośrednim skutkiem jest właśnie obniżka kosztów i poprawa wydajności pracy na poszczególnych stanowiskach (zob. np. Jaruga i in., 2014, rozdz. 14).

W japońskich korporacjach samochodowych, przedsiębiorstwach produkcji maszyn i urządzeń oraz sprzętu elektronicznego wprowadzano metody planowania i rachunku kosztów odnoszące się do całego cyklu życia produktu lub przedprodukcyjnych faz tego cyklu, a nie tylko do fazy wytwarzania (rachunek kosztów i wyników cyklu życia produktu, *Target Costing* (TC) – rachunek kosztów docelowych). Specjaliści z Toyota Motor Corporation wdrożyli już w latach 60. XX wieku system zarządzania kosztami produktów w fazie ich projektowania i konstrukcji, nazwany *Target Costing* (TC), który następnie zastosowała – z różnymi modyfikacjami – większość japońskich przedsiębiorstw montażowych (Tanaka, 1993; Cooper, 1998). W systemie tym identyfikuje się oczekiwaną (docelową), zdeteminowaną przez rynek cenę sprzedaży określonego wyrobu już w fazie jego projektowania i odejmuje pożądaną docelową marżę zysku dla ustalenia docelowych kosztów wytworzenia tego wyrobu. Nadrzędnym celem wdrożenia TC jest zapewnienie danemu produktowi wymaganych zysków ze sprzedaży w całym okresie jego życia na rynku (zob. np. Ansari i in., 1997, 2007; Kato i in., 1995).

Zdaniem T. Hiromoto (1988, s. 23) japońskie przedsiębiorstwa wykorzystywały systemy rachunkowości zarządczej raczej do motywowania pracowników, aby działali zgodnie z długookresowymi strategiami produkcji niż do dostarczania zarządom precyzyjnych informacji o faktycznych kosztach, odchyleniach i zyskach. Rachunkowość odgrywała więc bardziej rolę „oddziaływania” niż „informowania”. Istotną cechą systemów rachunku kosztów na potrzeby zarządzania, które opracowano w Japonii, jest ich zintegrowanie ze strategią przedsiębiorstwa i zaspokajanie potrzeb menedżerów oczekujących wsparcia informacjami w kreowaniu jego przewagi konkurencyjnej dzięki zarządzaniu kosztami w perspektywie długookresowej (zob. np. Cooper, 1998, rozdział 5; Sakurai, 1997, rozdział 3).

Choć Simmonds (1981, 1982) pochodzący z Wielkiej Brytanii nie zaproponował spójnej koncepcji strategicznej rachunkowości zarządczej, a jego stwierdzenie o szybkim rozprzestrzenianiu się i zastosowaniu jej w praktyce było wtedy zbyt optymistyczne, to dostrzegł konieczność rozszerzenia zakresu informacji dostarczanych przez systemy rachunkowości zarządczej, zanim jeszcze R. Kaplan (1984), a następnie H.T. Johnson i R. Kaplan (1987) ogłosili w monografii pt. *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting* tezę o utracie istotności przez rachunkowość zarządczą dla zarządzania amerykańskimi przedsiębiorstwami. Ich opinia dotyczyła operacyjnej rachunkowości zarządczej, której większość metod i procedur była opracowana od XIX wieku do pierwszych trzech dekad XX wieku. Systemy rachunku kosztów i stosowane w ich ramach procedury rozliczeniowe były dostosowane do przedsiębiorstw produkcyjnych wytwarzających masowo standardowe wyroby gotowe. Są to proste i bezpośrednie systemy informowania o kosztach i rozliczania kierowników z odpowiedzialności, których głównym celem jest minimalizacja kosztów produkcji. Z tego punktu widzenia takie systemy przestały być odpowiednie dla nowoczesnego przemysłu, który charakteryzuje się produkcją w krótkich seriach wyrobów specyficznych dla określonych typów klientów, krótkimi cyklami życia produktów, wdrażaniem nowoczesnych technologii i form

organizacji produkcji, opartej na kryterium postępowej techniki wytwarzania (jak elastyczne systemy wytwórcze FMS, komputerowo wspomagane systemy produkcji CAM, komputerowo zintegrowane systemy wytwórcze CIM, zob. Durlik, 1993, s. 133–152), a w konsekwencji dużym udziałem kosztów pośrednich w całkowitych kosztach działalności przedsiębiorstwa.

Główne zagrożenie dla niewłaściwych decyzji kierowniczych podejmowanych na podstawie informacji z klasycznych systemów rachunku kosztów pełnych wynikało ze stosowania prostych procedur rozliczania kosztów pośrednich. Prowadziło to do zniekształcania kosztów jednostkowych wyrobów i usług, opóźniania i zbytniego agregowania informacji do kontroli procesów, opierania decyzji na krótkookresowych miarach dokonań, które nie odzwierciedlały wzrostu lub spadku faktycznej pozycji ekonomicznej przedsiębiorstwa (Johnson, Kaplan, 1987, s. 13). W rezultacie stosowanych metod rozliczania kosztów pośrednich kierownicy opierali swoje decyzje na zdeformowanych danych o jednostkowym zysku produktów informującym o rentowności produktów, które w wielu przypadkach faktycznie były deficytowe. Ponadto – jak podkreślał H.T. Johnson (1992, s. 17–19) – przyczyną utraty znaczenia dla zarządzania informacji finansowych pochodzących z systemów rachunkowości przedsiębiorstw było wykorzystanie tych informacji od około 1950 roku do początku lat 80. XX wieku do kontroli codziennych operacji produkcyjnych. W procesach kontroli zaprzestano wówczas posługiwania się danymi niefinansowymi (ilościowymi), co było niewłaściwe. Informacje z systemu rachunkowości stosowano natomiast zarówno na potrzeby planowania, jak i kontroli osób i centrów odpowiedzialności. Wykorzystanie informacji według schematu „góra–dół” do kontroli procesów operacyjnych, wraz z nieodpowiednim stosowaniem informacji z rachunku kosztów do planowania strategii marketingowych, spowodowało, zdaniem Johnsona (1992, s. 18), utratę istotności informacji, a w konsekwencji pogorszenie rentowności i długookresowej konkurencyjności amerykańskich przedsiębiorstw. Kontrola operacji za pomocą informacji finansowych miała charakter oceny osłabionej, „zdalnej”, a skutki jej stosowania uzasadniają nazwanie wskazanego wyżej czasu ponurym okresem utraty – z punktu widzenia zarządzania – istotności informacji tworzonych w systemie ewidencyjnym rachunkowości.

Zdolność amerykańskich przedsiębiorstw do konkurowania na międzynarodowych rynkach osłabiła się w latach 80. XX wieku z powodu znacznego obniżenia produktywności i pogorszenia się ich sytuacji ekonomicznej. Jednocześnie zwiększała się konkurencyjność przedsiębiorstw spoza obszaru anglojęzycznego, a przede wszystkim z Japonii i Niemiec, gdzie rozwinięto i zastosowano inne koncepcje, systemy i metody wspierania procesów zarządzania. Za konieczną uznano zmianę w systemach rachunkowości przedsiębiorstw, a zwłaszcza w odniesieniu do metod rachunku kosztów. Johnson (1992, s. 16–17) uważał, że w celu przywrócenia konkurencyjności amerykańskie korporacje potrzebują nowych informacji i nowych koncepcji zarządzania, aby ich pracownicy byli motywowani do elastycznego reagowania na potrzeby klientów. Twierdził, że nie wystarczy „zreformować” informacje, które przedsiębiorstwa wykorzystują w celu kontroli procesów operacyjnych.

Zwiększenie konkurencyjności przedsiębiorstw wymaga, aby kierownicy zaprzestali kontroli pracy zatrudnionych i operacji gospodarczych wyłącznie za pomocą informacji z zakresu rachunkowości. W tym celu należało pozyskiwać informacje o klientach i procesach pochodzące również z innych źródeł (zob. Szychta, 2007a, s. 76–80). Choć opinia Johnsona była kontrowersyjna dla części zwolenników konwencjonalnych systemów rachunkowości zarządczej, to bieg historii pokazał, że poglądy tego amerykańskiego profesora rachunkowości okazały się trafne, co zostało potwierdzone m.in. przez opracowanie i coraz szersze wdrażanie w podmiotach gospodarczych różnych krajów świata niefinansowych miar wyników (dokonań), służących do oceny i kontroli realizowanych operacji i procesów, np. zawartych w zbilansowanej karcie wyników (Kaplan, Norton, 1992, 2001a, 2001b).

Należy dodać, że Johnson uznawał, iż to nie systemy rachunkowości zarządczej, a zwłaszcza systemy rachunku kosztów są przyczynami złego, nieefektywnego zarządzania, lecz problem tkwi w niewłaściwym sposobie ich zastosowania i w błędnych decyzjach menedżerów. Trafnie wyraził to Ch.T. Horngren (1995, s. 281), stwierdzając, że nieodpowiednie systemy rachunkowości zarządczej wykorzystywane w przedsiębiorstwach są głównie symptomami, a nie przyczynami nieskutecznego sposobu zarządzania. Koncepcje i metody rachunkowości zarządczej same w sobie są bowiem instrumentami neutralnymi. Mogą one być zastosowane w sposób przemyślany albo niewłaściwy. Określone uwarunkowania endogeniczne i egzogeniczne działalności przedsiębiorstwa są czynnikami, które należy uwzględnić implementując określony system rachunkowości zarządczej, kierując się przy tym kryterium przewagi korzyści nad kosztami (Szychta, 2007a, s. 79).

Szybko zachodzące zmiany w różnych segmentach otoczenia, w którym funkcjonowały przedsiębiorstwa w przedostatniej dekadzie XX wieku, i pojawiające się nowe możliwości związane z rozwojem technologii informacyjnej wymusiły i jednocześnie umożliwiły strategiczne ukierunkowanie zarządzania i rachunkowości zarządczej. Strategiczna orientacja nastąpiła także wtedy odnośnie do controllingu w krajach niemieckojęzycznych (np. Liessmann, 1986; Mann, 1983; Mayer, 1986).

K. Liessmann (1986) wyodrębnił w całościowym procesie zarządzania przedsiębiorstwem trzy stopnie różniące się celem, instrumentami, orientacją i środkami realizacji celu, tj. finansowe zarządzanie, zarządzanie operacyjne wspierane przez operacyjny controlling oraz zarządzanie strategiczne, któremu służą narzędzia strategicznego controllingu (zob. tabela 10). Finansowe zarządzanie jest nastawione na bieżący cel, zdefiniowany jako utrzymanie płynności finansowej i powiększanie majątku przedsiębiorstwa. Celem zarządzania operacyjnego jest zorientowane na krótki okres sterowanie zyskiem, którego wielkość jest zależna od osiąganego poziomu płynności i przyrostu majątku. Zarządzanie strategiczne jest ukierunkowane na zapewnienie funkcjonowania przedsiębiorstwa w długim okresie, a jako cel przyjmuje budowanie/utrzymywanie jego potencjału do osiągnięcia sukcesu, tj. osiągania zysków w przyszłości.

Tabela 10. Stopnie zarządzania przedsiębiorstwem a typy controllingu

Cechy	Finansowe zarządzanie	Operacyjne zarządzanie	Strategiczne zarządzanie
Cel	Utrzymanie płynności finansowej	Sterowanie zyskiem	Budowanie/ utrzymywanie potencjału do osiągania sukcesu
Instrumenty	Rachunkowość:	Operacyjny controlling:	Strategiczny controlling:
	Księgowość Bilans Rachunek zysków i strat Krótkookresowy rachunek wyników Rachunek przepływów kapitałowych	Planowanie krótko- i średniookresowe Porównanie stanu faktycznego z planem Rachunek kosztów zmiennych Problemowe rachunki oparte na danych z rachunku kosztów zmiennych Analizy	Planowanie długookresowe Formułowanie celu Metody portfela produktów Analiza wąskich gardeł Analiza potencjału Krzywa doświadczenia
Orientacja	Na przeszłość	Sprzężenie zwrotne w sterowaniu i planowaniu	Strategiczne sprzężenie wyprowadzające
Środki	Bilansowanie	Działania korygujące	Strategie

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Liessmann (1986, s. 87–88).

W finansowym zarządzaniu przedsiębiorstwem wykorzystywany jest zespół instrumentów z zakresu rachunkowości finansowej. Należą do nich ewidencja księgowa i podstawowe sprawozdania finansowe (bilans, rachunek zysków i strat), a także krótkookresowy rachunek wyników i rachunek przepływów kapitałowych (obecnie zwany rachunkiem przepływów pieniężnych).

Zarządzanie operacyjne, obejmujące okres krótki (kwartału, roku) i średni (do około trzech lat), jest wspierane w sterowaniu zyskiem przez instrumenty z zakresu controllingu operacyjnego. Liessmann (1986) zaliczył do nich narzędzia materialne i niematerialne. Do pierwszego zbioru należą: rachunek kosztów zmiennych, budżety krótkookresowe i plany średniookresowe, analiza odchyleń i inne analizy, w tym z użyciem wskaźników finansowych, a także problemowe rachunki decyzyjne oparte na danych z rachunku kosztów zmiennych. Są one wykorzystywane przez kierowników do sterowania wynikiem finansowym, wykrywania i usuwania wąskich gardeł dotyczących zysku, występujących w fazie zaopatrzenia, produkcji, zbytu i zarządzania. Z kolei niematerialnym narzędziem controllingu operacyjnego jest motywowanie pracowników oparte na wyniku finansowym.

Strategiczny controlling jest kreatywnym procesem mającym na celu identyfikację potencjału firmy do osiągnięcia sukcesu i alternatywnych sposobów wykorzystania tego potencjału. Jest on rozwinięciem operacyjnego controllingu dla wydłużonego horyzontu czasowego, tak aby można było osiągnąć nadrzędny cel

zarządzania strategicznego, tj. zapewnienie egzystencji przedsiębiorstwa w przyszłości. Do cech strategicznego controllingu należą (Szychta, 1997, s. 148):

- zorientowanie na długi okres;
- liczenie się z otoczeniem przedsiębiorstwa i dostosowywanie jego działalności do zmian w otoczeniu;
- uwzględnianie kategorii jakościowych w zarządzaniu;
- formułowanie alternatywnych strategii działalności przedsiębiorstwa, zależnych m.in. od zachowania się konkurentów, ilościowych i strukturalnych zmian popytu.

W latach 80. XX wieku do instrumentów strategicznego controllingu zaliczano planowanie długookresowe oraz narzędzia umożliwiające sprawdzenie szans i zagrożeń realizacji zamierzonej lub już przyjętej strategii rozwoju przedsiębiorstwa, takie jak (Liessmann, 1986; Mayer, 1986):

- ilościowe i jakościowe formułowanie celu działalności;
- metoda analizy potencjału;
- analiza wąskich gardeł w zakresie rozwoju przedsiębiorstwa;
- metody planowania portfela produktów;
- metoda krzywej doświadczenia;
- analiza cyklu życia produktu;
- koncepcja „słabych sygnałów”.

W ciągu następnych czterech dekad zbiór narzędzi strategicznego controllingu został wzbogacony o metody strategicznego zarządzania kosztami i metody pomiaru dokonań, w tym o „importowany” z Japonii *Target Costing* (TC) (np. Horváth, 1993; Coenenberg i in., 1994). Rozwijano także dyskusję na temat istoty i zakresu strategicznego controllingu w krajach niemieckojęzycznych, z której wynika, że controlling strategiczny ma przede wszystkim podejmować zadania z obszaru planowania strategicznego, a ponadto z obszarów sterownia strategicznego i kontroli strategicznej (np. Baum i in., 2013; Gehrig, 2009, s. 37–41; Horváth, 2006). Podejście to zostało ujęte przez Horvátha (2006, s. 235) następująco: „Strategiczny controlling to koordynacja planowania strategicznego i kontroli z dostarczaniem informacji strategicznej. Konkretnie oznacza to w szczególności realizację zadań z zakresu zarządzania planowaniem w odniesieniu do planowania strategicznego”.

3.2. Koncepcje strategicznej rachunkowości zarządczej

Propozycja Simmondsa (1981), aby *management accounting* był strategicznie ukierunkowany, stanowiła punkt wyjścia do zdefiniowania istoty strategicznej rachunkowości zarządczej i wieloletniej dyskusji na łamach czasopism naukowych i w monografiach na temat roli, zakresu i metod tego typu rachunkowości zarządczej. W tabeli 11 zestawiono – według kolejności chronologicznej opublikowania

– kluczowe definicje strategicznej rachunkowości zarządczej (SRZ) i definicję strategicznego zarządzania kosztami autorstwa J.K. Shanka i V. Govindarajana, które jest niekiedy utożsamiane ze SRZ.

Tabela 11. Definicje strategicznej rachunkowości zarządczej

Autor i rok publikacji	Treść
K. Simmonds (1981, s. 26)	Strategiczna rachunkowość zarządcza to dostarczanie i analiza danych przez rachunkowość zarządczą o jednostce gospodarczej i jej konkurentach, które są wykorzystywane do opracowania i monitorowania strategii jednostki; dotyczy to zwłaszcza danych o relatywnych wielkościach i tendencjach odnoszących się do kosztów i cen, rozmiarów działalności, udziału w rynku, przepływów pieniężnych oraz wymaganego zapotrzebowania na całkowite zasoby jednostki
M. Bromwich (1990, s. 28)	Strategiczna rachunkowość zarządcza obejmuje dostarczanie i analizowanie informacji finansowych o rynkach produktów przedsiębiorstwa, o kosztach ponoszonych przez konkurentów i strukturach ich kosztów, a także monitorowanie strategii przedsiębiorstwa i jego konkurentów na tych rynkach, przez dużą liczbę okresów
J.K. Shank (1989, s. 50); J.K. Shank, V. Govindarajan (1992, 1993a)	Strategiczne zarządzanie kosztami – wykorzystanie przez kierowników informacji o kosztach bezpośrednio dotyczących jednej lub większej liczby faz w obejmującym cztery fazy cyklu zarządzania strategicznego. Oznacza ono dogłębne zrozumienie struktury kosztów przedsiębiorstwa dla potrzeb realizacji strategii trwałej przewagi konkurencyjnej przedsiębiorstwa
K. Ward (1992, s. 1)	Strategiczna rachunkowość zarządcza jest rachunkowością zarządczą stosowaną w kontekście formułowanych i wdrażanych przez jednostkę strategii, to znaczy rachunkowością dla potrzeb zarządzania strategicznego
M. Kawada, D.F. Johnson (1993, s. 62)	Strategiczna rachunkowość zarządcza jest metodą zastosowania planów zarządu dzięki wykorzystaniu koncepcji i narzędzi rachunkowości w celu efektywnego dostosowywania przedsiębiorstwa do ciągle zmieniającego się zewnętrznego otoczenia biznesowego
R. Dixon, D.R. Smith (1993, s. 605; 1997, s. 15)	Strategiczna rachunkowość zarządcza stanowi poszerzenie zakresu rachunkowości zarządczej o element, który definiuje się następująco: dostarczanie i analiza informacji odnoszących się do wewnętrznej działalności przedsiębiorstwa oraz działalności jego konkurentów, a także do obecnych i przyszłych trendów rynkowych w celu wsparcia procesu oceny strategii przedsiębiorstwa

Tab. 11 (cd.)

Autor i rok publikacji	Treść
R.M.S. Wilson (1995, s. 162)	Strategiczna rachunkowość zarządcza jest podejściem do rachunkowości zarządczej, które bezpośrednio naświetla strategiczne sprawy i relacje. Stawia ono rachunkowość zarządczą w szerszym kontekście, w którym informacje finansowe są wykorzystywane do opracowania lepszych strategii jako środków osiągnięcia trwałej przewagi konkurencyjnej
I. Sobańska (1999, s. 13)	Przez strategiczną rachunkowość zarządczą rozumie się obszar rachunkowości zarządczej, który <i>explicite</i> jest nakierowany na objaśnianie problemów decyzji strategicznych. Jej informacje powinny umożliwiać rozwój bardziej efektywnych strategii zapewniających osiągnięcie przez firmę przewagi konkurencyjnej w długim okresie
CIMA (2000, s. 50)	Strategiczna rachunkowość zarządcza to forma rachunkowości zarządczej, która kładzie nacisk na informacje wiążące się z czynnikami zewnętrznymi wobec przedsiębiorstwa, informacje niefinansowe oraz generowane wewnętrznie w przedsiębiorstwie
R. Roslender, S.J. Hart (2003, s. 255–256, 272)	Strategiczna rachunkowość zarządcza polega na uczynieniu rachunkowości zarządczej bardziej strategiczną. Jest to ogólne podejście do rachunkowości dla potrzeb strategicznego pozycjonowania. Stanowi próbę zintegrowania rozwiązań z zakresu rachunkowości zarządczej i zarządzania marketingowego ze strukturą zarządzania strategicznego
P.M. Collier (2003, s. 9)	Strategiczna rachunkowość zarządcza jest próbą zmiany postrzegania przez księgowych i menedżerów spoza sfery finansowej perspektywy z wewnętrznej na zewnętrzną, uwzględniającą potrzebę patrzenia dalej niż tylko na cały łańcuch wartości przedsiębiorstwa, aż do jego dostawców i klientów, a także poszukiwania sposobów na osiągnięcie i utrzymanie przewagi konkurencyjnej
A. Szychta (2007, s. 173–174)	W sensie ścisłym termin „strategiczna rachunkowość zarządcza” oznacza integrację wewnętrznych, finansowych i niefinansowych informacji powstających w systemie rachunkowości zarządczej przedsiębiorstwa z informacjami zewnętrznymi, pochodzącymi z jego otoczenia, które są wykorzystywane w procesie zarządzania strategicznego
S. Cadez, C. Guiling (2008, s. 838)	Można przyjąć dwie perspektywy na SRZ. Po pierwsze SRZ można traktować jako zbiór strategicznie zorientowanych technik, a po drugie SRZ może być postrzegana jako związana z zaangażowaniem księgowych w proces podejmowania strategicznych decyzji w przedsiębiorstwie
K. Langfield-Smith (2008, s. 206)	Strategiczna rachunkowość zarządcza oznacza przyjęcie strategicznej orientacji na generowanie, interpretację i analizę informacji z zakresu rachunkowości zarządczej, a działania konkurentów stanowią kluczowy wymiar do porównywania
Y. Ma, M. Tayles (2009, s. 474)	Strategiczna rachunkowość zarządcza to część rachunkowości zarządczej zajmująca się strategicznie zorientowanymi informacjami na potrzeby podejmowania decyzji i kontroli

Autor i rok publikacji	Treść
W.S. Li (2018, s. 1)	Strategiczna rachunkowość zarządcza zajmuje się strategią i rachunkowością zarządczą
O.F. Shaqqour (2020, s. 2)	Strategiczna rachunkowość zarządcza obejmuje przygotowanie i wdrożenie szeregu polityk, praktyk, metod i narzędzi, które są zgodne z wewnętrznym i zewnętrznym kierunkiem strategicznym korporacji na wszystkich poziomach organizacyjnych po to, aby zapewnić dostarczanie niezbędnych i odpowiednich informacji, a tym samym osiągnąć cele i aspiracje korporacji jako całości
Nik Abdullah i in. (2022, s. 4)	Strategiczna rachunkowość zarządcza jest postrzegana jako dziedzina multidyscyplinarna, ponieważ odnosi się do rachunkowości, zarządzania strategicznego, marketingu i IT

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Szychta (2007, s. 167–168) i publikacji podanych w tabeli.

Do około połowy pierwszej dekady XXI wieku niektórzy autorzy definicji SRZ dążyli do sformułowania koncepcji tej odmiany rachunkowości zarządczej lub wyjaśniania jej specyfiki w porównaniu do rachunkowości zarządczej rozwijanej do początku lat 80. XX wieku, którą określa się konwencjonalną, tradycyjną albo operacyjną rachunkowością zarządczą. Następnie zaczęły ukazywać się publikacje dotyczące praktyki SRZ oparte na badaniach empirycznych, a w ostatnich latach artykuły prezentujące wyniki przeglądu literatury na tematu SRZ. Ten podrozdział monografii dotyczy pojęciowych i koncepcyjnych aspektów SRZ.

Rozumienie strategicznej rachunkowości zarządczej wyrażone w pierwszej definicji (zob. tabela 11) przez Simmondsa (1981) skupia się na porównaniu danego przedsiębiorstwa z jego konkurentami i jest oparte na podłożu teoretycznym głoszonym przez Portera (1980). Simmonds (1981, s. 27–28) proponował wprowadzenie pewnych zmian i dodatkowych elementów do tradycyjnych systemów rachunkowości zarządczej, np. zalecał ujmowanie, obok danych w budżetach przedsiębiorstwa, wielkości dotyczących konkurentów oraz monitorowanie zmiany pozycji konkurencyjnej przedsiębiorstwa jako rezultatu ponoszenia nakładów kapitałowych lub decyzji dotyczących cen produktów. Opowiadał się za gromadzeniem informacji niezbędnych do ustalenia udziału przedsiębiorstwa w rynku, a także cen, kosztów i wolumenu sprzedaży konkurencji. Podmiot, który monitoruje udział w rynku, może ustalić, w jakim stopniu zwiększa albo traci pozycję konkurencyjną. Informacje o kosztach konkurenta umożliwiają mu wykrycie, kiedy konkurent próbuje zmienić względną pozycję konkurencyjną, na przykład w rezultacie manipulowania cenami sprzedaży poprzez akcje promocyjne. Orientowanie się we względnym udziale w rynku i strukturze kosztów umożliwia menedżerom przedsiębiorstwa ocenę decyzji w świetle możliwych reakcji konkurentów.

Prace naukowe, w których uwzględniano rozumienie SRZ zaproponowane przez Simmondsa, wiązały się głównie z zarządzaniem kosztami w celu osiągnięcia strategii niskich cen (np. Bromwich, 1990; Shank, 1989; Shank, Govindarajan, 1992, 1993a; Wilson, 1995), a w mniejszym stopniu odnosiły się do kwestii badań i rozwoju, projektowania i innowacji, aby przedsiębiorstwa uzyskiwały przewagę cenową dzięki zastosowaniu strategii różnicowania (Nixon, Burns, 2012).

M. Bromwich (1990), którego publikacje, w tym monografia współautorstwa A. Bhimani z 1994 roku pt. *Management Accounting: Pathways to Progress*, wywarły znaczący wpływ na dyskusję o stanie rozwoju rachunkowości zarządczej w krajach anglojęzycznych pod koniec XX wieku, prowadzoną w reakcji na krytyczną opinię Johnsona i Kaplana (1987) o utracie przez nią istotności, włączał w zakres zainteresowania SRZ informacje finansowe o rynkach produktów przedsiębiorstwa i kosztach ponoszonych przez konkurentów, a także długookresowe monitorowanie strategii zarówno danego podmiotu, jak i jego konkurentów. Ten brytyjski profesor rachunkowości dodał też nowy aspekt do SRZ. Oprócz porównywania firmy z jej konkurentami proponował ocenę produktów przedsiębiorstwa zarówno z punktu widzenia klientów, jak i przedsiębiorstwa, dzięki zastosowaniu rachunku kosztów atrybutów (*attribute costing*), którego koncepcję propagował. Rachunek ten łączy atrybuty (charakterystyki) produktu z kosztami poprzez przypisanie kosztów do konkretnych charakterystyk produktu. W tej koncepcji wyroby gotowe są traktowane jako wiązka atrybutów. Centralne miejsce przy formułowaniu strategii przedsiębiorstwa, dotyczącej jego dostosowania się do potrzeb rynku oraz dywersyfikacji produktów, powinny zajmować atrybuty dostarczane przez produkty, które są wyceniane na rynku. Charakterystyki produktów przesadzają bowiem o ich wartości, a na dobrze zorganizowanym rynku utrzymają się tylko te wyroby i usługi, które dostarczają maksymalnej wiązki atrybutów za równowartość środków pieniężnych, którą konsument życzy sobie wydać (Szychta, 2007a, s. 169).

Według Bromwicha (1990) zewnętrzna orientacja rachunkowości zarządczej, tj. jej „wyjście” poza granice przedsiębiorstwa umożliwi mu bezpośrednie spełnienie globalnych wyzwań pojawiających się na rynkach produktów. Uważał, że informacje konieczne do zdefiniowania i realizacji strategii mogłyby być dostarczane przez dział rachunkowości, gdyby specjaliści ds. rachunkowości postrzegali rzeczywistość w kategoriach strategicznych. Uważał, że specjaliści ci mogą mieć decydujące znaczenie zarówno w formułowaniu, jak i monitorowaniu strategii przedsiębiorstwa.

Strategic management accounting jest określeniem używanym przez badaczy zajmujących się rachunkowością, a czasami przez praktyków w Wielkiej Brytanii, Australii i Nowej Zelandii. Autorzy ze Stanów Zjednoczonych z kolei częściej stosują termin *strategic cost management* (**strategiczne zarządzanie kosztami** – SZK) (Langfield-Smith, 2008), do czego przyczyniły się przede wszystkim publikacje J.K. Shanka (1989), w tym współautorstwa V. Govindarajana (1992, 1993a, 1993b). Wspomniani badacze są autorami koncepcji strategicznego zarządzania kosztami, która łączy trzy narzędzia analizy zaczerpnięte z dziedziny zarządzania strategicznego, tj. łańcucha wartości, strategicznego pozycjonowania i czynników

determinujących koszty działalności. Koncepcja ta dotyczy relacji między strategią a rachunkowością zarządczą. Przyjmując, że głównym celem rachunkowości zarządczej jest ułatwianie opracowania i implementacji strategii jednostki gospodarczej, Shank i Govindarajan (1992, 1993a) objaśnili rolę, jaką odgrywa rachunkowość zarządcza w czterech fazach zarządzania strategicznego, tj. w fazie:

- formułowania strategii;
- komunikowania strategii;
- implementacji strategii;
- monitorowania etapów jej wdrożenia i stopnia realizacji celów strategicznych.

W każdej z tych faz znajdują zastosowanie trzy wymienione typy analizy. W koncepcji SZK szczególne znaczenie mają pozycjonowanie strategiczne i analiza łańcucha wartości, zdefiniowane przez Portera (1985). Według Portera każde przedsiębiorstwo dążące do uzyskania trwałej przewagi konkurencyjnej powinno wybrać jedną z ogólnych strategii, zamiast próbować oferować wszystko dla wszystkich, tj. strategię przywództwa kosztowego albo zróżnicowania. Znaczenie metod z zakresu zarządzania kosztami przy realizacji tych typów strategii według opinii Shanka (1989) oraz Shanka i Govindarajana (1993a) wykazano w tabeli 12.

Tabela 12. Znaczenie metod z zakresu zarządzania kosztami dla strategii przywództwa kosztowego i strategii zróżnicowania

Wyszczególnienie	Strategia przywództwa kosztowego	Strategia zróżnicowania
Rola kosztów standardowych w ocenie wyników	Bardzo ważna	Niezbyt ważna
Znaczenie elastycznego budżetowania dla kontroli kosztów produkcji	Duże do bardzo dużego	Umiarkowane do niskiego
Postrzegane znaczenie realizacji budżetów	Duże do bardzo dużego	Umiarkowane do niskiego
Znaczenie analizy kosztów marketingu	Często nie odbywa się w sposób formalny	Kluczowe dla sukcesu
Znaczenie kosztu produktu jako czynnika wpływającego na decyzje cenowe	Duże	Małe
Znaczenie analizy kosztów konkurenta	Duże	Małe

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Shank (1989, s. 55), Shank, Govindarajan (1993a).

Shank (1989) oraz Shank i Govindarajan (1993a) uważali, że firmy wybierające przywództwo kosztowe będą kłaść największy nacisk na tradycyjne metody rachunku kosztów. Będą one stosować koszty standardowe do oceny wyników,

koszty produktów jako dane wejściowe do decyzji cenowych oraz elastyczne budżetowanie do kontroli kosztów produkcji. Będą oceniać dotrzymywanie budżetów i analizę kosztów konkurentów jako mające duże znaczenie. Z kolei przedsiębiorstwa różnicujące swoje produkty jako sposób na osiągnięcie przewagi konkurencyjnej będą uważać analizę kosztów marketingu za kluczową dla swojego sukcesu. Dla nich elastyczne budżetowanie i dotrzymywanie budżetów ma jedynie umiarkowane znaczenie, dlatego uznają za mało ważne koszty standardowe do oceny dokonania i koszty produktu do podejmowania decyzji cenowych, a także nie przykładają zbyt dużej wagi do analizy kosztów konkurentów.

Perspektywa łańcucha wartości w odniesieniu do strategicznego zarządzania kosztami wymaga, aby przedsiębiorstwa analizowały swoje produkty w całym łańcuchu działań tworzących wartość oraz generowały informacje w systemie rachunkowości, umożliwiające poprawę rezultatów zarządzania kosztami. Strategiczne zarządzanie kosztami obejmuje cały łańcuch tworzenia wartości w przedsiębiorstwie, opisany przez Portera (1985), na który składa się 9 kategorii powiązanych działań (procesów). Są nimi działania podstawowe i pomocnicze (wspomagające, zob. rysunek 6). Działania podstawowe stanowią rdzeń przedsiębiorstwa i przyczyniają się do kreowania wartości. Działania wspomagające są procesami podejmowanymi po to, aby umożliwić realizację procesów podstawowych. Każdy rodzaj działania może być dzielony na części składowe, w zależności np. od rodzaju branży, w której działa przedsiębiorstwo lub przyjętej strategii biznesu. Aspekt wartości w łańcuchu wartości jest wyrażony przez cenę, którą klienci są skłonni zapłacić za produkt (wyrób gotowy, usługę) lub towar, oferowany przez przedsiębiorstwo. Marża zależy z jednej strony od efektywności kosztowej procesów podstawowych i wspomagających, a z drugiej od postrzegania przez rynek oferty przedsiębiorstwa.



Rysunek 6. Łańcuch wartości przedsiębiorstwa

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Porter (1985, s. 37).

Porter (1985) przedstawił analizę łańcucha wartości jako jeden ze sposobów uzyskania przewagi konkurencyjnej przez przedsiębiorstwo. Jej celem jest znalezienie powiązań między działaniami w organizacji tworzącymi wartość, które skutkują niższymi kosztami lub zwiększonym zróżnicowaniem. Powiązania te mogą występować w obrębie przedsiębiorstwa lub między nim a jego dostawcami i klientami.

Przedsiębiorstwo może osiągnąć przewagę konkurencyjną, gdy będzie wykonywać swoje procesy w sposób bardziej efektywny kosztowo niż jego konkurenci. W tym celu niezbędne jest poznanie wzorców zachowania się kosztów procesów, a te zależą od rodzaju i liczby przyczynowych czynników powstawania kosztów, tj. czynników kosztotwórczych (*cost drivers*). Poznanie i analizowanie przyczyn powstawania kosztów w ujęciu długookresowym jest ważne niezależnie od tego, który typ strategii zostanie wybrany przez podmiot gospodarczy, ale szczególnie istotne jest w przypadku strategii przewagi kosztowej. Innymi słowy niezbędne jest rozpoznanie czynników kosztotwórczych w wymiarze strategicznym.

Uznając wszystkie koszty prowadzenia działalności za zmienne w wymiarze strategicznym, tj. w długim okresie, Shank i Govindarajan (1993b) oparli się na wykazie czynników powodujących koszty zamieszczonym w publikacji D. Riley'a (1987) i podzielili czynniki kosztotwórcze na dwa typy – strukturalne i wykonawcze. Czynniki strukturalnymi, wpływającymi na pozycję kosztową przedsiębiorstwa, są: skala działalności, stopień integracji pionowej przedsiębiorstwa, doświadczenie w wykonywaniu określonych procesów, stosowane technologie i złożoność struktury asortymentowej produkcji. Z kolei czynniki wykonawcze obejmują zaangażowanie pracowników w ciągłe usprawnianie, zarządzanie jakością, stopień wykorzystania zdolności operacyjnych, wydajność wyposażenia zakładu, konfigurację produktu (to czy projekt lub formuła są udane), wykorzystanie powiązań z dostawcami i/lub klientami poprzez łańcuch wartości przedsiębiorstwa.

Każdy strukturalny czynnik kosztotwórczy wiąże się wyborami dokonywanymi przez przedsiębiorstwo, które wpływają na koszty jednostkowe produktów. W przypadku czynników strukturalnych nie zawsze więcej oznacza lepiej, czyli zwiększenie czynników strukturalnych niekoniecznie zmniejszy koszty jednostkowe. Czynniki wykonawcze to te determinanty pozycji kosztowej przedsiębiorstwa, które zależą od jego zdolności do sprawnego wykonywania działań. Zwiększenie czynników wykonawczych zawsze będzie skutkowało obniżką kosztów jednostkowych (Shank, Govindarajan, 1993b, s. 30).

Do koncepcji strategicznego zarządzania kosztami zapropagowanej przez Shanka i Govindarajana nawiązywał Wilson (1995), który uważał strategiczne zarządzanie kosztami za odmianę strategicznej rachunkowości zarządczej. Krytykował też tradycyjne systemy rachunkowości zarządczej, twierdząc, że mają tendencję do reaktywności i radzenia sobie w sposób zaprogramowany z pojedynczymi decyzjami. Natomiast strategiczne podejście musi być proaktywne i radzić sobie w sposób niezaprogramowany z każdą fazą podejmowania decyzji strategicznych. Według Wilsona (1995, s. 163) celem strategicznego zarządzania kosztami jest ustawiczna obniżka kosztów jednostkowych w realnych terminach przez długi okres. Kierownicy zaczynają zarządzać kosztami w sposób strategiczny wtedy, gdy poznają znaczące koszty przedsiębiorstwa, a następnie podejmują starania w celu ich obniżenia. Autor ten uważał SRZ za podejście do rachunkowości zarządczej o szerokim kontekście, w którym informacje finansowe są wykorzystywane przy formułowaniu

strategii prowadzących do osiągnięcia trwałej przewagi konkurencyjnej przedsiębiorstwa (Wilson, 1995, s. 162).

Koncepcja strategicznego zarządzania kosztami propagowana przez Shanka i Govindarajana jest zbieżna w dużym stopniu z koncepcją strategicznej rachunkowości zarządczej, która to ma jednak szerszy zakres przedmiotowy, ponieważ dostarcza narzędzi przydatnych nie tylko do długookresowego zarządzania kosztami, ale także do zarządzania zgodnie z innymi koncepcjami, np. z koncepcją *Value-Based Management* (VBM), tłumaczoną jako zarządzanie oparte na wartości albo zarządzanie wartością¹.

Strategiczna rachunkowość zarządcza stała się obiektem zainteresowania nie tylko w kręgu pracowników naukowych w zakresie rachunkowości, ale też przedstawicieli dyscyplin i specjalności pokrewnych. Niewątpliwy wkład w rozpowszechnianie wiedzy na temat SRZ wniósł K. Ward (1992), brytyjski profesor specjalizujący się w strategii finansowej. W książce pt. *Strategic Management Accounting* przedstawił szeroki zestaw zagadnień w myśl definicji stwierdzającej, że SRZ jest „rachunkowością dla zarządzania strategicznego”, czyli „rachunkowością zarządczą w kontekście strategii biznesowych” (Ward, 1992, s. 1). Przekonywał on, że rachunkowość zarządcza może mieć istotne znaczenie dla procesu strategicznego zarządzania, jeśli będzie dostarczać w odpowiednim czasie informacji dostosowanych do potrzeb określonego szczebla decyzyjnego w przedsiębiorstwie. System SRZ musi więc być ściśle związany z różnego typu decyzjami strategicznymi, ze zmieniającymi się potrzebami informacyjnymi menedżerów w różnych fazach rozwoju określonej branży, do której należy przedsiębiorstwo, a także wraz z korygowaniem strategii pomiotu gospodarczego pod wpływem przemian w jego otoczeniu zewnętrznym. System SRZ musi być elastyczny i zintegrowany ze zmieniającymi się metodami zarządzania.

Ward (1992) wskazał kluczowe czynniki, które należy uwzględnić, projektując systemy SRZ, tak aby dany system był faktycznie przydatny w określonym podmiocie gospodarczym. Czynniki te wyszczególniono w tabeli 13 wraz z ich syntetycznym opisem.

1 Zarządzanie oparte na wartości (VBM) oznacza proces zarządzania, w ramach którego wszystkie działania i decyzje podejmowane na różnych szczeblach struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa są zorientowane na osiąganie nadrzędnego celu, jakim jest systematyczne i ciągłe tworzenie wartości dla właścicieli (akcjonariuszy, udziałowców). VBM polega na realizowaniu takich strategii i podejmowaniu takich decyzji, które przyczyniają się do wzrostu wartości przedsiębiorstwa oraz zwiększania korzyści osiąganych przez akcjonariuszy albo udziałowców spółki. Tego typu zarządzanie obejmuje trzy obszary (Ashworth, 2000, s. 43; Szychta, 2007a, s. 108):

- poznanie i kształtowanie relacji spółki z jej z inwestorami;
- opracowanie optymalnych strategii tworzenia wartości;
- dostarczanie wartości akcjonariuszom (udziałowcom) poprzez zintegrowane zarządzanie wynikami.

Tabela 13. Kluczowe czynniki sukcesu systemów strategicznej rachunkowości zarządczej

Czynnik	Opis
1. Wsparcie dla decyzji strategicznych	Należy jasno określić powiązania między ogólnymi celami i zadaniami organizacji a strategiami wybranymi do ich osiągnięcia. System SRZ powinien uwzględniać kluczowe strategiczne decyzje, które będą mieć duży wpływ na satysfakcjonujące rezultaty realizacji tych strategii
2. Zamknięcie luki w komunikowaniu się	Należy dostarczać informacji finansowych, które są pomocne dla strategicznych decydentów. System SRZ musi generować pomocne informacje w formie, który jest zrozumiały i użyteczny dla strategicznego decydenta (a nie wyłącznie dla specjalisty ds. rachunkowości zarządczej)
3. Zidentyfikowanie typów decyzji strategicznych	Proces komunikowania informacji powinien być oparty na zasadzie: „odpowiednie informacje dla odpowiedniego menedżera we właściwym czasie”, aby zapewnić, że strategiczny decydent, otrzymuje istotną i przydatną informację finansową w takim czasie, by została włączona w proces decyzyjny. Pomocne w tym jest podzielenie decyzji na cztery główne typy: • decyzje powodujące przeważnie zmianę alokacji zasobów podmiotu gospodarczego; • decyzje dotyczące wejścia przedsiębiorstwa na nowe obszary działalności; • decyzje odnoszące się do pozostania w określonym segmencie biznesowym w przypadku, gdy otoczenie gospodarcze jest niesprzyjające części działalności operacyjnej przedsiębiorstwa; • decyzje o zakończeniu określonego segmentu działalności w wyniku jego zamknięcia czy sprzedaży innemu podmiotowi
4. Wybór odpowiednich finansowych miar dokonań (wyników)	Dobrze zaprojektowany system SRZ musi wspierać monitorowanie wdrożonych strategii podmiotu gospodarczego. W tym celu powinien uwzględniać miary dokonań finansowych, tj. takie które są powiązane z określonymi strategiami realizowanymi przez podmiot i odpowiednie do zobrazowania skutków realizacji strategii. Miary dokonań nie powinny być wyłącznie finansowe
5. Dokonania ekonomiczne a menedżerskie	Powiązane miary finansowe muszą różnicować ekonomiczne dokonania podmiotu gospodarczego i finansowe dokonania menedżerów. Ocena ekonomicznych wyników podmiotu obejmuje wszystko, co ma wpływ na finansowe rezultaty niezależnie, czy są, czy nie są kontrolowalne na jakimś szczeblu zarządzania. W ocenie wyników pracy menedżerów należy uwzględniać te elementy, które są przez nich kontrolowane, tak aby byli oni właściwie motywowani do osiągnięcia strategicznych celów podmiotu
6. Dostarczanie wyłącznie istotnych informacji	Strategiczni decydenci nie mają czasu na przeszukiwanie masy niepotrzebnych danych finansowych. Informacje finansowe (a nie dane) muszą być dostarczane w formach, które mogą być łatwo zrozumiane. Decydentowi strategicznemu trzeba dostarczyć wyłącznie istotnych informacji finansowych, co wymaga tworzenia konkretnych, dostosowanych raportów w celu wsparcia konkretnych decyzji

Tab. 13 (cd.)

Czynnik	Opis
7. Oddzielenie kosztów zaangażowanych od uznaniowych	W systemie SRZ koszty powinny być podzielone na zaangażowane i uznaniowe. W systemach rachunkowości na potrzeby sprawozdawczości finansowej ujmuje się koszty w momencie ich faktycznego wystąpienia, w sensie zdarzenia, do którego się odnoszą, zgodnie z zasadą memoriałową i współmierności. W rzeczywistości jednak nie odzwierciedla to momentu, w którym koszt jest zaangażowany. W przypadku procesów podejmowania decyzji strategicznych przedsiębiorstwo musi skupić się na kosztach uznaniowych, ponieważ nie ma uzasadnienia branie pod uwagę kosztów zaangażowanych, nawet jeśli płatność może być dokonana w odległej przyszłości
8. Odróżnianie kosztów uznaniowych od inżynierskich	W systemie SRZ należy posługiwać się oprócz kategorii kosztów uznaniowych także kategorią kosztów inżynierskich (<i>engineered costs</i>). Są to koszty, dla których można przewidzieć relatywną relację nakładu do efektu (uzysku). Oznacza to, że dla danej wielkości nakładu zasobów przedsiębiorstwa można skalkulować przewidywaną wielkość efektu (uzysku) i odwrotnie. Te relacje są zazwyczaj fizyczne, a nie finansowe, ponieważ zmiany w relatywnych cenach nakładów będą zmieniać wartość uzysku, lecz nie zmienią fizycznego efektu. Ustalenie modelu zależności efektu od nakładu pozwala na wykorzystanie tego modelu do przeliczania danych w długookresowych planach w przypadku zmiany przewidywanego poziomu działalności (np. produkcji) i umożliwia kontrolę efektywności wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa
9. Strategiczne zastosowanie kosztów standardowych	Koszty standardowe powinny być kluczowym elementem systemu SRZ. Są to koszty równe nakładom pomnożonym przez ich standardowe ceny. Posługiwanie się kosztami standardowymi wymaga bardzo dobrego poznania i zrozumienia, jak kształtują się fizyczne relacje między zasobami i efektami przy różnych sposobach działania przedsiębiorstwa w rezultacie podejmowania i zmiany decyzji strategicznych
10. Umożliwianie zmian w czasie	Cele strategiczne i fizyczne relacje między nakładami a efektami mogą się zmieniać w czasie, a strategiczne decyzje są długookresowe i mogą diametralnie oddziaływać na istotę danego podmiotu gospodarczego. Z tego powodu zastosowane fizyczne standardy muszą być monitorowane w celu upewnienia się, że są odpowiednie i nadal istotne dla podmiotu. System SRZ powinien być dostatecznie elastyczny i zdolny do przewidywania konsekwencji zmian. Jego składnikiem powinna być analiza wrażliwości włączona do procesu strategicznego planowania i systemu kontroli finansowej.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Ward (1992, s. 285–294).

Mimo że Ward (1992, s. 289) wspominał o potrzebie stosowania do pomiaru wyników realizacji obranej strategii przedsiębiorstwa miar niefinansowych, to w swoich zaleceniach skoncentrował uwagę na miarach finansowych do oceny dokonań przedsiębiorstwa i jego menedżerów. Autor ten podkreślał w swoim normatywnym podejściu do systemu SRZ, że dobrze zaprojektowany system rachunkowości zarządczej na potrzeby strategiczne musi charakteryzować się elastycznością, aby był faktycznie przydatny do uwzględniania zmian wynikających ze zmian i modyfikacji strategii danej organizacji, jakie menedżerowie będą podejmować w odpowiedzi na zwiększającą się zmienność otoczenia konkurencyjnego. Choć nie jest to ujęte w kluczowych czynnikach sukcesu systemów SRZ, to Ward podkreśla w swojej monografii znaczenie strategii marketingowych, analizy inwestycji marketingowych i ich powiązania ze SRZ.

Na rolę SRZ w efektywnym dostosowywaniu się przedsiębiorstwa do ciągle zmieniającego się zewnętrznego otoczenia biznesowego zwracali także uwagę M. Kawada i D.F. Johnson (1993) w definicji strategicznej rachunkowości zarządczej (zob. tabela 11). Do kluczowych zaś wymogów, które należy spełnić w celu ukształtowania właściwej struktury SRZ w przedsiębiorstwie, zaliczyli:

- przyjęcie holistycznego podejścia;
- rozszerzenie i wzmocnienie zewnętrznie zorientowanych procesów przedsiębiorstwa;
- rozpoczęcie od planowania produktu;
- funkcjonalne zintegrowanie produkcji i rachunkowości.

Ważny głos w wyjaśnianiu istoty i celów SRZ, a także formułowaniu zaleceń dla funkcjonowania systemu SRZ w praktyce mieli R. Dixon i D.R. Smith (1993, 1997), których artykuł w języku angielskim z 1993 roku został opublikowany cztery lata później w wersji polskojęzycznej w „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”. Według tych autorów pochodzących z Wielkiej Brytanii SRZ stanowi element poszerzający rachunkowość zarządczą, którego zadania obejmują dostarczanie i analizowanie informacji odnoszących się do działalności przedsiębiorstwa i jego konkurentów, a także do obecnych i przyszłych trendów rynkowych w celu wsparcia procesu oceny strategii przedsiębiorstwa. Zadania te są realizowane w procesie składającym się z czterech etapów:

- identyfikacji strategicznych segmentów przedsiębiorstwa (jednostek biznesowych) – jest to niezbędne do optymalnego alokowania zasobów przedsiębiorstwa między segmenty i zidentyfikowania konkurentów w poszczególnych obszarach jego działalności;
- strategicznej analizy kosztów – obejmuje dwa etapy; pierwszy polega na ocenie strategicznego poziomu kosztów kreujących wartość w wyodrębnionych segmentach przedsiębiorstwa w przekroju łańcucha wartości; drugi etap obejmuje ocenę strategicznego poziomu kosztów konkurencji, co umożliwia porównanie wielkości kosztów przedsiębiorstwa w stosunku do konkurentów oraz zidentyfikowanie obszarów, w których jest konieczna redukcja kosztów;

- strategicznej analizy rynku – polega na zbieraniu i analizowaniu informacji o rynku, które mają charakter niefinansowy (fazy cyklu życia, udział produktu w rynku, udział w rynku w stosunku do głównych konkurentów) i będą pomocne w ocenie strategii;
- oceny strategii – wymaga połączenia przez specjalistę ds. SRZ informacji uzyskanych w procesie strategicznej analizy kosztów i rynku do wyboru optymalnej strategii, a jego zadaniem jest określenie, przy użyciu danych finansowych i marketingowych, wartości podjęcia alternatywnych metod dla strategicznych segmentów przedsiębiorstwa.

Każdy z tych etapów wymaga zakończenia analizy przed przejściem do następnego, na przykład nieskuteczna będzie próba analizy strategicznej pozycji kosztowej przedsiębiorstwa, jeśli najpierw nie zostaną właściwie określone jego strategiczne segmenty. Ponadto proces ten nie kończy się na ocenie strategii, lecz musi być realizowany w cyklu ciągłym. Realizacja zadań SRZ wiąże się koniecznością współpracy specjalistów w zakresie rachunkowości zarządczej z personelem z różnych działów, np. produkcji, marketingu, sprzedaży i finansów, w celu pozyskania strategicznych informacji, a to może przyczynić się do ingerowania różnych działów i wpajania zasad myślenia strategicznego w przedsiębiorstwie (Dixon, Smith, 1997).

Jak wynika z zestawienia definicji SRZ w tabeli 11 i przytoczonych dotychczas opinii autorów z obszaru angloamerykańskiego, termin *strategic management accounting* ma wiele interpretacji, dlatego zdaniem R. Roslendera (1995) oraz R. Roslendera i S.J. Hart (2003) najlepiej rozumieć go jako ogólne podejście do rachunkowości dla strategicznego pozycjonowania. Przywołani badacze zaliczyli do SRZ koncepcję przewagi konkurencyjnej Portera (1985), zwłaszcza metodę strategicznej analizy kosztów, a także rachunek kosztów docelowych i rachunek kosztów cyklu życia. Koncepcje te są silnie związane z zarządzaniem marketingowym. Autorzy ci uznali rachunek kosztów atrybutów, zalecany przez Bromwicha (1990), za główne koncepcyjne osiągnięcie SRZ. Rachunek ten nie znalazł jednak istotnego zastosowania w praktyce (por. Guilding i in., 2000, s. 125–126).

Opinie R. Roslendera i S.J. Hart (2003) są z jednej strony zbieżne z koncepcją strategicznego zarządzania kosztami Shanka i Govindarajana (1993) ze względu na odwołanie się do terminu „pozycjonowanie strategiczne”, zaczerpniętego z koncepcji Portera. Z drugiej zaś strony mają szerszy wymiar, gdyż specjaliści ci zwracają uwagę na silny związek rachunkowości zarządczej z marketingiem. SRZ integruje bowiem wiedzę z rachunkowości zarządczej i zarządzania marketingowego w ramach zarządzania strategicznego. Zdaniem Roslendera i Hart (2003, s. 256) kluczowe znaczenie dla rozwoju SRZ w praktyce powinny mieć dobrze określone w przedsiębiorstwie wzorce interfunkcjonalnej współpracy między specjalistami ds. rachunkowości zarządczej i kierownikami komórek marketingu. W badaniach empirycznych obejmujących 10 przedsiębiorstw wykazali potrzebę włączenia do rachunkowości zarządczej określonego zakresu wiedzy z marketingu, co wcześniej sugerował najpierw Simmonds (1981), a następnie proponowali Bromwich (1993) i Wilson (1995).

Definicje SRZ sformułowane w innych pracach opublikowanych w XXI wieku (np. Cadez, Guiling, 2008; Collier, 2003; Li, 2018, Ma, Tayles, 2009; Nik Abdullah i in., 2022) nawiązują do tych samych aspektów, które włączyli do SRZ ich poprzednicy. Przykładowo W.S. Li (2018), wychodząc od prostego stwierdzenia, że SRZ zajmuje się strategią i rachunkowością zarządczą, uznał, iż najbardziej zrozumiałe idee koncepcyjne zaproponowali Roslender i Hart (2003). Ich twierdzenie, że SRZ „polega na uczynieniu rachunkowości zarządczej bardziej strategiczną” (Roslender, Hart, 2003, s. 272) ma dwie implikacje. Po pierwsze, SRZ jest ograniczona do ram rachunkowości zarządczej – projektowania systemu kontroli zarządczej lub dostarczania informacji zarządczej kierownictwu do podejmowania decyzji i planowania. Po drugie, orientacja informacji rozciąga się na decyzje strategiczne, planowanie i kontrolę. Ta perspektywa strategiczna rozszerza pole widzenia dla specjalistów ds. rachunkowości zarządczej, aby myśleli, oceniali i decydowali nie tylko z punktu widzenia operacyjnego, ale także z wyższego poziomu, tj. z punktu widzenia strategicznego. W granicach SRZ znajdują się cztery obszary, skoncentrowane na (Li, 2018, s. 2):

- konkurencji przedsiębiorstwa;
- strategicznym zarządzaniu kosztami;
- marketingu;
- wartości strategicznej.

SRZ jest obecnie postrzegana jako dziedzina multidyscyplinarna, ponieważ odnosi się do rachunkowości, zarządzania strategicznego, marketingu, a także technologii informacyjnej (IT) (Nik Abdullah i in., 2022, s. 4). W świetle przytoczonych definicji i powyższych ustaleń aktualne pozostaje stwierdzenie autorki sprzed dwóch dekad, że termin „strategiczna rachunkowość zarządcza” jest stosowany w literaturze przedmiotu w ścisłym i ogólnym znaczeniu. Ma on znaczenie ścisłe, gdy konotuje integrację wewnętrznych, finansowych i niefinansowych, informacji powstających w systemie rachunkowości zarządczej przedsiębiorstwa z informacjami zewnętrznymi, pochodzącymi z jego otoczenia, które są wykorzystywane w procesie zarządzania strategicznego. W sensie ogólnym strategiczna rachunkowość zarządcza oznacza z kolei zbiór metod wykorzystywanych w zarządzaniu kosztami, przychodami i wynikami w przedsiębiorstwach, takich jak: rachunek kosztów cyklu życia, analiza łańcucha wartości, rachunek kosztów docelowych, techniki rachunkowości zarządczej uwarunkowane działaniami, rachunek kosztów jakości, zbilansowana karta wyników i inne (Szychta, 2005, s. 151–152).

Poza dążeniem wielu autorów do objaśnienia istoty i struktury SRZ, niektórzy teoretycy podważali sens wyróżnienia SRZ jako odrębnej dziedziny lub szczególnego podejścia do rachunkowości zarządczej. Na przykład B.R. Lord (1996, s. 364) zastanawiała się, czy SRZ nie jest „wymysłem akademickiej wyobraźni”. Autorka ta oparła swoją ocenę na obserwacji narzędzi stosowanych w przedsiębiorstwie Cyclemakers w Australii, podobnych do technik zaliczanych do SRZ, które były tam skutecznie stosowane przez dział marketingu, bez zaangażowania specjalistów ds. rachunkowości zarządczej.

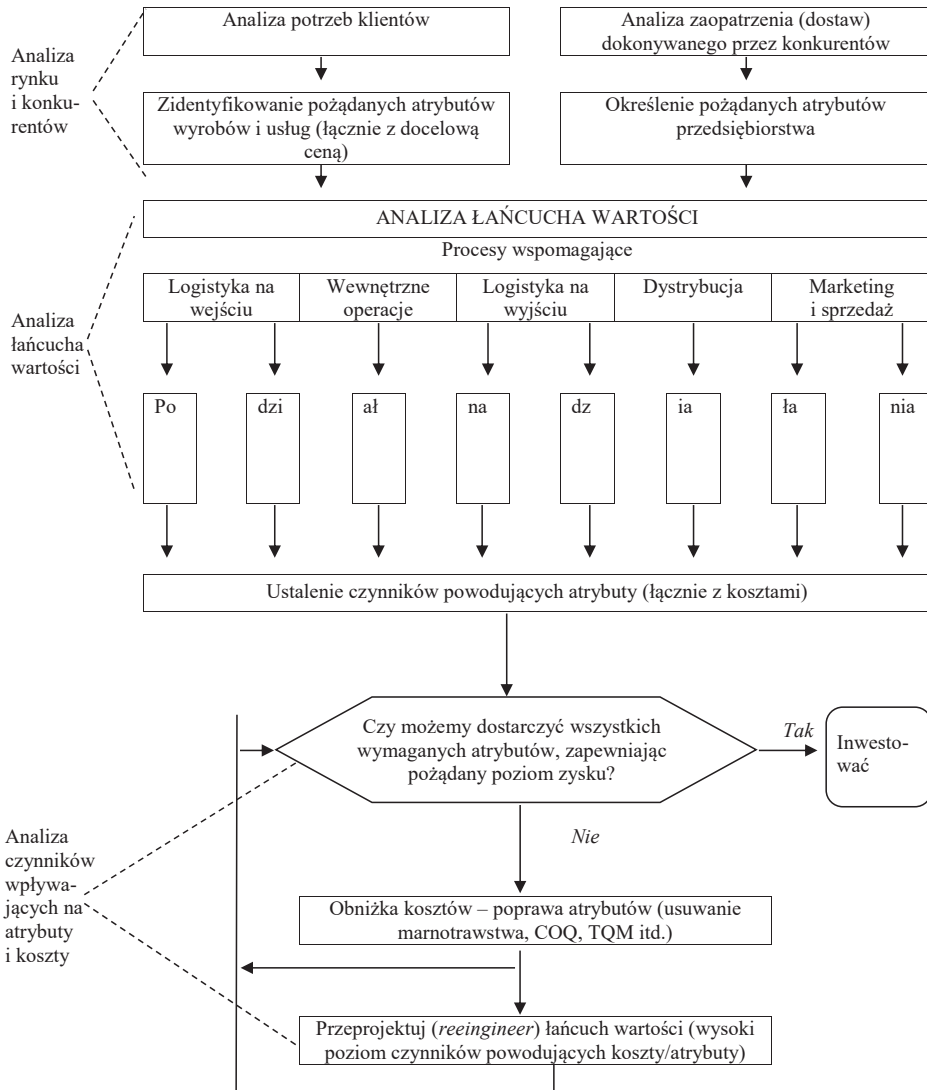
Sceptyczni wobec SRZ byli również niektórzy autorzy niemieccy. Na przykład A. Baden (1998) zarzucał, że zadania, które się przypisuje SRZ, wypełnia dynamiczny rachunek kosztów. Z kolei P. Horváth i A. Brokemper (1998) proponowali stosować – jako bardziej prawidłową – nazwę „rachunkowość zarządcza zorientowana strategicznie” zamiast „strategiczna rachunkowość zarządcza”, głównie z tego powodu, że w dziedzinie rachunkowości zarządczej nie ma metody, która jest całkowicie zorientowana strategicznie. Większość jej metod można zastosować zarówno na poziomie strategicznym, jak i operacyjnym (Michalak, 2002, s. 124).

W literaturze przedmiotu powtarzano opinię, że nie udało się sformułować ogólnej, jednolitej koncepcji SRZ (np. Hoffman, Wömpener, 2004; Lord, 1996; Nik Abdullah i in., 2022; Roslender, Hart, 2003; Tomkins, Carr, 1996). Koncepcje zaproponowane przez Bromwicha, Shanka i Govindarajana, Wilsona, Roslendera i Hart stanowią częściowe podejścia lub subkoncepcje strategicznej rachunkowości zarządczej. Jednak model analityczny opracowany przez C. Tomkinsa i Ch. Carra (1996, s. 276), przedstawiający strukturę analityczno-decyzyjną przydatną przy podejmowaniu poszczególnych strategicznych decyzji inwestycyjnych (zob. rysunek 7), prezentuje kluczowe aspekty wchodzące w skład SRZ. Model ten wyznacza algorytm formalnej analizy, jaką należy przeprowadzić w przedsiębiorstwie przed podjęciem decyzji dotyczących:

- wytwarzania i dostarczania klientom nowych wyrobów lub usług;
- inwestycji w nowe procesy, których celem jest poprawa atrybutów wytwarzanych produktów.

Choć Tomkins i Carr (1996) zastrzegali, że ich propozycja jest jeszcze daleka od kompletnego modelu strategicznej rachunkowości zarządczej, to jednak łączy ona różne aspekty wcześniejszych opinii odnośnie do SRZ. Jak widać, schemat ten integruje różne metody rachunkowości zarządczej, które mają strategiczne implikacje, tj. analizę łańcucha wartości, techniki z zakresu rachunku kosztów działań, rachunek kosztów docelowych, analizę cyklu życia produktu oraz rachunek kosztów atrybutów. Są w nim uwzględnione trzy aspekty strategicznego zarządzania kosztami, propagowane przez Shanka i Govindarajana (1993a, 1993b), tj. analizy: łańcucha wartości, strategicznego pozycjonowania oraz czynników determinujących koszty działalności.

Przedstawiony schemat uwzględnia osiągnięcia rozwoju wiedzy z zakresu zarządzania strategicznego z drugiego i trzeciego etapu rozwoju. Jest skoncentrowany przede wszystkim na zarządzaniu kosztami. Nie odnosi się do pomiaru dokonania przedsiębiorstwa i wartości, tworzonej dla jego interesariuszy. Te zagadnienia w powiązaniu ze społeczną odpowiedzialnością przedsiębiorstwa powinny być w centrum zainteresowania strategicznej rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na zrównoważony rozwój przedsiębiorstwa, tak aby pozostawała w spójności ze strategicznym zarządzaniem na jego czwartym etapie ewolucji.



Rysunek 7. Schemat systematycznej analizy dla strategicznych decyzji inwestycyjnych

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Tomkins, Carr (1996, s. 276),
za: Szychta (2007, s. 175).

SRZ zyskała zainteresowanie badaczy i praktyków² jako nowe podejście do rachunkowości zarządczej, które pozwoliło jej odzyskać w epoce postindustrialnej istotność do zarządzania w gospodarce rynkowej w kapitalizmie, którą utraciła – jak już wiadomo – wraz z rozpoczęciem tej epoki. Jak wynika z przytoczonych definicji i opinii, nie zostało jednak uzgodnione powszechnie akceptowane rozumienie terminu

² Stopnia zainteresowania praktyków metodami SRZ dotyczy rozdział 5 monografii.

„strategiczna rachunkowość zarządcza”. Wydaje się, że jest to z jednej strony spowodowane dążeniem części autorów (o różnym profilu specjalistycznym) do trafnego i oryginalnego wyrażenia istoty SRZ. Z drugiej zaś strony jest to związane w pewnym stopniu z faktem, że rachunkowość na potrzeby zarządzania strategicznego jest kształtowana w zróżnicowany sposób w podmiotach gospodarczych. Sposób ten zależy od specyfiki podmiotu, a także szeregu uwarunkowań otoczenia, w których zostały opracowane i wdrożone określone metody zaliczane do tego zakresu rachunkowości zarządczej (por. Horngren i in., 2002, s. 760).

Niewątpliwie ważnymi cechami strategicznej rachunkowości zarządczej są następujące aspekty:

- zbieranie i analiza informacji o konkurentach danego podmiotu gospodarczego;
- dobór i zastosowanie odpowiednich metod z dziedziny rachunkowości zarządczej i marketingu, w zależności od przyjętej strategii jednostki gospodarczej;
- wykorzystanie możliwości obniżki kosztów na skutek realizacji koncepcji ciągłego doskonalenia, wspieranej np. przez analizę łańcucha wartości, optymalizację czynników kosztotwórczych i rachunek kosztów docelowych;
- zastosowanie finansowych i niefinansowych miar dokonań (wyników) w celu monitorowania usprawnień w różnych segmentach działalności jednostki.

Strategiczna orientacja rachunkowości zarządczej przejawia się w praktyce w stopniowej zmianie roli współczesnych specjalistów ds. rachunkowości zarządczej (*management accountants*). Z przedstawionych rozważań wynika, że specjaliści ci są coraz bardziej włączani we wszystkie etapy przygotowania decyzji kierowniczych w jednostce gospodarczej, w tym decyzji strategicznych. Już Simmonds (1981) podkreślał, że w celu wdrażania SRZ chodzi nie tylko o przededefiniowanie planowania działalności jednostki gospodarczej i powiązanie rachunkowości zarządczej z marketingiem, lecz dużego znaczenia nabierają umiejętności specjalistów ds. rachunkowości zarządczej, których zadaniem staje się szacowanie danych dotyczących działalności gospodarczej konkurentów. Aby specjalista ds. rachunkowości zarządczej był faktycznym partnerem biznesowym menedżerów, musi wyjść poza tradycyjne funkcje rachunkowości zarządczej i stać się elastycznym dostawcą bogatych, przyszłościowych informacji na potrzeby podejmowania decyzji strategicznych (Granlund, Lukka, 1998). Przesunięcie akcentu w zadaniach *management accountants* zostało w szczególności uwidocznione w definicji rachunkowości zarządczej jako zawodu, promowanej przez amerykański instytut IMA (2008) (zob. tabela 2 w rozdziale 1), który odszedł od postrzegania tych specjalistów wyłącznie jako dostarczających informacji, traktując rachunkowość zarządczą jako zawód obejmujący specjalistów ds. finansów i rachunkowości pracujących w organizacjach. Ich rola uwzględnia partnerstwo w podejmowaniu decyzji zarządczych, opracowywanie systemów planowania i zarządzania oraz dostarczanie wiedzy specjalistycznej w zakresie sprawozdawczości finansowej i kontroli w celu formułowania i wdrażania strategii organizacji.

Ponadto w świetle przedstawionych opinii nasuwa się wniosek, iż wykonanie zadań SRZ może wymagać zaangażowania – oprócz specjalistów w dziedzinie rachunkowości zarządczej – pracowników innych działów funkcjonalnych w przedsiębiorstwa, np. marketingu, IT, projektowania i planowania produktów. SRZ stanowi bowiem praktykę integrującą wiedzę z wielu specjalizacji nauk o zarządzaniu i z zakresu finansów przedsiębiorstwa.

3.3. Strategiczna rachunkowość zarządcza ukierunkowana na zrównoważony rozwój

Rachunkowość jako praktyka techniczna, społeczna i moralna (zob. Carnegie i in., 2021; Carnegie, 2022) nie może pozostać obojętna na przemiany cywilizacyjne wynikające z wymogów i celów zrównoważonego rozwoju gospodarek narodowych i podmiotów gospodarczych. W literaturze zagranicznej już od przełomu XX i XXI wieku prowadzono rozważania i formułowano propozycje, aby rachunkowość przedsiębiorstw dostarczała informacji istotnych z punktu widzenia zrównoważonego rozwoju, co określano angielskimi terminami *sustainability accounting*, *accounting for sustainability* bądź *accounting for sustainable development*³.

Pojęcie *sustainability accounting* nie jest jednak jednolicie rozumiane. W większości publikacji jest traktowane jako inne określenie dla rachunkowości środowiskowej (*environmental accounting*) albo sprawozdawczości środowiskowej (*environmental reporting*) (np. Burritt, Schaltegger, 2010a; Lamberton, 2005), które są w obszarze zainteresowania nauki i praktyki rachunkowości od co najmniej lat 80. XX wieku (np. Bebbington, Gray, 2002; Burzym, 1990, 1993; Gray i in., 1996; Gray, 2002; Jaglińska, 1984; Smith, 1997; Stępień 1995; Szadzińska, 2013).

Na podstawie analizy bibliometrycznej 2254 artykułów opublikowanych w latach 2005–2025 G. D'Amore i in. (2025) stwierdzili, że rachunkowość zrównoważonego rozwoju i rachunkowość środowiskowa są odrębne, ale wzajemnie powiązane. Obie opierają się na teorii instytucjonalnej, lecz pozostają pod wpływem różnych nacisków i podmiotów instytucjonalnych. Rachunkowość zrównoważonego rozwoju w coraz większym stopniu dostosowuje się do zgodności z przepisami i ram sprawozdawczości, podczas gdy rachunkowość środowiskowa ewoluowała w dziedzinę techniczną zajmującą się emisją dwutlenku węgla, bioróżnorodnością i rachunkowością ekologiczną.

Rachunkowość środowiskowa i związane z nią raportowanie środowiskowe były przedmiotem rozważań i badań przede wszystkim przedstawicieli głównego nurtu badawczego w nauce rachunkowości. Z kolei badania i publikacje z zakresu

3 W niniejszej monografii polskimi odpowiednikami dla *sustainability accounting* i pozostałych dwóch terminów są określenia (stosowane zamiennie): „rachunkowość ukierunkowana na zrównoważony rozwój”, „rachunkowość zorientowana na zrównoważony rozwój”, „rachunkowość dla zrównoważonego rozwoju” i „rachunkowość zrównoważonego rozwoju”.

sustainability accounting rozwijano w większości poza głównym nurtem badawczym, co w pewnym stopniu mogło wpłynąć na różne interpretacje terminu *sustainability accounting*. Według ustaleń R.L. Burritta i S. Schalteggera (2006, 2010a) *sustainability accounting* może oznaczać:

- puste, modnie brzmiące hasło i rozmytą debatę, gdy jest używane, by opinia publiczna została poinformowana w sprawozdaniach zewnętrznych i różnych komunikatach, że przedsiębiorstwo jest zainteresowane zrównoważonym rozwojem, ale faktycznie nie są w nim podejmowane żadne działania w tym kierunku; takie podejście jest związane z traktowaniem koncepcji zrównoważonego rozwoju przez kierownictwo jako modnego trendu, w powiązaniu z akcjami „strojenia wystawy” (*windows dressing*) lub „zazieleniania” (*green-washing*), które mają charakter pozorny;
- szeroki termin parasolowy, łączący metody rachunkowości dotyczące kwestii środowiskowych i społecznych;
- określone narzędzie (ogólną miarę) do pomiaru wyniku zrównoważonego rozwoju i zarządzania informacjami;
- ukierunkowany celowo proces, włączający interesariuszy, stanowiący próbę opracowania specyficznego dla przedsiębiorstwa, zróżnicowanego zbioru narzędzi służących pomiarowi oraz zarządzaniu jego ekonomicznymi, środowiskowymi i społecznymi działaniami oraz powiązaniami między nimi.

Czwarta interpretacja sprowadza się do traktowania *sustainability accounting* jako zbioru narzędzi ukierunkowanego na cel pragmatyczny. Zbiór ten obejmuje narzędzia pomiaru oraz metody środowiskowego, społecznego i ekonomicznego rachunku wyrażone w jednostkach fizycznych i pieniężnych. Dotyczą one pomiaru procesów i wyników oraz zarządzania informacjami o wszystkich powiązanych aspektach zrównoważenia w przedsiębiorstwie – ekoefektywności, socjoefektywności, wartości dla interesariuszy, wartości dla akcjonariuszy (udziałowców) itd. (Burritt, Schaltegger, 2010b, s. 381). Taka interpretacja wymaga zaprojektowania systemu informacyjnego rachunkowości powiązanego z istotnymi kwestiami zrównoważonego rozwoju, z którymi konfrontuje się przedsiębiorstwo oraz jasnego przekazywania istotnych informacji do oceny jego postępów w tego typu rozwoju. Niezbędne jest zatem poznanie kluczowych aspektów i działań zrównoważonego rozwoju ważnych dla konkretnego podmiotu gospodarczego, które to warunkują charakter pomiaru (ilościowy, finansowy, jakościowy), dobór mierników i ocenę zrównoważonych dokonań podmiotu (Szadzińska i in., 2021, s. 35).

Traktowanie *sustainability accounting* (rachunkowości ukierunkowanej na zrównoważony rozwój przedsiębiorstwa) jako celowo ukształtowanego zbioru narzędzi pomiaru oraz sprawozdawania i komunikowania informacji związanych z trzema aspektami zrównoważenia jest rozumieniem najpełniejszym. I w takim sensie termin ten jest ujmowany w tej monografii. Jest to też zgodne z definicją sformułowaną przez D. Zvezdova i S. Schalteggera (2013), stwierdzającą, że *sustainability accounting*:

tworzą systemy, metody i procesy pozyskiwania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju w celu zapewnienia przejrzystości, rozrachunku i podejmowania decyzji. Obejmuje ona identyfikację istotnych kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem przedsiębiorstwa, definiowanie wskaźników i miar, gromadzenie danych, ogólne śledzenie i pomiar wyników, a także komunikację z wewnętrznymi i zewnętrznymi odbiorcami informacji [tłumaczenie własne – A.S.].

Koncepcja *sustainability accounting* jest powiązana z koncepcją środowiskowej rachunkowości (*environmental management accounting* – EMA). Tę pierwszą rozwijano w anglojęzycznej literaturze przedmiotu (np. Bebbington, Gray, 2001; Bebbington, Larrinaga, 2014; Bebbington, Unerman, 2020; Burritt i in., 2006; Burritt, Schaltegger, 2010a, 2010b) równolegle z koncepcją EMA (zob. m.in. Andrew, Baker, 2020; Bebbington, Gray, 2002; Burritt i in., 2002; IFAC, 2005; Smith, 1997; United Nations, 2001). W ramach *sustainability accounting* autorzy skupiali się na wyjaśnianiu istoty i znaczenia tak nazwanej rachunkowości oraz na sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (*sustainability reporting*). Z kolei w zakresie środowiskowej rachunkowości zarządczej propagowano wdrażanie metod rachunkowości, które uwzględniałyby kwestie wykorzystania odpadów, ochrony gleb, wód, powietrza, zasobów leśnych. Na przykład eksperci IFAC (2005, s. 16) zdefiniowali środowiskową rachunkowość zarządczą (EMA) jako: „Zarządzanie efektywnością środowiskową i ekonomiczną za pomocą systemów i praktyk rachunkowości zarządczej, które koncentrują się zarówno na informacjach fizycznych dotyczących przepływu energii, wody, materiałów i odpadów, jak i na informacjach pieniężnych dotyczących powiązanych kosztów, zysków i oszczędności”.

Ważnymi obszarami zastosowania środowiskowej rachunkowości zarządczej (EMA) są:

- gospodarowanie materiałami i odpadami – sporządzanie bilansu przepływu materiałowego (*The Mass Balance, Material Flow Balance*) i zastosowanie rachunku kosztów przepływu materiałów (*Material Flow Cost Accounting* – MFCA) w celu zmniejszenia ilości odpadów; rachunek MFCA stanowił podstawę dla opracowanego w 2011 roku międzynarodowego standardu, mającego na celu ukierunkowanie procesu decyzyjnego w zarządzaniu, tj. Normy ISO 14051 „Zarządzanie środowiskowe – Rachunek kosztów przepływu materiałów – ogólne ramy” i wytycznych wraz z normą ISO 14053 „Zarządzanie środowiskowe. Rachunek kosztów przepływu materiałów. Wytyczne dotyczące etapowego wdrażania w organizacjach” z 2017 roku (Burritt i in., 2023);
- grupowanie, analizowanie i wykazywanie kosztów środowiskowych, ponoszonych przez przedsiębiorstwo, także według zasad rachunku kosztu pełnego (*Full Cost Accounting*) (np. Szadziwska i in., 2021, rozdz. 2);
- pomiar dokonań środowiskowych przedsiębiorstwa z wykorzystaniem zbilansowanej karty wyników (*Balanced Scorecard* – BSC) i wskaźników ekoefektywności (*Eco-efficiency Ratios*) (np. Szadziwska i in., 2021, rozdz. 3);

- pomiar i analizowanie poziomów emisji gazów cieplarnianych w przedsiębiorstwie i łańcuchu dostaw;
- wspieranie informacjami zewnętrznego raportowania niefinansowego/zrównoważonego rozwoju.

Środowiskowa rachunkowość zarządcza jest rozszerzana o kwestie społeczne, w tym ujęte przez ONZ w Celach Zrównoważonego Rozwoju (np. znoszenie nierówności płciowych, przeciwdziałanie zatrudnianiu i wyzyskowi dzieci), do postaci **rachunkowości zarządczej (dla) zrównoważonego rozwoju** (*sustainability management accounting* – SMA) (Burritt i in., 2023; Schaltegger i in., 2022). Przez dodanie określenia *sustainability* do pojęcia *management accounting* akcentuje się, że rachunkowość zarządcza ma odzwierciedlać rozszerzone pojęcie wyników (dokonań) podmiotu gospodarczego, tzn. celem SMA jest gromadzenie, analizowanie i przekazywanie informacji środowiskowych, społecznych i ekonomicznych do użytku wewnętrznego przez menedżerów organizacji (Schaltegger i in., 2022, s. 480).

Badacze zajmujący się od wielu lat opisywaną problematyką twierdzą, że środowiskowa rachunkowość zarządcza przekształca się w rachunkowość zarządczą zrównoważonego rozwoju. Potwierdza to pokrewieństwo definicji rachunkowości według obu koncepcji, jednak uwzględnianie kwestii społecznych w obszarze rachunkowości zarządczej jest na wczesnym etapie zarówno w teorii, jak i w praktyce (Burritt i in., 2023; Hsiao i in., 2022).

Z tak pojmowaną rachunkowością ukierunkowaną na zrównoważony rozwój przedsiębiorstwa spójna jest strategiczna rachunkowość zarządcza (SRZ). Już w latach 90. XX wieku R. Smith (1997) twierdził, że SRZ może dostarczać danych dla potrzeb rachunku ekologicznego i sporządzania sprawozdań środowiskowych, tzn. raportów zarządów informujących o wykorzystaniu i sposobie użycia przez przedsiębiorstwo zasobów naturalnych. Tego typu sprawozdania sporządzały dobrowolnie od lat 80. XX wieku głównie duże spółki działające w skali międzynarodowej⁴, zwłaszcza firmy chemiczne i farmaceutyczne, np. Norsk Hydro (UK), BSO/Origin (Bebbington, Gray, 2002; Duff, 1992).

Rachunkowość zarządcza ukierunkowana na zrównoważony rozwój ma wymiar strategiczny, ponieważ służy potrzebom formułowania, realizacji i kontroli strategii przedsiębiorstwa zorientowanej na jego zrównoważony rozwój. Strategiczna

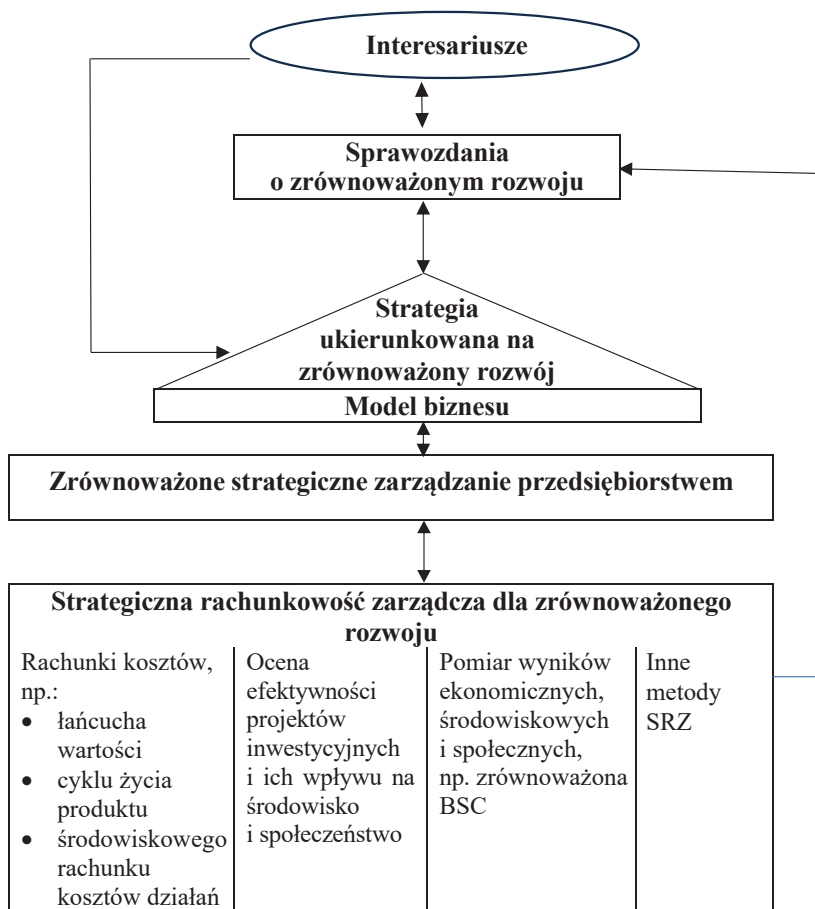
4 W skali światowej początkowo była to nieznaczna, choć rosnąca liczba przedsiębiorstw, np. w 1993 r. raport środowiskowy sporządziło 100 dużych, wielonarodowych spółek, a w 1998 r. – około 600, ale jednocześnie ok. 34 000 wielonarodowych przedsiębiorstw nie sporządzało wtedy takiego typu raportu (Gray, Bebbington, 2002, s. 254). Wraz z propagowaniem koncepcji CSR oraz wydawaniem od 2000 r. wytycznych dotyczących raportowania zrównoważonego rozwoju przez Global Reporting Initiative (GRI), a następnie zaleceń i standardów przez inne organizacje międzynarodowe i krajowe (zob. np. Szadziwska i in., 2021, s. 50–51; Śnieżek, 2016, s. 61–63) liczba dużych firm fakultatywnie sporządzających raporty zwiększała się stopniowo. Przykładowo w Polsce w 2007 r. raporty zawierające informacje o CSR przygotowało 11 firm, a w 2012 r. tego typu raporty sporządziło już 41 spółek (Śnieżek, 2016, s. 74).

rachunkowość zarządcza dla zrównoważonego rozwoju ma dwa kluczowe motywy jej wdrażania w podmiotach gospodarczych:

- wewnętrzny – potrzeba gromadzenia, analizowania i przekazywania informacji ekonomicznych, środowiskowych i społecznych menedżerom w przedsiębiorstwie na różnych szczeblach kierowniczych w celu zrównoważonego strategicznego zarządzania i podejmowania bieżących decyzji;
- zewnętrzny – dostarczanie istotnych informacji ekonomicznych, środowiskowych i społecznych na potrzeby rozrachunku przedsiębiorstwa z odpowiedzialności ekonomiczno-społeczno-środowiskowej przed interesariuszami na podstawie zewnętrznych sprawozdań (obowiązkowych albo dobrowolnych) o zrównoważonym rozwoju przedsiębiorstwa, sporządzanych zgodnie z przepisami prawnymi i standardami, np. dyrektywą UE w sprawie raportowania CSDR (*Corporate Sustainability Reporting Directive*) i europejskimi standardami sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju ESRS (*European Sustainability Reporting Standards*), bądź innymi zaleceniami (np. standardami GRI, ramami koncepcyjnymi International <IR> Framework).

Prowadzenie w podmiocie gospodarczym rachunkowości zarządczej spójnej z koncepcją zrównoważonego rozwoju jest bardzo trudnym projektem, co podkreślał M.J. Milne (1996). Po trzech dekadach od sformułowania takiej oceny rachunkowość znajduje się w fazie formowania koncepcji i proponowania lub stosowania eksperymentalnych rozwiązań. Wdrożenie w przedsiębiorstwie systemu rachunkowości zarządczej wymaga bowiem uwzględnienia złożonych i wieloaspektowych zewnętrznych skutków działalności podmiotu gospodarczego związanych ze środowiskiem przyrodniczym i otoczeniem społecznym. Klasyczne metody rachunkowości zarządczej nie są już wystarczające, ponieważ skupiają się przede wszystkim na ekonomicznym wymiarze aktywności przedsiębiorstwa i rzadko „wykraczają” poza jego granice. Ponadto w rachunkowości typu *sustainability management accounting* potrzeba dalszego rozszerzania zakresu gromadzonych informacji poza daną organizację, obejmującego łańcuch dostaw (zob. Łada, 2014; Surowiec, 2014). Dodatkowo informacje z tego zakresu dotyczą nie tylko aspektu ekonomicznego, lecz też ekologicznego i społecznego.

Aby rachunkowość zarządcza stanowiła system faktycznie wspierający zrównoważony rozwój przedsiębiorstw i źródło danych do przejrzystego raportowania na ten temat, czyli stała się rachunkowością zarządczą dla zrównoważonego rozwoju, to powinna obejmować metody i innowacyjne narzędzia rozwijane w ramach środowiskowej rachunkowości zarządczej, a także klasyczne koncepcje z zakresu rachunku kosztów, pomiaru wyników, budżetowania oraz planowania strategicznego, które będą dostosowane do ujęcia i zobrazowania kwestii ekologicznych, pracowniczych i otoczenia społecznego, wchodzących w zakres koncepcji *sustainable development* (Szadziwska i in., 2021, s. 61). Metody i narzędzia składające się na strategiczną rachunkowość zarządczą ukierunkowaną na zrównoważony rozwój będą wyszczególnione w następnym rozdziale książki, a na rysunku 8 przedstawiono ogólne ramy koncepcyjne strategicznej rachunkowości zarządczej.



Rysunek 8. Strategiczna rachunkowość zarządcza dla zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstwa

Źródło: opracowanie własne.

Strategiczna rachunkowość zarządcza ukierunkowana na zrównoważony rozwój powinna przyczyniać się do zidentyfikowania i pomiaru czynników, które mogą przynieść przewagę konkurencyjną przedsiębiorstwu. Oznacza to, jak akcentują Alawattage i Wickramasinghe (2022), że strategiczna rachunkowość zarządcza musi być zorientowana zewnętrznym na pozycjonowanie firm w obrębie konkurencyjnego otoczenia, co jest logiką popularyzowaną przez wiele neoliberalnych dyskursów strategicznej rachunkowości zarządczej (np. Kaplan, Norton, 1996, 2001a, 2001c, 2001d; Simons, 2000). Przyjmują one kluczową koncepcję głoszącą, że neoliberalny rynek jest konkurencyjnym terenem, na którym spotykają się pluralistyczne żądania wielu interesariuszy. Rynki działają bowiem obecnie na podstawie wielu logik, od finansowych po środowiskowe, a metody rachunkowości zarządczej powinny być w stanie uchwycić tę wielość, np. z użyciem zrównoważonej strategicznej karty

wyników (*Sustainability Balanced Scorecards* – BSC) jako metody zintegrowanego pomiaru dokonań i zarządzania strategicznego.

Środowiskowa rachunkowość zarządcza poszerzona o pomiar i raportowanie działań i dokonań społecznych podmiotu gospodarczego, tworząc system strategicznej rachunkowości zarządczej, może się przyczynić do tego, że podmioty będą bardziej nastawione na realizację koncepcji zrównoważonego rozwoju i włączanie się w realizację celów i zadań wytyczonych przez ONZ. Choć raporty ONZ pokazują, że 17 CZR nie zostanie osiągniętych do 2030 roku (United Nations, 2024)⁵, potrzeba wdrażania systemów i metod SRZ dla wspierania zrównoważonego rozwoju i dostarczanie przez nie informacji finansowych i niefinansowych, które mogą usprawnić procesy decyzyjne dzięki porównaniom i rozszerzonemu rozrachunkowi przedsiębiorstw wobec interesariuszy, jest obecnie ważniejsza niż kiedykolwiek, podobnie jak wkład biznesu w rozwiązywanie globalnych problemów środowiskowych i społecznych.

Rachunkowość zarządcza stanowi obecnie nie tylko podstawę informacyjną do dokonywania wewnętrznego rachunku odpowiedzialności ekonomicznej zarządu podmiotu gospodarczego przed jego właścicielami oraz rozliczenia kierowników niższych szczebli przez menedżerów wyższego poziomu zarządzania. Dostarcza ona także narzędzi do strategicznego zarządzania i realizacji celów rachunkowości środowiskowej i zrównoważonego rozwoju, tj. tych koncepcji rachunkowości, które są ewidentnym „produktem” epoki postindustrialnej, a zwłaszcza nasilających się w niej procesów globalizacji oraz rosnącej roli koncepcji i działań dotyczących spraw ekologii oraz zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw i społeczeństw.

5 W Raporcie o Celach Zrównoważonego Rozwoju 2024 stwierdza się, że tylko 17% celów zrównoważonego rozwoju jest na dobrej drodze, prawie połowa wykazuje minimalny lub umiarkowany postęp, a realizacja celów w ponad jednej trzeciej utknęła w martwym punkcie lub wręcz się cofnęła. Skutki pandemii COVID-19, eskalacja konfliktów zbrojnych (wojna Rosji z Ukrainą, konflikty w Strefie Gazy, Sudanie i innych krajach), napięcia geopolityczne i narastający chaos klimatyczny silnie uderzają w postęp w realizacji CZR (United Nations, 2024).

Rozdział 4.

Metody strategicznej rachunkowości zarządczej

4.1. Klasyfikacja metod strategicznej rachunkowości zarządczej

Podstawowym zadaniem strategicznej rachunkowości zarządczej (SRZ) jest wspieranie menedżerów w formułowaniu strategii, jej wykonaniu i kontroli. W tym celu w systemie SRZ przedsiębiorstwa należy stosować metody, które dostarczą danych wspomagających zarząd i innych kierowników w odpowiedzi m.in. na takie kluczowe pytania jak:

- Które produkty (wyroby, usługi) należy wytwarzać?
- Jakimi towarami powinno się handlować?
- Jakie procesy i projekty należy realizować?
- Jakie stosować kanały i sposoby zaopatrzenia w surowce i materiały?
- Na jakich rynkach sprzedawać produkty/towary?
- Jakie są ceny i koszty analogicznych produktów/towarów u konkurentów?

Jak już wiadomo, w szerokim ujęciu SRZ stanowi zbiór wielu koncepcji i metod, które mogą być wykorzystane do wsparcia strategicznego zarządzania przedsiębiorstwem. Ich dobór w praktyce jest uwarunkowany rodzajem realizowanej strategii podmiotu gospodarczego oraz szeregiem czynników o charakterze wewnętrznym i zewnętrznym.

Najczęściej do SRZ zalicza się metody służące do:

- kalkulacji kosztów produktów w celu podejmowania decyzji długookresowych;
- pomiaru wyników w aspekcie realizowanej strategii;
- analizy rynków produktów danego przedsiębiorstwa;
- analizy pozycji rynkowej konkurentów;
- oceny strategii przedsiębiorstwa w długim okresie.

Zdaniem Ch.T. Horngrena i in. (2002, s. 760) pod ogólnym pojęciem „strategiczna rachunkowość zarządcza” mieszczą się takie metody przydatne w zarządzaniu

kosztami, jak: rachunek kosztów cyklu życia, analiza łańcucha wartości, rachunek kosztów docelowych, metody składające się na zarządzanie oparte na działaniach (*Activity-Based Management*), rachunek kosztów jakości i zbilansowana (strategiczna) karta wyników. Jednak zestaw metod SRZ jest znacznie liczniejszy, choć ustalenie kompletnego ich zbioru nie jest proste ze względu na stały rozwój tego zakresu rachunkowości, a także różne propozycje kategoryzacji metod i narzędzi służących potrzebom zarządzania strategicznego. W jednym z wczesnych zestawień metod SRZ, dokonanych przez C. Guildinga i in. (2000), znalazło się 12 następujących metod:

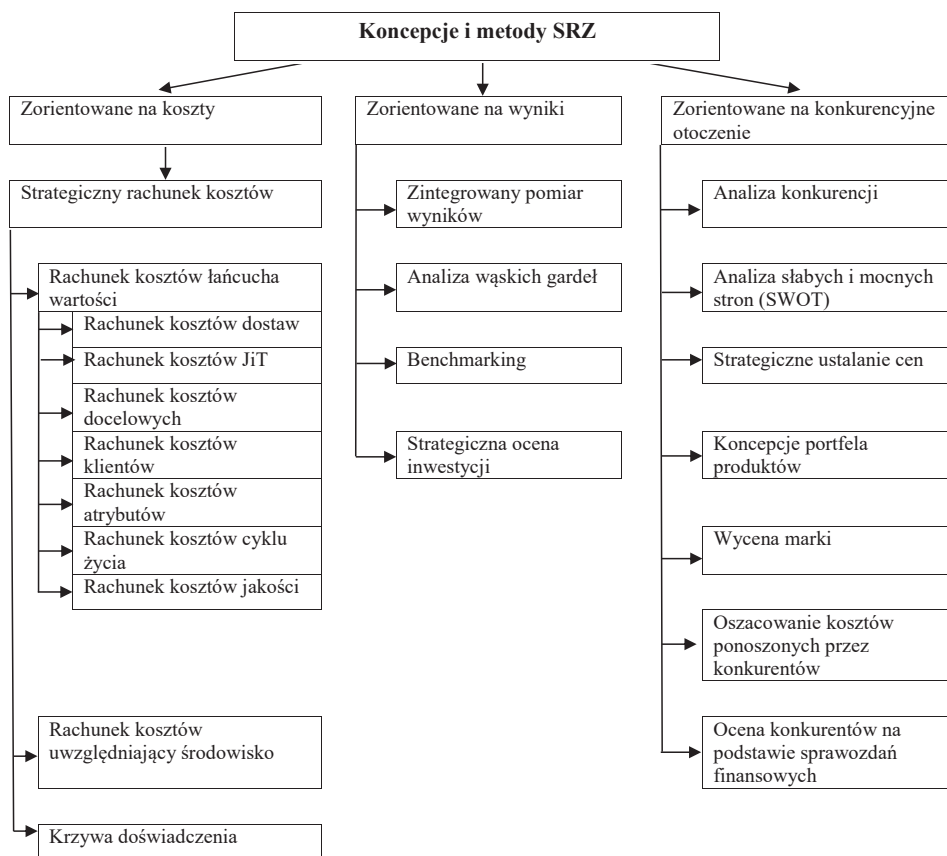
- ustalanie cen dla potrzeb strategicznych;
- strategiczna kalkulacja kosztów;
- rachunek kosztów jakości;
- rachunek kosztów docelowych;
- rachunek kosztów łańcucha wartości;
- rachunek kosztów cyklu życia;
- rachunek kosztów atrybutów;
- monitorowanie pozycji konkurentów;
- ocena wyników konkurentów na podstawie sprawozdań finansowych;
- szacowanie kosztów konkurentów;
- monitorowanie wartości marki;
- budżetowanie wartości marki.

Siedem pierwszych metod dotyczy rachunku kosztów i ustalania cen dla potrzeb podejmowania decyzji strategicznych (*Strategic Costing and Pricing*). Trzy następne metody odnoszą się do oceny i monitorowania pozycji rynkowej konkurentów, a dwie ostatnie są związane z marką firmy.

Inną typologię koncepcji i metod zaliczanych przez różnych autorów do strategicznej rachunkowości zarządczej przedstawiono na rysunku 9. Zróżnicowany zbiór został podzielony na trzy części, obejmujące koncepcje i metody:

- z zakresu rachunku kosztów;
- zorientowane na wyniki;
- skupiające się na konkurencyjnym otoczeniu.

Zbiór ten obejmuje nie tylko metody ściśle związane z rachunkowością zarządczą, ale również koncepcje z zakresu marketingu i strategicznego zarządzania przedsiębiorstwem.



Rysunek 9. Klasyfikacja koncepcji i metod zaliczanych do strategicznej rachunkowości zarządczej

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Hoffjan, Wömpener (2004, s. 27), za: Szychta (2006, s. 156).

W badaniu ankietowym przeprowadzonym wśród włoskich przedsiębiorstw L. Cinquini i A. Tenucci (2007) wyszczególnili 14 metod SRZ, które ujęli w cztery kategorie (rachunek kosztów, klienci, konkurenci i wyniki), odpowiadające czterem obszarom zainteresowania wchodzącym w zakres SRZ. Z kolei S. Cadez i C. Guilding (2008) uwzględnili w badaniu ankietowym z udziałem słoweńskich przedsiębiorstw 16 strategicznie zorientowanych metod rachunkowości zarządczej, nazywanych przez nich technikami. Ich wykaz podzielony na pięć grup znajduje się w tabeli 14.

Tabela 14. Metody strategicznej rachunkowości zarządczej według grup

Grupa metod SRZ	Metody
I. Rachunek kosztów	1. Rachunek kosztów atrybutów 2. Rachunek kosztów cyklu życia produktu 3. Rachunek kosztów jakości 4. Rachunek kosztów docelowych 5. Rachunek kosztów łańcucha wartości
II. Planowanie, kontrola i pomiar wyników	1. Benchmarking 2. Zintegrowany pomiar wyników
III. Strategiczne podejmowanie decyzji	1. Strategiczny rachunek kosztów (strategiczne zarządzanie kosztami) 2. Strategiczne ustalanie cen 3. Wycena marki
IV. Rachunki dotyczące konkurentów	1. Ocena kosztów konkurentów 2. Monitorowanie pozycji konkurencyjnej 3. Ocena wyników konkurentów
V. Rachunki dotyczące klientów	1. Analiza rentowności klientów 2. Analiza rentowności klientów w całym okresie życia 3. Wycena klientów jako aktywów

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Cadez, Guilding (2008, s. 839).

Mimo że tabela 14 zawiera liczny zbiór metod, to nie jest on pełny. Autorzy nie uwzględnili np. w pierwszej grupie rachunku kosztów działań, a w drugiej metod budżetowania kapitałowego, służących do oceny efektywności przedsięwzięć (projektów) inwestycyjnych.

Wszystkie metody zaliczane do SRZ charakteryzują się długoterminową orientacją na przyszłość i orientacją zewnętrzną. Można je wykorzystać nie tylko do celów pomiaru i kalkulacji kosztów i określania przewagi konkurencyjnej, ale także do podejmowania decyzji strategicznych obejmujących planowanie, kontrolę i zarządzanie wynikami (dokonaniami). Wdrożenie tych metod może zapewnić firmom istotne informacje – zarówno finansowe, jak i niefinansowe – które mogą przyczyniać się do podejmowania decyzji, aby osiągać satysfakcjonujące wyniki biznesowe w długim okresie, w trudnym i coraz bardziej dynamicznie zmieniającym się otoczeniu.

4.2. Istota klasycznych metod strategicznej rachunkowości zarządczej

W tym podrozdziale zamieszczono ogólną charakterystykę metod, które tworzą zbiór metod zaliczanych przez różnych badaczy do SRZ. Zostały one nazwane umownie klasycznymi lub tradycyjnymi i zaprezentowane w podziale na pięć

kategorii, nawiązujących do grup w tabeli 14. Oprócz metod wskazanych przez Cadeza i Guildinga (2008) uwzględniono w tym zbiorze rachunek kosztów działań i budżetowanie kapitałowe.

4.2.1. Rachunki kosztów

W strategicznym zarządzaniu przedsiębiorstwami menedżerowie mogą być wspierani informacjami z różnych systemów rachunku kosztów. Szczególne znaczenie ma sześć poniżej wymienionych systemów.

Rachunek kosztów atrybutów, którego koncepcję zaproponował M. Bromwich (1990), traktuje atrybuty (cechy) produktów jako obiekty kosztowe. Atrybuty różnicują produkty, a dopasowanie ich do gustów konsumentów determinuje udział przedsiębiorstwa w rynku (Guilding i in., 2000). Rachunek ten polega na ustalaniu kosztów produktu postrzeganego jako zbiór atrybutów produktu, które są atrakcyjne dla klienta i stanowią dla niego wartość. Atrybuty, dla których można ustalić ich koszty, obejmują np. jakość produktu, niezawodność, warunki gwarancyjne, zapewnienie dostaw i usługi posprzedażne. Ważne jest zatem monitorowanie tych atrybutów w czasie. Rachunek kosztów atrybutów jest więc metodą określania kosztów korzyści, jakie dany produkt zapewnia klientom. Według tej koncepcji korzyści te stanowią ostateczne czynniki wpływające na koszty, ponieważ klient ocenia ich znaczenie. Skupienie się na kalkulacji kosztów korzyści związanych z produktami i ich atrybutami wymaga połączenia wiedzy zarówno z zakresu rachunkowości zarządczej, jak i zarządzania marketingowego w ramach zarządzania strategicznego (Roslender, Hart, 2003).

Rachunek kosztów cyklu życia produktu odnosi się do ustalenia wszystkich ponoszonych kosztów wyrobu gotowego lub usługi przez cały okres ich życia, który jest rozpatrywany z punktu widzenia producenta-sprzedawcy. Według tego podejścia fazy cyklu życia obejmują procesy i działania, przez które przechodzi produkt od momentu powstania jego koncepcji do momentu końcowej obsługi klientów, związanej z danym produktem. W cyklu życia produktu wyróżnia się: etap przedprodukcyjny, obejmujący fazy badań i rozwoju, planowania, projektowania, testowania produktu; etap produkcji, składający się z fazy wytwarzania i marketingu oraz etap poprodukcyjny, dzielony na dystrybucję, sprzedaż, obsługę posprzedażną i fazę likwidacji odpadów produkcyjnych po okresie użytkowania produktu przez klienta. W rachunku kosztów cyklu życia produktu przyjmuje się perspektywę długoterminową i orientację prorynkową, ponieważ ustala się i wykazuje nie tylko przewidywane koszty w wyodrębnionych fazach cyklu życia, ale także prognozowane przychody i wyniki ze sprzedaży. Dzięki temu wytwórca może ocenić ogólną rentowność produktu i przewidywać sukces lub porażkę wprowadzenia nowego produktu na rynek.

Zakres i struktura kosztów objętych rachunkiem kosztów cyklu życia zależą od przyjętej w przedsiębiorstwie koncepcji cyklu życia wyrobu, tj. podejścia produkcyjnego, albo szerszego podejścia uwzględniającego całkowity cykl życia produktu

(od koncepcji produktu poprzez jego użytkowanie przez klienta do całkowitej likwidacji odpadów po zakończeniu jego użytkowania). W pierwszym wypadku rachunek kosztów cyklu życia produktu sporządzany przez producenta obejmuje jedynie koszty przez niego ponoszone – tego typu rachunek określa się producencim rachunkiem kosztów cyklu życia. W drugim wariantcie producent uwzględnia w rachunku przewidywane koszty pełnego cyklu życia, tj. także użytkowania przez klienta i likwidacji, dlatego ten sposób obliczeń nazywa się całościowym rachunkiem cyklu życia produktu (*Total Life-Cycle Costing*) (zob. np. Biernacki, 2011; Jaruga i in., 2014, rozdział 14).

Rachunek kosztów docelowych (*Target Costing* – TC) jest metodą uznawaną za narzędzie strategicznego zarządzania kosztami, prowadzące do zmniejszenia kosztu produktu w całym jego cyklu życia przy zaangażowaniu działów: badań i rozwoju, konstrukcji, produkcji, marketingu i rachunkowości zarządczej (zob. np. Sakurai, 1989, 1997). Rachunek ten jest stosowany na etapie przedprodukcyjnym (tj. projektowania i rozwoju) i powiązany z rachunkiem kosztów cyklu życia danego produktu. Obejmuje on wiele różnych czynności i obliczeń prowadzących do ustalenia kosztu docelowego (*Target Cost*), na poziomie którego musi być wytwarzany zaplanowany produkt o dokładnie określonej funkcjonalności i jakości, aby można było osiągnąć pożądaną poziom zysku przy przewidywanej (docelowej, uwarunkowanej przez rynek) cenie sprzedaży tego produktu. W ogólnym ujęciu docelowy koszt produktu (k) jest wyznaczany jako różnica docelowej ceny (c) i wymaganej marży zysku (z), czyli $k = c - z$. Nadrzędnym celem stosowania TC jest zapewnienie, by dany produkt osiągnął wymagane zyski w całym okresie swojego życia na rynku.

Rachunek kosztów docelowych stanowi zorientowaną na klienta metodę planowania produktów nowo wprowadzanych lub modernizowanych, opracowaną w Toyota Motor Corporation w latach 60. XX wieku (Tanaka, 1993), stosowaną najpierw przez japońskie przedsiębiorstwa głównie produkujące środki transportu, urządzenia elektryczne i elektroniczne oraz maszyny, a następnie wdrażaną przez firmy na całym świecie (zob. np. Cooper, 1998; Horváth, 1993; Kato i in., 1995; Sojak, Jóźwiak, 2004; Szychta, 2007a, rozdz. 7; Świdarska, 2017, rozdz. 8). Ta metoda wyraża zewnętrzną orientację nie tylko na klientów, ale także na konkurentów i rynek, o których informacje muszą być brane pod uwagę w TC podczas projektowania produktu, ustalania docelowej ceny i prognozowania wielkości sprzedaży. Wykorzystanie rachunku kosztów docelowych jako narzędzia redukcji kosztów w całym cyklu życia produktu może pomóc przedsiębiorstwom utrzymać się na rynku i stawić czoła konkurentom. Jednak problematyczne w stosowaniu rachunku TC może być uzyskanie wiarygodnej ceny rynkowej do ustalenia kosztu docelowego.

Rachunek kosztów łańcucha wartości jest metodą SRZ, która stanowi operacjonalizację koncepcji łańcucha wartości Portera (1985). Jak przedstawiono w rozdziale 3 (rysunek 6), łańcuch wartości jest zbiorem procesów i działań przedsiębiorstwa wykonywanych w celu zapewnienia wartości, jaką postrzegają klienci. Z tej perspektywy ważne jest analizowanie działań i zasobów zużywanych na ich wykonanie

w celu spełnienia potrzeb klientów i tworzenia dla nich wartości. Kierownictwo przedsiębiorstwa powinno dokonywać selekcji działań w łańcuchu wartości zgodnie z wyborem rodzaju strategii w celu zdobycia przewagi konkurencyjnej w branży. Łańcuch wartości przedsiębiorstwa powinien odwzorowywać jego propozycję wartości dla klientów, a analiza łańcucha prowadzić do zidentyfikowania działań dodających wartość dla klientów, jak i tych niedodających wartości.

Rachunek kosztów łańcucha wartości polega na ustalaniu kosztów procesów w łańcuchu wartości, składających się z działań wykonywanych od etapu projektowania do etapu dystrybucji wyrobu lub usługi. Może obejmować zarówno czynniki wewnętrzne, jak i zewnętrzne związane z przedsiębiorstwem, ponieważ wiąże się z postrzeganiem organizacji jako zestawu ogniw w łańcuchu wszystkich działań tworzących wartość, związanych z wytwarzanym wyrobem gotowym lub świadczoną usługą (zob. Świdarska, 2017; s. 311–314). Celem tego typu rachunku jest ustalenie kosztów ponoszonych na działania przysparzające i nieprzysparzające wartości. Może to pomóc w wyjaśnieniu, które działania są zbyt kosztowne i z jakich powodów oraz skłonić do podejmowania właściwych decyzji o wyeliminowaniu albo ograniczeniu działań niedodających wartości, zgodnie z typologią przedstawioną na rysunku 10.

	Działania dodające wartość	Działania niedodające wartości
Działania niekluczowe	Przekazać do outsourcingu (np. usługi IT, rekrutacja pracowników)	Wyeliminować (np. nadmierna praca)
Działania podstawowe (kluczowe)	Utrzymać/Poprawić (np. BiR, zarządzanie marką)	Zminimalizować (np. szczegółowe budżetowanie operacyjne, obszerne raportowanie zewnętrzne)

Rysunek 10. Kategorie działań a dodawanie wartości dla klientów przez działania
Źródło: opracowanie własne na podstawie: Li (2018, s. 37).

Do ustalenia i analizy kosztów w łańcuchu wartości przedsiębiorstwa znajduje zastosowanie rachunek kosztów działań.

Rachunek kosztów działań (*Activity-Based Costing* – ABC) jest metodą pomiaru wielkości i kosztów działań, niezbędnych do wytworzenia i sprzedaży produktów, zgodnie z którą koszty działań pośrednich są rozliczane na obiekty (np. produkty, klientów, rynki zbytu) z użyciem wielu różnych podstaw, będących jednocześnie czynnikami sprawczymi kosztów określonych działań. Rachunek ABC – zarówno w ujęciu pierwotnym (Cooper, Kaplan, 1988, 1992), jak i w wariantach zmodyfikowanych (zob. Szychta, 2007a, rozdz. 4) – stanowi ważny instrument SRZ. Systemy ABC w podmiotach gospodarczych dostarczają informacji przydatnych do podejmowania nie tylko decyzji operacyjnych, lecz również decyzji o charakterze długoterminowym, strategicznym (zob. Kaplan, Cooper, 1998, 2000).

Informacje uzyskiwane dzięki systemom ABC prowadzą do *Activity-Based Management* (ABM), czyli całościowego zestawu operacji, które można przeprowadzić, jeśli dysponuje się informacjami o kosztach działań (Kaplan, Cooper, 1998, s. 4). ABM obejmuje np. zarządzanie kosztami działań, budżetowanie ich, analizę rentowności produktów, klientów i grup klientów (zob. np. Jaruga i in., 2014, rozdz. 13). Zarządzanie typu ABM ma wymiar operacyjny i strategiczny. Wymiar strategiczny wiąże się z wyborem, na podstawie danych z rachunku ABC, określonych działań i zadań, które przedsiębiorstwo powinno wykonywać. W wymiarze strategicznym ABM dąży do zmiany struktury działań z kosztownych na tańsze i obejmuje decyzje dotyczące (Kaplan, Cooper, 2000, s. 21–22):

- projektowania rozwoju produktów;
- kształtowania struktury asortymentowej i kalkulacji cen wyrobów;
- doboru dostawców, tworzenia relacji z klientami;
- segmentacji rynku i wyboru kanałów dystrybucji.

Rachunek kosztów jakości dotyczy ustalania i monitorowania kosztów związanych z tworzeniem, identyfikacją, naprawą i zapobieganiem wadom produktów (zob. np. Ciechan-Kujawa, 2005). W rachunku kosztów należy ujmować wszystkie koszty związane z jakością, czyli te, które są skutkiem niedostatecznej jakości, jak i te, które mają zapewnić wymagany poziom jakościowy produktów. Koszty jakości są zazwyczaj dzielone na:

- koszty dostosowania jakości (zapobiegania złej jakości), składające się z kosztów prewencji i kosztów oceny;
- koszty niedostosowania jakości (koszty wystąpienia złej jakości, koszty błędów), obejmujące koszty wewnętrzne i zewnętrzne błędów.

Wyodrębnianie i pomiar określonych kategorii kosztów jakości w systemie ewidencyjnym rachunkowości stanowi podstawę do sporządzania raportów wewnętrznych z kosztów jakości: krótkookresowego z wykonania budżetu; wielookresowego przedstawiającego koszty jakości dla dwóch lub więcej okresów; raportu z osiągnięcia celu długookresowego, w którym porównuje się koszty faktyczne z celem długookresowym (Jaruga i in., 2014, rozdz. 15). Raporty dotyczące kosztów jakości mają umożliwiać ocenę postępów w zakresie jakości i efektywności nakładów na dostosowanie jakości do wymagań klientów, a także skierować uwagę kierownictwa na priorytetowe kwestie jakości, które należy rozwiązać. Identyfikując koszty jakości oddzielnie, przedsiębiorstwa mogą wykorzystać je jako przewagę konkurencyjną w celu dostarczania wyrobów, towarów lub usług, które są atrakcyjne dla klientów (Nik Abdullah i in., 2022).

4.2.2. Planowanie, kontrola i pomiar wyników

Do tej grupy metod strategicznej rachunkowości zarządczej są zaliczane: budżetowanie kapitałowe, benchmarking i metody zintegrowanego pomiaru wyników.

Budżetowanie kapitałowe obejmuje metody i techniki rachunkowości zarządczej wspomagające podejmowanie decyzji inwestycyjnych i kontrolę ich wykonania, a zatem dotyczy decyzji długookresowych. Budżetowanie kapitałowe koncentruje się bowiem na projektach i przedsięwzięciach, których skutki rozkładają się na wiele lat. Metodyka budżetowania kapitałowego jest promowana co najmniej od lat 50. XX wieku, czyli od drugiego etapu rozwoju rachunkowości zarządczej. Obejmuje ona zasady i procedury oceny efektywności planowanych przedsięwzięć inwestycyjnych (zob. np. Drury, 2012, rozdz. 13; Horngren i in., 2015, rozdz. 21; Jaruga i in., 2014, rozdz. 16; Karmańska, 2006, rozdz. 15; Sobańska, 2010, rozdz. 8; Sojak, 2012, rozdz. 16–18).

W rachunku efektywności inwestycji, który jest sednem budżetowania kapitałowego, uwzględnia się taką kategorię ekonomiczną, będącą wynikiem zastosowania projektu, której optymalizacja umożliwiałaby wzrost wartości przedsiębiorstwa w długim okresie, a więc jego rozwój w przyszłości. Kategorią tą są przepływy pieniężne netto, tzn. różnica między wpływami a wydatkami związanymi z realizacją inwestycji i użytkowaniem przedsięwzięcia inwestycyjnego w poszczególnych latach okresu objętego rachunkiem opłacalności. Niezbędne jest zatem opracowanie prognozy przepływów pieniężnych netto dla ocenianych wariantów projektu inwestycyjnego w poszczególnych latach planowanego okresu ich wdrażania i funkcjonowania. Do oceny efektywności przedsięwzięć inwestycyjnych są stosowane metody tradycyjne i dyskontowe. Do tradycyjnych (prostych) metod oceny efektywności zalicza się: okres zwrotu nakładów inwestycyjnych, stopę zwrotu nakładów inwestycyjnych (ROI), stopę zwrotu kapitału własnego i księgową stopę zwrotu. Metody zdyskontowanych przepływów pieniężnych obejmują: metodę zaktualizowanej (bieżącej) wartości netto (NPV), metodę wewnętrznej stopy zwrotu (IRR), metodę zmodyfikowanej wewnętrznej stopy zwrotu (MIRR), a także wskaźniki: wartość zaktualizowaną netto (NPVR) i indeks zyskowności (PI). Dzięki uwzględnianiu w metodach dyskontowych całego planowanego okresu funkcjonowania przedsięwzięcia i zmiany wartości pieniądza w czasie (poprzez dyskontowanie) są one bardziej miarodajnymi metodami oceny efektywności projektów inwestycyjnych niż metody tradycyjne.

Benchmarking jest metodą regularnego porównywania procesów wewnętrznych przedsiębiorstwa do idealnego standardu wyników (Cadez, Guilding, 2008). Według American Productivity Quality Center jest to „proces identyfikacji i zrozumienia najlepszych praktyk i procesów zarządzania oraz ich przejmowania od innych światowych organizacji w celu wspomagania swojej organizacji w poprawie efektywności działania” (Jarugowa i in., 1997, s. 121). Metoda ta wymaga więc wskazania najlepszych praktyk poza podmiotem gospodarczym i polega na ciągłym porównywaniu procesów, działań lub wyników z wyznaczonym wzorcem. Porównania mogą dotyczyć różnych kwestii, w tym strategicznych, operacyjnych i satysfakcji klientów. Zdaniem R. Kowalaka (2007, s. 66) benchmarking strategiczny polega na porównaniu procedur i procesów, obejmując wybór produktów, rynków produktów, rynków zbytu, misji i celów strategicznych, które mają bezpośredni wpływ na podejmowane decyzje o charakterze strategicznym,

np. inwestycyjnych, dotyczących badań i rozwoju. Najlepsze praktyki są zazwyczaj identyfikowane przez podmiot zewnętrzny w stosunku do przedsiębiorstwa lub przez wewnętrzną jednostkę przedsiębiorstwa. Głównym celem benchmarkingu jest poprawa wyników, aczkolwiek skuteczne stosowanie tej metody może być bardzo czasochłonne i kosztowne, dlatego przedsiębiorstwo musi rozważyć koszty i korzyści płynące z jej użytkowania.

Zintegrowany pomiar wyników to pomiar dokonań finansowych i niefinansowych, strategicznych i operacyjnych organizacji z użyciem zintegrowanego systemu pomiaru wyników, tj. systemu pomiaru spełniającego wiele wymogów, sprzężonego z innymi metodami rachunkowości zarządczej i koncepcjami zarządzania, a zwłaszcza opartego na rachunku kosztów działań (Szychta, 2007b, s. 175). Systemy pomiaru wyników w praktyce przedsiębiorstw różnią się koncepcją, która znajduje się u podstaw ich budowy (np. nastawienie na kontrolę wykonania, wspieranie zarządzania opartego na wartości dla akcjonariuszy albo klientów bądź interesariuszy), a także strukturą i stopniem złożoności. Aby system pomiaru wyników stanowił skuteczny instrument zarządzania wynikami przedsiębiorstwa, musi spełniać wiele warunków, np.: 1) być zintegrowany ze strategią i celami jednostki gospodarczej, w których należy uwzględnić fazy cyklu życia produktów jednostki; 2) zawierać wyważone i osiągalne poziomy celów, których realizacja podlega pomiarowi; 3) odnosić się do wszystkich szczebli zarządzania i dziedzin działalności jednostki; 4) zawierać sprzężenie zwrotne z procesami podejmowania decyzji, aby informacje o osiągniętych wynikach stymulowały menedżerów i podwładnych do działania (Szychta, 2007b, s. 174–175).

Przedstawiciele środowiska akademickiego i praktycy opracowali różnorodne modele i ramy koncepcyjne pomiaru dokonań przedsiębiorstw – od stosunkowo prostych do bardzo złożonych (zob. Michałak, 2005, 2008; Niemiec, 2016; Nita, 2009). Należą do nich m.in. francuska koncepcja pomiaru wyników *Tableau de Bord*, zwana tablicą rozdzielczą (Lebas, 1994; Szychta, 2007a, s. 474–482), macierz pomiaru dokonań (Keegan i in., 1989), model strategicznego pomiaru i raportowania (*Strategic Measurement and Reporting Technique* – SMART) (Lynch, Cross, 1992), pomiar wyników według sześciu wymiarów przeznaczony dla branż usługowych (Brignall i in., 1991), zbilansowana (strategiczna) karta wyników (*Balanced Scorecard* – BSC) (Kaplan, Norton, 1992, 1996).

Szczególną rolę wśród metod zintegrowanego pomiaru i zarządzania wynikami odgrywa *Balanced Scorecard*, której koncepcję opracowali i rozpropagowali R. Kaplan i D. Norton (1992, 1996, 2000, 2001a, 2004). Autorzy tej koncepcji przekonują, że strategiczna karta wyników „jest czymś więcej niż systemem mierzenia efektywności operacyjnej. Nowatorskie przedsiębiorstwa stosują ją jako system zarządzania strategicznego, wspomagający realizację strategii w długim okresie” (Kaplan, Norton, 2001a, s. 29). Zbilansowana karta wyników jest przede wszystkim narzędziem wdrażania strategii jednostki gospodarczej, umożliwiającym przełożenie strategii na działania operacyjne. W szczególności może być wykorzystana do (Kaplan, Norton, 2001a, s. 36, 258; 2001b, s. 12–22):

- przedstawiania i wyjaśniania strategii wewnątrz organizacji;
- ukierunkowania i dopasowania do strategii organizacji celów i działań jej zespołów kierowniczych, oddziałów, zasobów ludzkich, a także techniki informacyjnej i środków finansowych;
- powiązania strategii z celami długoterminowymi i budżetami rocznymi;
- formułowania i programowania inicjatyw strategicznych;
- pozyskiwania informacji zwrotnej w celu uczenia się i doskonalenia strategii.

BSC stanowi metodę SRZ, która sprzyja także zastosowaniu metod operacyjnej rachunkowości zarządczej na etapie wdrażania i monitorowania realizacji strategii, takich jak: kalkulacja kosztów procesów i produktów w rachunku kosztów działań, budżetowanie operacyjne, ustalanie i analiza odchyłeń faktycznych wielkości wskaźników od wielkości planowanych, określonych w poszczególnych perspektywach zbilansowanej karty. Koncepcja zbilansowanej karty wyników łączy więc strategiczny i operacyjny wymiar rachunkowości zarządczej.

4.2.3. Metody dla wsparcia strategicznego podejmowania decyzji

Do metod wspierających strategiczne podejmowanie decyzji należą strategiczny rachunek kosztów, strategiczne ustalanie cen oraz wycena marki.

Strategiczny rachunek kosztów jest również nazywany **strategicznym zarządzaniem kosztami** (SZK), które było propagowane głównie przez J.K. Shanka i V. Govindarajana (1992, 1993a, 1993b), o czym była już mowa w rozdziale trzecim. Ta metoda ocenia wpływ finansowy różnych decyzji zarządczych, w których dane kosztowe są wykorzystywane do opracowywania lepszych strategii w celu uzyskania przewagi konkurencyjnej. W tej metodzie bierze się pod uwagę koncepcję zarządzania strategicznego (łańcuch wartości) i koncepcję marketingową (pozycjonowanie produktu) jako najbardziej istotne w strategicznym podejmowaniu decyzji, koncentrując się w ten sposób na kwestiach zewnętrznych i dotyczących przyszłości. Dane o kosztach są wykorzystywane do opracowywania i wdrażania lepszych strategii, które zapewnią przedsiębiorstwu trwałą przewagę konkurencyjną. Metoda wykorzystuje zatem dane kosztowe do strategicznego podejmowania decyzji, które mają orientację zewnętrzną i przyszłościową. Jeśli strategiczny rachunek kosztów jest stosowany prawidłowo, może zapewnić firmie znaczne korzyści, lecz jest czasochłonny i kosztowny (Nik Abdullah i in., 2022).

Strategiczne ustalanie cen wymaga analizy czynników strategicznych, takich jak reakcje cenowe konkurentów, elastyczność cenowa popytu, wzrost rynku, ekonomia skali i doświadczenie w podejmowaniu decyzji cenowych przez menedżerów przedsiębiorstwa (Cadez, Guilding, 2008). W ustalaniu cen sprzedaży produktów na potrzeby decyzji długookresowych, które jest oparte na tradycyjnym podejściu, tj. odbywa się według formuły „koszt plus”, są uwzględniane uwarunkowania wewnętrzne przedsiębiorstwa (jednostkowy koszt pełny plus narzut zysku jako procent kosztów pełnych). W podejściu strategicznym informacje o kosztach

i narzucie zysku jako składowych ceny sprzedaży powinny być uzupełniane informacjami dotyczącymi możliwych reakcji konkurentów na wszelkie proponowane zmiany w polityce cenowej przedsiębiorstwa. Wykorzystanie informacji rynkowych pozwala rozpoznać znaczenie otoczenia zewnętrznego i to, w jaki sposób można oczekiwać, że konkurenci zareagują na działania rynkowe danego przedsiębiorstwa. Metoda strategicznego ustalania cen sprzedaży jest bardziej ukierunkowana na czynniki zewnętrzne i wymaga zaangażowania większych zasobów w przedsiębiorstwie w celu pozyskania informacji.

Wycena marki polega na ustaleniu jej wartości i stanowi podstawę do monitorowania siły marki. Marka, będąc kategorią interpretacji i analizy głównie w sferze marketingu, nie może być pomijana w nauce i praktyce rachunkowości, zwłaszcza zorientowanych na strategiczne zarządzanie przedsiębiorstwem. Uzasadnieniem tego stwierdzenia jest konieczność wiarygodnej wyceny marek oraz ich ujawniania w sprawozdaniach finansowych podmiotów gospodarczych lub w innych sprawozdaniach przedstawiających ich dokonania oraz wpływ kapitału intelektualnego¹ na ich poziom, w tym marki, która jest jednym z elementów tego kapitału (Szychta, 2007a, s. 102).

Marka jest pojęciem różnorodnie definiowanym w literaturze naukowej i publikacjach popularnonaukowych². W węższym znaczeniu, wyrażonym w definicji przez Amerykańskie Stowarzyszenie Marketingu, „marka to nazwa, termin, symbol, wzór lub ich kombinacja stworzona celem identyfikacji dóbr i usług sprzedawcy lub ich grupy i wyróżnienia ich spośród konkurencji” (Kotler, 1999, s. 410). Takie ujęcie marki czyni ją synonimem znaku towarowego. W szerszym znaczeniu marka jest wielowymiarową konstrukcją, za pomocą której menedżerowie przedsiębiorstwa zwiększają wartość produktu, ułatwiając jednocześnie klientom jego rozpoznanie i ocenę wartości (Gierusz, Paszkiewicz, 2006, s. 55). Z jednej strony marka identyfikuje produkt, jego wytwórcę albo sprzedawcę, z drugiej zaś – określa relacje między produktem a jego konsumentami, ponieważ umożliwia charakterystykę np. ich statusu ekonomicznego, gustu, stylu życia.

Marki różnią się wartością i siłą oddziaływania na rynku (Kotler, 1999, s. 411). Na skutek podejmowania odpowiednich decyzji oraz działań strategicznych i taktycznych dotyczących marek, menedżerowie mogą zapewnić osiągnięcie wyższych zysków i zmniejszenie ryzyka działalności firmy. W celu zarządzania marką niezbędne jest ustalenie jej wartości, co nie jest łatwym zadaniem. Do wyceny marek

1 Termin „kapitał intelektualny” ma wiele znaczeń i jest często stosowany zamiennie z określeniami: „własność intelektualna”, „aktywa intelektualne”, „aktywa wiedzy”, choć nie są to pojęcia tożsame. Kapitał intelektualny to kapitał niefinansowy, odzwierciedlający ukrytą lukę między wartością rynkową a wartością księgową przedsiębiorstwa; ma charakter zobowiązań, a nie majątku (aktywów). Kapitał intelektualny składa się z kapitału ludzkiego, kapitału organizacyjnego (strukturalnego) i kapitału klienckiego (relacyjnego) (zob. np. Szychta 2007a, s. 93–100).

2 Różne zakresy znaczeniowe i kluczowe kategorie stosowane do wyrażenia istoty marki są tematem licznych publikacji (zob. np. Urbanek, 2002, 2019).

są zastosowane różne metody, które są dzielone na metody: kosztowe, rynkowe i dochodowe, w tym metodę mnożnikową Interbrand.

Marka wpływa na wartość przedsiębiorstwa, jest składnikiem tworzącym wartość firmy (*goodwill*)³. Udział najcenniejszych marek w wartości rynkowej spółek przekracza nawet 50% tej wartości⁴. Traktowanie nakładów ponoszonych na budowanie marki jako inwestycji, a nie wydatku operacyjnego podkreśla długoterminowy charakter marki i jej znaczenie w zdobywaniu przewagi konkurencyjnej przez przedsiębiorstwo.

4.2.4. Rachunki dotyczące konkurentów

Metodami SRZ skupionymi na konkurentach firmy są ocena kosztów konkurencji, monitorowanie pozycji konkurencyjnej oraz ocena wyników konkurentów.

Ocena kosztów konkurencji jest metodą polegającą na regularnym informowaniu o aktualnych oszacowanych jednostkowych kosztach produktów konkurentów. Aby przedsiębiorstwa liczyły się na rynku i sprostały konkurencji, muszą wiedzieć, kim są ich konkurenci i oceniać ich status kosztowy. Zwolennicy tej metody, zwłaszcza Simmonds (1982) i Bromwich (1990), twierdzili, że ocena względnej pozycji kosztowej kluczowego konkurenta może przynieść lepsze zrozumienie strategicznego środowiska decyzyjnego danego przedsiębiorstwa. W celu uzyskania informacji o kosztach ponoszonych przez konkurentów, w szczególności przez kluczowego rywala, niezbędne jest systematyczne i uważne analizowanie jego sprawozdań finansowych, np. kwartalnych w przypadku spółek giełdowych, śledzenie wszelkich prognoz i wiadomości bieżących w mediach na temat kosztów. Poznanie poziomu i struktury kosztów konkurentów jest kluczowe dla przeprowadzenia analizy porównawczej ich pozycji kosztowej, co ma szczególne znaczenie przy formułowaniu i realizacji strategii konkurencyjnej, gdy np. przedsiębiorstwo zamierza wejść z nowym produktem na rynek albo konkuruje ono głównie poziomem ceny (zob. Świdarska, 2003, s. 224–230).

Monitorowanie pozycji konkurencyjnej jest metodą zakładającą, że pozycja konkurencyjna stanowi niematerialny składnik szeroko rozumianych aktywów przedsiębiorstwa. Pozycja konkurencyjna przedsiębiorstwa determinuje jego siłę rynkową, potwierdzoną np. poziomem zysku, udziałem w rynku bądź tempem wzrostu wartości przedsiębiorstwa. Firma o silnej pozycji konkurencyjnej będzie

3 Marka może być ujmowana w bilansie jako składnik aktywów, w zbiorze wartości niematerialnych i prawnych, jeśli zostanie nabyta w oddzielnej transakcji. Zgodnie z Międzynarodowym Standardem Rachunkowości nr 38 „Wartości niematerialne” i polskimi regulacjami rachunkowości (ustawą o rachunkowości), nie należy ujmować wewnętrznie wytworzonej marki jako składnika aktywów (zob. np. Gierusz, Paszkiewicz, 2006, s. 65–67).

4 W 2024 r. na liście 100 najlepszych marek globalnych, według metodyki stosowanej przez brytyjską agencję Interbrand, pierwsze pięć miejsc zajmują: Apple, Microsoft, Amazon, Google i Samsung (Interbrand, 2024).

wykazywać większą siłę rynkową, wysokie wyniki pod względem zwrotu ze sprzedaży, obrotów i spektakularnego wzrostu sprzedaży. Z kolei niska pozycja konkurencyjna oznacza, że firma ma niskie wyniki pod względem rentowności sprzedaży, obrotów i wzrostu sprzedaży (lub ujemnego wzrostu) w porównaniu z konkurentami.

Analiza pozycji konkurencyjnej może dotyczyć własnego przedsiębiorstwa i konkurentów w branży. W przypadku rywala rynkowego jest przeprowadzana poprzez ocenę i monitorowanie trendów w jego sprzedaży, udziale w rynku, kosztach jednostkowych i wskaźnikach rentowności, w tym wskaźniku rentowności sprzedaży (ROS). Kluczowymi źródłami tych informacji są okresowe sprawozdania finansowe, sprawozdania zarządu z działalności, sprawozdania na temat informacji niefinansowych, a od 2024 roku sprawozdania zrównoważonego rozwoju, które będą w następnych latach sporządzane w Unii Europejskiej przez coraz większą liczbę spółek. Informacje otrzymane w wyniku tej analizy mogą stanowić podstawę do oceny strategii rynkowej konkurenta. Uzyskane informacje o konkurentach powinny być wykorzystane przez zarząd i specjalistów ds. rachunkowości zarządczej do oceny pozycji swojego przedsiębiorstwa w stosunku do głównych konkurentów, a w konsekwencji do formułowania i kontrolowania własnej strategii. Znajomość konkurentów, ich mocnych i słabych stron oraz modeli biznesu, stanowi użyteczną wiedzę dla każdej firmy, która chce zdobyć przewagę konkurencyjną albo utrzymać swoją pozycję rynkową.

Ocena wyników konkurentów polega na analizowaniu wyników finansowych memoriałowych (zysków) i kasowych (przepływów środków pieniężnych) rywali rynkowych. Służy temu szczegółowa analiza opublikowanych sprawozdań finansowych konkurentów. Analiza ta dostarcza danych do oceny strategicznych wyników konkurentów i zidentyfikowania ich kluczowych źródeł przewagi konkurencyjnej. Jak uważają Cadez i Guilding (2008), sprawozdania finansowe konkurenta powinny być wykorzystywane do ustalenia, co wyróżnia dane przedsiębiorstwo od konkurenta. Analiza wyników konkurencji z finansowego punktu widzenia powinna być rozszerzona o rozpoznanie wyników (dokonań) pozafinansowych na podstawie dostępnych raportów zawierających także informacje niefinansowe.

4.2.5. Rachunki dotyczące klientów

Do grupy metod SRZ skoncentrowanych na klientach są zaliczane: analiza rentowności klientów, analiza rentowności klienta w całym okresie życia i wycena klientów jako aktywów.

Analiza rentowności klientów jest metodą, która wymaga ustalania wskaźnika rentowności sprzedaży produktów lub towarów (wskaźnika ROS albo wskaźnika zrealizowanej marży) dla konkretnych indywidualnych klientów lub grup klientów, wyodrębnionych według kryteriów istotnych dla zarządzających. Podział na grupy powinien być oparty na segmentacji klientów np. pod względem ich wielkości,

kraju pochodzenia, przewidywanego czasu realizacji zawartych umów lub innych kryteriów o charakterze strategicznym. W celu ustalenia wskaźników rentowności niezbędna jest ewidencja przychodów ze sprzedaży produktów lub towarów na rzecz poszczególnych klientów i wyodrębnionych grup oraz identyfikacja kosztów, które są ponoszone w związku ze sprzedażą dla określonych klientów. Klienci mogą znacznie różnić się pod względem kosztów, jakie są ponoszone przez przedsiębiorstwo na ich rzecz. Niektórzy klienci mogą powodować więcej nakładów pracy przy przetwarzaniu zleceń, sortowaniu i pakowaniu produktów lub towarów, załadunku i transporcie niż inni odbiorcy. Ponadto sprzedaż przez pewne kanały dystrybucji lub na danych obszarach może wymagać innego przygotowania produktów do sprzedaży (wielkość i rodzaj opakowania), przetwarzania zamówień itp. niż dystrybucja w inny sposób lub na innym terenie. Jednoczesne analizowanie kosztów obsługi poszczególnych klientów i wskaźników rentowności umożliwia ustalenie, którzy klienci są najbardziej cenni dla sprzedawcy, a którzy deficytowi i należy zmodyfikować dla nich warunki sprzedaży produktów lub towarów (Kaplan, Cooper, 1998, s. 193).

Systematyczne prowadzenie analizy rentowności klientów jest możliwe wtedy, gdy w przedsiębiorstwie jest stosowany system rachunku kosztów działań. W takim systemie dokonuje się bowiem pomiaru i ewidencji wielkości działań i ich kosztów na rzecz sprzedaży produktów lub towarów wchodzących w skład zamówień dla konkretnych klientów, grup klientów i segmentów rynku. Prowadzenie rachunku kosztów działań stanowi podstawę do sporządzania raportów wewnętrznych o rentowności sprzedaży klientom i ich grupom, zawierających informacje o przychodach, kosztach i wynikach ze sprzedaży w wartościach bezwzględnych i względnych (wskaźniki rentowności sprzedaży) (zob. np. Jaruga i in., 2014, rozdz. 13, pkt 13.4).

Analiza rentowności klienta w całym okresie życia jest metodą ustalania rentowności i podstawą oceny opłacalności sprzedaży dla klienta w dłuższym okresie. Przy tej ocenie uwzględnia się przewidywany przyszły czas sprzedaży dla klienta, bierze pod uwagę wszystkie oczekiwane przyszłe przychody ze sprzedaży i inne korzyści wynikające ze współpracy z klientem (np. wpływ na wizerunek danej firmy zawarcia przez nią długoterminowej umowy z dużą spółką giełdową), a także przyszłe przewidywane koszty związane z obsługą konkretnego klienta. Przy tym podejściu nie oblicza się rocznych zysków, których można oczekiwać od konkretnego klienta, ale prognozowane zyski ogółem, które będą rezultatem przyszłych relacji handlowych z konkretnym klientem. Ograniczeniem tej metody są trudności w przewidywaniu, jak długo dane przedsiębiorstwo pozostanie klientem firmy (Nik Abdullah i in., 2022).

Analogicznie do przedsiębiorstw i produktów, klienci mają swoje cykle życia, które dzielą się na fazy. Zidentyfikowanie i analiza faz cyklu życia klientów danego przedsiębiorstwa są przydatne w budowaniu relacji z klientami i prognozowaniu zysków ze sprzedaży. Cykl życia klienta jest dzielony na trzy fazy, tj. pozyskanie, obsługę i utratę klienta (Lew, 2015) albo na cztery fazy: pozyskania, rozwoju (pogłębiania), retencji i odejścia klienta (Li, 2018). Różne fazy cyklu życia klienta stawiają

przed przedsiębiorstwami odmienne problemy i możliwości, dlatego w poszczególnych fazach cyklu życia klienta niezbędne jest stosowanie innych strategii związanych z finansowaniem, magazynowaniem, sprzedażą, zarządzaniem zasobami ludzkimi, tworzeniem i utrzymywaniem relacji z klientami (Lew, 2015).

Każda faza w cyklu życia klienta ma inny czas trwania. Przedsiębiorstwa w różnych branżach lub działające w innych warunkach konkurencji rynkowej różnią się czasem trwania poszczególnych faz, a w niektórych branżach firmy mogą mieć połączone fazy pozyskania i rozwoju (Li, 2018). Faza pozyskania to początkowy i krótki etap, w którym przedsiębiorstwo rozpoczyna relację z klientem. Oferuje wtedy swoje usługi bezpłatnie lub za niską cenę. Znaczna część sumy kosztów marketingu, sprzedaży, dostaw i administracyjnych powinna być wtedy przeznaczana na działania związane z rozwojem marketingu. Natychmiastowy zysk nie jest oczekiwanym celem w tej fazie. W drugiej fazie następuje pogłębianie relacji z klientem i są rozpoznawane jego oczekiwania. W tej fazie kumuluje się zamówienia i kształtują się rutyny sprzedażowe. Koszty działań marketingowych są stosunkowo wysokie, chociaż nakłady związane z transakcjami sprzedaży są niskie. W fazie rozwoju marże zysku powinny stopniowo zwiększać się. Faza retencji to etap, w którym oczekiwania między stronami sprzedającymi a kupującymi są już ustalone, a dobre doświadczenia przeradzają się w efektywne praktyki. Relacje z klientami można utrzymać dzięki wysokiej jakości usług, zarządzaniu wzajemnymi oczekiwaniami, stabilnemu personelowi sprzedaży. W tej fazie powinno być mniej działań związanych z rozwojem marketingu niż w poprzednich fazach, a koszty są bardziej ukierunkowane na działania związane z transakcjami sprzedaży, przedsiębiorstwo powinno w związku z tym utrzymywać rozsądną marżę zysku. W ostatniej fazie następuje odejście klienta, co może być spowodowane sytuacją rynkową lub problemami wewnętrznymi u klienta. Ta faza charakteryzuje się niskim poziomem działań w sferze obsługi klienta i niewielkimi wydatkami administracyjnymi. Zysk ze sprzedaży przestaje być osiągany. Zrozumienie wzorca kształtowania się kosztów marketingu, sprzedaży, dostaw i administracyjnych w każdej fazie pomaga kierownictwu przedsiębiorstwa kontrolować koszty w relacji do działań obsługi klienta (Li, 2018, s. 61–63), a zatem sporządzać rachunek kosztów klienta (zob. np. Lew, 2015).

Wycena klientów jako aktywów jest stosunkowo trudną metodą SRZ. Polega na ustalaniu wartości, jaką mają klienci dla przedsiębiorstwa-sprzedawcy. Można to uczynić, obliczając wartość bieżącą (zdyskontowaną) wszystkich przyszłych strumieni zysków przypisywanych konkretnemu klientowi. Z perspektywy marketingowej dość powszechne jest traktowanie klientów jako aktywów, dlatego w niektórych przedsiębiorstwach specjaliści ds. marketingu mają tendencję do przypisywania wartości swojej bazie klientów. Jednak w praktyce niełatwo jest ustalić wartość klientów, ponieważ nie będą oni na stałe związani z przedsiębiorstwem, a przyszłe zyski od klientów są nieprzewidywalne (Nik Abdullah i in., 2022). Metodę obliczania wartości klienta przedstawia np. Li (2018, rozdz. 5), który stwierdza, że wartość klienta w całym okresie jego życia jest dojrzałą koncepcją, szeroko stosowaną, szczególnie w marketingu bezpośrednim lub sprzedaży internetowej. Jest to metoda

również popularna wśród przedsiębiorstw zorientowanych na klienta, ponieważ strategie marketingowe odgrywają kluczową rolę w ogólnym kierunku rozwoju przedsiębiorstwa.

4.3. Metody strategicznej rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na zrównoważony rozwój

Jak ustalono w trzecim rozdziale tej monografii, celami SRZ zorientowanej na zrównoważony rozwój jest dostarczanie informacji przydatnych dla zrównoważonego strategicznego zarządzania podmiotami gospodarczymi i na potrzeby sporządzania zewnętrznych sprawozdań ze zrównoważonego rozwoju podmiotu, które to sprawozdania stanowią podstawę do przeprowadzenia rozrachunku z odpowiedzialności ekonomicznej, społecznej i środowiskowej podmiotu wobec jego interesariuszy. Aby metody i narzędzia strategicznej rachunkowości zarządczej odwzorowywały zrównoważony rozwój przedsiębiorstw, włączających się w spełnianie CZR sformułowanych przez ONZ, należy w nich brać pod uwagę:

- zewnętrzne skutki działalności podmiotu gospodarczego, tj. koszty i korzyści funkcjonowania podmiotu wykraczające poza jego prawne granice;
- długookresowe wpływy obecnej działalności podmiotu na środowisko przyrodnicze i otoczenie społeczne;
- wpływ działalności podmiotu gospodarczego na przyszłe pokolenia.

Nie są to postulaty łatwe do zrealizowania. Potrzebne są modyfikacje w zastosowaniu niektórych metod SRZ nazywanych klasycznymi, przemysłane wdrażanie odpowiednich narzędzi z zakresu środowiskowej rachunkowości zarządczej (*Environmental Management Accounting* – EMA) oraz wprowadzanie nowatorskich rozwiązań dla ujęcia nowych zagadnień, w tym o charakterze społecznym.

Spśród klasycznych metod strategicznej rachunkowości zarządczej szczególnie przydatne są:

- rachunek kosztów działań jako metoda wyodrębnienia i pomiaru procesów i ich kosztów w przedsiębiorstwach działających zgodnie z modelem gospodarki cyrkularnej;
- rachunek kosztów docelowych produktu, uwzględniający koszty ochrony i restytucji zasobów przyrody zużywanych do wytwarzania wyrobów lub świadczenia usług;
- całościowy rachunek kosztów i wyników cyklu życia produktu, biorący pod uwagę koszty wpływu wytwarzania i użytkowania produktu na środowisko i społeczeństwo, zwany środowiskowym rachunkiem kosztów cyklu życia produktu (zob. Biernacki, 2018);
- pomiar i analiza wewnętrznych i zewnętrznych kosztów środowiskowych (zob. np. Szadziwska, 2013; Szadziwska i in., 2021, rozdz. 2);

- zbilansowana karta wyników jako narzędzie pomiaru celów i dokonań zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstwa (zob. Skoczylas i in., 2024, rozdz. 5; Szadziwska i in., 2021, rozdz. 3);
- budżetowanie kapitałowe i inne koncepcje służące ocenie efektywności społecznie odpowiedzialnych przedsięwzięć inwestycyjnych (zob. np. Szadziwska i in., 2021, podrozdział 4.4).

Ze względu na zbieżność celu środowiskowej rachunkowości zarządczej, której koncepcja jest propagowana od prawie trzech dekad, tj. wspieranie rozwoju przedsiębiorstw, tak aby obejmował aspekty ekonomiczne i środowiskowe, z celami SRZ (dla) zrównoważonego rozwoju, niezbędne jest korzystanie z odpowiednio dobranych narzędzi środowiskowej rachunkowości zarządczej. Burritt i in. (2002) opracowali kompleksowe ramy środowiskowej rachunkowości zarządczej (EMA), które miały istotny wpływ na postrzeganie zakresu tematycznego i metod EMA (tabela 15).

Ramy te pokazują, że środowiskowa rachunkowość zarządcza obejmuje szeroki zestaw różnych narzędzi, dostarczających informacji wspierających menedżerów w poprawie wyników środowiskowych i ekonomicznych organizacji, w tym jej skutków poza granicami organizacji. Tak traktowana rachunkowość zarządcza nie ogranicza się do wyników finansowych i wskaźników, lecz uwzględnia także dokonania środowiskowe i wskaźniki fizyczne. Obejmuje planowanie, kontrolę i koordynację działań mających znaczenie dla środowiska, motywowanie pracowników do angażowania się w poprawę stanu środowiska przyrodniczego oraz odpowiedzialność za komunikowanie wewnętrzne i zewnętrzne dla różnych typów i szczebli kierownictwa (Burritt i in., 2002, 2023).

Ramy środowiskowej rachunkowości zarządczej uwzględniają cztery kluczowe wymiary podejmowania decyzji:

- przeszłe i przyszłe wyniki;
- powtarzalne, rutynowe dostarczanie informacji i doraźne (*ad hoc*) informowanie;
- informacje finansowe i w wielkościach fizycznych;
- krótkoterminowe, operacyjne oraz długoterminowe, strategiczne problemy różnych typów menedżerów.

Ramy środowiskowej rachunkowości zarządczej zapewniają menedżerom przegląd kluczowych narzędzi EMA i wspierają wybór najbardziej odpowiednich, które mogą pomóc w poprawie wyników zrównoważonego rozwoju firmy. Kierownicy mogą wybierać metody najbardziej odpowiednie do ich uprawnień decyzyjnych i zakresu odpowiedzialności. Aby przedsiębiorstwo stało się zrównoważone, zarówno informacje fizyczne, jak i finansowe muszą być uwzględniane w różnych kontekstach decyzyjnych, w tym dotyczących inwestycji mających na celu zapewnienie przyszłego sukcesu przedsiębiorstwa. Zarząd przedsiębiorstwa oczekuje informacji do holistycznego zarządzania całym przedsiębiorstwem, jego dokonaniami i rozwojem. Powinien dążyć do znajdowania sposobów zapobiegania i ograniczania negatywnych skutków wpływu prowadzonej działalności na środowisko.

Tabela 15. Kompleksowe ramy środowiskowej rachunkowości zarządczej (EMA)

		Środowiskowa rachunkowość zarządcza (EMA)			
		Pieniężna EMA		Fizyczna EMA	
		Długi termin	Krótki termin	Długi termin	Krótki termin
Orientacja na przeszłość	Rutynowo generowane informacje	1. Środowiskowy rachunek kosztów (np. RKP, RKZ, ABC) ^{a)}	2. Wydatki kapitałowe i przychody powodowane czynnikami środowiskowymi	9. Rachunek przepływów materiałów i energii (krótkoterminowe wpływy na środowisko – poziomy produktu, oddziały i przedsiębiorstwa)	10. Rachunek kapitału środowiskowego (lub naturalnego)
	Informacje <i>ad hoc</i>	3. Ocena <i>ex post</i> istotnych decyzji dotyczących środowiskowego rachunku kosztów	4. Środowiskowy rachunek cyklu życia i rachunek kosztów docelowych Poinwestycyjna ocena indywidualnych projektów	11. Ocena <i>ex post</i> krótkoterminowych wpływów na środowisko	12. Ocena cyklu życia Ocena proinwestycyjna inwestycji środowiskowych w ujęciu fizycznym
Orientacja na przyszłość	Rutynowo generowane informacje	5. Pieniężne operacyjne budżetowanie środowiskowe	6. Środowiskowe długoterminowe planowanie finansowe	13. Fizyczne budżetowanie środowiskowe (przepływów i zapasów)	14. Środowiskowe długoterminowe planowanie fizyczne
	Informacje <i>ad hoc</i>	7. Rachunek kosztów istotny środowiskowo (specjalne zamówienia, asortyment produktów przy ograniczeniu mocy produkcyjnych)	8. Pieniężna ocena środowiskowych projektów inwestycyjnych Środowiskowe budżetowanie cyklu życia i ustalanie cen docelowych	15. Przewidywanie istotnych oddziaływań na środowisko (np. biorąc pod uwagę krótkoterminowe ograniczenia działań)	16. Fizyczna ocena inwestycji środowiskowych Analiza cyklu życia konkretnego projektu

Objaśnienie: ^{a)} RKP – rachunek kosztów pełnych, RKZ rachunek kosztów zmiennych, ABC – Activity-Based Costing (rachunek kosztów działań).

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Burritt i in. (2002, s. 43).

Menedżerowie najwyższego szczebla potrzebują zagregowanych informacji finansowych i fizycznych, strategicznych i operacyjnych, dotyczących przeszłych i przyszłych wyników organizacji w zakresie środowiska i gospodarki. Z kolei menedżerowie ds. środowiskowych powinni skupiać się na dwóch aspektach: wpływie środowiska przyrodniczego na przedsiębiorstwo i wpływie przedsiębiorstwa na środowisko. Dla nich szczególnie istotne są dane wyrażane w wielkościach fizycznych, dotyczące zapasów i przepływów materiałów i energii związanych z produktami – zarówno w perspektywie krótkoterminowej, jak i długoterminowej. Kierownicy ci powinni być wpierani takimi metodami, jak budżetowanie środowiskowe w ujęciu fizycznym i środowiskowe długoterminowe planowanie w wielkościach fizycznych (Burritt i in., 2023).

Wiele metod środowiskowej rachunkowości zarządczej prezentowanych w literaturze przedmiotu jest różnorodnie nazywana i ogólnie opisywana. Są one wynikiem autorskich pomysłów, eksperymentalnych wdrożeń w przedsiębiorstwach lub wytycznych takich instytucji, jak IFAC (2005), komisje i grupy ekspertów ONZ i instytucji UE. Na przykład w UE w ramach inicjatyw i działań różnych organizacji opracowano kilka zestawów narzędzi z zakresu SRZ, które mogą pomóc firmom z sektora MSP mierzyć ich zrównoważone dokonania (zob. Jones i in., 2023).

Przy organizacji systemu SRZ w podmiocie gospodarczym można wykorzystać wiele podejść do tworzenia wskaźników, kokpitów menedżerskich i kart wyników, które mogłyby uwzględniać zarówno elementy środowiskowe, jak i społeczne w pomiarze dokonań. Mogą to być wskaźniki indywidualne (jak ekonomiczna wartość bieżąca netto (ENPV), którą wykorzystywano w badaniach środowiskowych do wyceny korzyści i kosztów projektów oraz oceny projektów inwestycyjnych) albo zrównoważony zestaw kontrolny wskaźników, dostosowany do skali i specyfiki działalności oraz oddziaływań danego przedsiębiorstwa. A. Kocmanová i I. Šimberová (2014) przeanalizowały czynniki z zakresu środowiska, społeczeństwa i ładu korporacyjnego (*Environmental, Social, and Governance* – ESG) najlepiej determinujące wyniki biznesowe firm produkcyjnych w celu ustalenia zestawu kluczowych wskaźników wyników (KPI), które należałoby uwzględnić w panelu kontrolnym ESG (zob. Jones i in., 2023, s. 203). Zestaw tych wskaźników prezentuje tabela 16.

Tabela 16. KPI z zakresu ESG ściśle powiązane z wynikami biznesowymi

Perspektywa	Środowiskowa	Społeczna	Ładu korporacyjnego
Kluczowe wskaźniki wyników (KPI)	1. Inwestycje środowiskowe w stosunku do sprzedaży 2. Wydatki nieinwestycyjne na środowisko w stosunku do sprzedaży 3. Całkowita emisja w stosunku do sprzedaży 4. Całkowita emisja gazów cieplarnianych w stosunku do sprzedaży 5. Zużycie energii w stosunku do sprzedaży 6. Udział zużycia energii odnawialnej 7. Zużycie materiałów w stosunku do kosztów operacyjnych 8. Udział wykorzystanych materiałów pochodzących z recyklingu 9. Zużycie wody w stosunku do sprzedaży 10. Całkowita ilość odpadów (niebezpiecznych) w stosunku do sprzedaży	1. Wartość darowizn w stosunku do sprzedaży 2. Odpisy dla gmin z tytułu sprzedaży 3. Przypadki dyskryminacji w stosunku do ogółu pracowników 4. Odsetek kobiet w zatrudnieniu 5. Odsetek pracowników, którzy rozwiązali umowy o pracę 6. Czas szkoleń przypadający na pracownika 7. Choroby zawodowe w stosunku do liczby pracowników 8. Liczba zgonów w stosunku do liczby zatrudnionych 9. Odsetek zatrzymanych konsumentów 10. Łączna liczba reklamacji produktów	1. Informacje o celach spółki (0/1) 2. Informacje o wynikach finansowych (0/1) 3. Informacje o działaniach kontrolnych (0/1) 4. Przepływy pieniężne w stosunku do kapitału ogółem 5. (Zintegrowany) raport środowiskowy i społeczny (0/1) 6. Wynagrodzenie zarządu w stosunku do całkowitych kosztów pracy 7. Liczba niezależnych członków najwyższego kierownictwa 8. Struktura płciowa zarządu 9. Liczba sporów prawnych 10. Kwota grzywn i kar

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Jones i in. (2023, s. 203).

Z kolei w tabeli 17 wyszczególniono kluczowe narzędzia środowiskowej rachunkowości zarządczej z podziałem na cztery grupy w zależności od uwzględnienia zasięgu i czasu oddziaływania rezultatów funkcjonowania przedsiębiorstwa. W pierwszej grupie znajdują się kluczowe metody stosowane w obrębie procesu operacyjnego przedsiębiorstwa, w drugiej – metody, w których uwzględnia się zewnętrzne skutki środowiskowe działań przedsiębiorstwa, w trzeciej – metody odnoszące się do ujmowania długookresowych wpływów działalności przedsiębiorstwa, a w ostatniej – narzędzia uwzględniające wpływy międzypokoleniowe prowadzonej działalności gospodarczej.

Tabela 17. Narzędzia środowiskowej rachunkowości zarządczej jako składowe rachunkowości zrównoważonego rozwoju

Grupa narzędzi	Nazwa	Istota
I. Narzędzia w ramach procesu operacyjnego podmiotu, np. produkcyjnego	Rachunek kosztów przepływu materiałów	Szczegółowa analiza strat materiałów i energii w procesach produkcji przy użyciu jednostek fizycznych i pieniężnych
	Bilans przepływu materiałowego	Ilościowe zestawienie nakładów materiałów, energii, usług oraz wytworów działalności (wytworów gotowych, odpadów), ścieków i emisji gazów przez podmiot w danym okresie
	Rachunek kosztów środowiskowych	Klasyfikacja, pomiar i analiza kosztów środowiskowych generowanych przez przedsiębiorstwo
	Budżetowanie kosztów środowiskowych	Uwzględnianie kosztów środowiskowych w budżetach operacyjnych przedsiębiorstwa
II. Narzędzia sięgające poza prawne granice podmiotu gospodarczego	Ocena oddziaływania przedsięwzięcia inwestycyjnego na środowisko	Weryfikacja planowanej inwestycji pod względem zakresu jej oddziaływania na środowisko
	Rozszerzona analiza koszty–korzyści	Wyspecyfikowanie i analiza pozarynkowych kosztów i korzyści zasobów środowiska (np. rekreacyjne wykorzystanie zasobów zamiast gospodarczego, koszty i korzyści ochrony środowiska przyrodniczego)
	Ocena/rachunek kosztów cyklu życia produktu	Uwzględnienie zewnętrznych kosztów środowiskowych w kalkulacji kosztów w całościowym cyklu życia produktu – od fazy przedprodukcyjnej po fazę recyklingu i pozbycia się wykorzystanego produktu
	Rachunek kosztu pełnego	Rachunek ten jest związany z zasadą „zanieczyszczający płaci”. Polega na wyodrębnianiu kosztów wewnętrznych (w tym środowiskowych) i kosztów zewnętrznych działalności podmiotu; wymaga zidentyfikowania zewnętrznych kosztów związanych z działalnością podmiotu i włączenia ich w proces podejmowania decyzji przez kierownictwo

Grupa narzędzi	Nazwa	Istota
III. Narzędzia uwzględniające skutki długoterminowe	Metody analizy i oceny „zielonych” nakładów kapitałowych	Wykorzystanie do oceny proekologicznych projektów inwestycyjnych metod takich, jak: ocena kosztów całkowitych (<i>Total Cost Assessment</i>), ocena wielokryterialna (<i>Multi-criteria Assessment</i>), analiza ryzyka i niepewności (<i>Risk and Uncertainty Analysis</i>)
	Długookresowe fizyczne i finansowe planowanie środowiskowe	Sporządzanie planów długookresowych o charakterze środowiskowym w ujęciu rzeczowym i wartościowym
	Ocena/rachunek kosztów cyklu życia produktu	Uwzględnienie zewnętrznych kosztów środowiskowych w kalkulacji kosztów w całościowym cyklu życia produktu w podziale na fazy cyklu i czas ich trwania
IV. Narzędzia uwzględniające wpływy międzypokoleniowe	Zastosowanie potencjału tworzenia efektu cieplarnianego 100 albo 500	Zastosowanie wskaźnika GWP (<i>Global Warming Potential</i>) służącego do ilościowej oceny wpływu danej substancji na efekt cieplarniany. Wskaźnik GWP jest przeliczany dla okresu 100 albo 500 lat
	Rachunek kosztów odtworzenia terenu	Wyszczególnienie i oszacowanie wartości składników nakładów związanych z odtworzeniem walorów i funkcji przyrodniczych terenów, wykorzystanych gospodarczo (np. kopalni odkrywkowych)

Źródło: Szadziwska i in. (2021, s. 62–63).

Właściwy dobór i przemyślane wdrożenie w przedsiębiorstwie narzędzi rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na zrównoważony rozwój umożliwia ujęcie w jego systemie rachunkowości danych finansowych i niefinansowych dotyczących interakcji ze środowiskiem przyrodniczym i społecznym, a następnie ich prezentowanie w raportach zrównoważonego rozwoju. Dane te mogą stanowić podstawę podejmowania określonych decyzji przez zarządy przedsiębiorstw w zakresie ochrony i restytucji środowiska przyrodniczego i społecznego oraz oceny skutków działalności przedsiębiorstw przez różne grupy interesariuszy.

Bardzo ważne jest, aby specjaliści ds. strategicznej rachunkowości zarządczej zapewniali, by informacje zamieszczane w sprawozdaniach dotyczących zrównoważonego rozwoju były rzetelne, prezentowane przejrzysto i odnoszące się do istotnych ekologicznych i społecznych działań przedsiębiorstwa. Raportowanie powinno być skoncentrowane na podejmowanych usprawnieniach w funkcjonowaniu przedsiębiorstw, prezentować nie tylko pozytywne, ale także negatywne oddziaływania przedsiębiorstwa na otoczenie. Odpowiednie informacje przekazywane osobom

zewnętrznym – tym, które mają prawo wiedzieć, jak firmy na nie wpływają lub mogą na nie wpływać – muszą opierać się na rzetelnych, istotnych i porównywalnych danych. W pełni słuszna jest opinia Burritta i in. (2023), że nadmierne skupienie się na raportowaniu, audycie i weryfikacji raportów niesie ze sobą ryzyko powierzchowności i formalizmu sprawozdawczości ze zrównoważonego rozwoju. Zapobieganie greenwashingowi może nie wystarczyć, ponieważ skupienie się na (błyszczącej) komunikacji zewnętrznej i raportowaniu może odwrócić uwagę zarządów firm i kadry kierowniczej od projektowania i prowadzenia adekwatnych systemów rachunkowości środowiskowej (EMA) i zrównoważonego rozwoju (SMA) z odpowiednio dobranymi metodami. Jak dotychczas tego typu metody nie są jeszcze w pełni opisane, wystarczająco znane i stosowane w praktyce. Niezbędne są dalsze badania i analizy dotyczące ich struktury, przydatności i uwarunkowań wdrożenia, a także nowe koncepcje dotyczące ujęcia i opisu aspektów społecznych funkcjonowania podmiotów gospodarczych.

Celem SRZ jest dostarczanie i analiza informacji finansowych i niefinansowych, ważnych dla sformułowania, wdrażania i monitorowania realizacji strategii przedsiębiorstwa. Przedmiotem zainteresowania SRZ nie jest tylko sfera działalności operacyjnej przedsiębiorstwa, lecz wszystkie procesy w całym łańcuchu tworzenia wartości, a także zewnętrzne otoczenie przedsiębiorstwa (konkurenci, dostawcy, klienci, środowisko społeczne i przyrodnicze). Instrumentarium SRZ obejmuje metody planowania, pomiaru i analizy kosztów i wyników oraz tworzenia sprawozdań wewnętrznych, a także dostarczania informacji do raportów zewnętrznych o zrównoważonym rozwoju. Metody wchodzące w skład SRZ powinny uwzględniać zmieniony cel i rozszerzony zakres przedmiotowy systemów rachunkowości zarządczej przedsiębiorstw, wdrażanych dla zaspokajania potrzeb informacyjnych menedżerów i innych interesariuszy.

Rozdział 5.

Praktyka strategicznej rachunkowości zarządczej w świetle badań naukowych

5.1. Strategiczna rachunkowość zarządcza w krajach wysoko rozwiniętych

Strategiczna rachunkowość zarządcza wzbudza zainteresowania nie tylko od strony struktury konceptualnej i metodycznej, ale także z perspektywy faktycznego zastosowania w praktyce przedsiębiorstw w różnych krajach. W anglojęzycznej literaturze przedmiotu formułowano zróżnicowane opinie odnośnie do jej roli i wdrożenia w podmiotach gospodarczych. Rozciągają się one od stwierdzenia, że SRZ może być wymysłem akademickiej wyobraźni (Lord, 1996) do opinii o znaczącym wpływie na praktykę. Na przykład D. Otley (2001) uważał, że SRZ wywarła ogromny wpływ na myślenie praktykujących specjalistów ds. rachunkowości zarządczej i menedżerów. Mogło to być spowodowane wpływem publikacji kluczowych zwolenników SRZ, takich jak Shank, Bromwich, Cooper i Kaplan, a także aktywnością profesjonalnych organizacji (szczególnie CIMA w Wielkiej Brytanii i CPA w Australii)¹, które sponsorowały raporty badawcze i uwzględniały SRZ w programach szkoleń zawodowych i w rozwoju zawodu *management accountant*. Promowanie zagadnień z zakresu SRZ przez konsultantów zarządzania i opublikowanie wielu artykułów w cenionym czasopiśmie biznesowym „Harvard Business Review” także zwróciło uwagę menedżerów na całym świecie na wiele metod z zakresu SRZ (Langfield-Smith, 2008).

1 CIMA – Chartered Institute of Management Accountants® (CIMA®) to organizacja założona w Londynie w 1919 r.; jest wiodącą i największą na świecie organizacją zrzeszającą specjalistów ds. rachunkowości zarządczej. CPA (Certified Practising Accountant) Australia – organizacja założona w 1886 r. z wizją bycia partnerem w rozwoju księgowych w tym kraju.

Zdaniem K. Langfield-Smith (2008) koncepcję i metody SRZ można uznać za sukces ze względu na sposób, w jaki przeniknęły do innych dyscyplin z zakresu zarządzania. Niektóre z zestawu narzędzi rachunkowości zarządczej są bowiem uważane przez członków innych dyscyplin za ich własne. Pewne koncepcje, które badacze z dyscypliny rachunkowości traktują jako należące do SRZ, weszły do sfery zarządzania, np. nowoczesne systemy pomiaru wyników wdrażane w celu zarządzania dokonaniaми w organizacjach, a zwłaszcza zbilansowana karta wyników (BSC). Takie metody jak BSC, zarządzanie kosztami, analiza działań i kluczowe wskaźniki wyników (KPI) są włączane do programów nauczania przedmiotów z zakresu marketingu i zarządzania, a nawet IT. Można zatem wnioskować, że SRZ jest wiedzą wielodyscyplinarną, zdobywającą coraz większe uznanie w dydaktyce, badaniach naukowych i praktyce.

W tym rozdziale uwaga zostanie skoncentrowana na zastosowaniu SRZ, ustalonym w publikacjach opartych na wynikach badań empirycznych. Badania te były przede wszystkim przeprowadzone metodą ankietową lub rzadziej w formie wywiadów i studium przypadku.

Na podstawie przeglądu literatury anglojęzycznej K. Langfield-Smith (2008, s. 204) twierdziła, że SRZ i jej metody nie były szeroko stosowane do pierwszej dekady XXI wieku, a termin *strategic management accounting* nie był wystarczająco znany i rozumiany w sferze biznesu. Na taką opinię z pewnością wpłynęła niezbyt duża liczba prac opartych na wynikach badań empirycznych, które przedstawiały praktykę SRZ, choć liczba publikacji zarówno w literaturze akademickiej, jak branżowej, które dotyczą zagadnień SRZ, wynosiła już wtedy wiele tysięcy². Większość opublikowanych badań empirycznych stanowiły badania ankietowe, których celem było ustalenie, w jakiej części badanych przedsiębiorstw stosowano określone metody zaliczane do SRZ. Relatywnie mało było studiów przypadków, które dostarczyłyby informacji, jak wdrażano i stosowano metody SRZ, przez kogo były wdrażane i jak wykorzystywano informacje uzyskiwane dzięki nim w przedsiębiorstwach (Nixon, Burns, 2012, s. 236).

B. Nixon i J. Burns (2012) nazwali paradoksem strategicznej rachunkowości zarządczej opisywaną w publikacjach rozbieżność między rosnącą liczbą koncepcji i metod rachunkowości zarządczej ukierunkowanych na zarządzanie strategiczne, perspektyw badawczych i profesjonalnych czasopism publikujących artykuły związane z różnymi aspektami SRZ a niewielkim stopniem jej wdrożenia w praktyce. Ci autorzy zbadali dostrzeżony przez nich paradoks w kontekście ewolucji piśmiennictwa z zakresu zarządzania strategicznego i praktyki SRZ. Stanowiło to podstawę do wnioskowania, że publikacje dotyczące SRZ były do około 2010 roku oparte na wąskim strumieniu literatury na temat zarządzania strategicznego, powstałym do lat 80. XX wieku, a zatem na pierwszym i drugim etapie jego ewolucji, jak to było

2 Obecnie (w sierpniu 2025 r.) słowo kluczowe „strategic management accounting” ma ok. 3 330 000 wyników wyszukiwania w Google Scholar, a słowo kluczowe „strategiczna rachunkowość zarządcza” – 1210 wyników.

wyszczególnione w rozdziale drugim niniejszej monografii. Autorzy przyjmowali przede wszystkim klasyczne podejście do strategii i zarządzania strategicznego, tj. oparte na założeniach, że otoczenie jednostki gospodarczej jest relatywnie stabilne, a jej celem jest maksymalizacja wartości dla właścicieli (akcjonariuszy, udziałowców). Z przeglądu anglojęzycznych prac dokonanego przez A. Bhimaniego i K. Langfield-Smith (2007) wynika, że koncepcje z zakresu zarządzania strategicznego, które dotyczą strategii jako wyłaniającej się, nieustrukturyzowanej i jej wdrażania (zob. Mintzberg, 1978), były jedynie fragmentarycznie odwzorowane w anglojęzycznej literaturze na tematy SRZ.

Interesujące wnioski wynikały z badania ankietowego przeprowadzanego przez M. Gosselina (1997) w 161 strategicznych jednostkach biznesowych kanadyjskich przedsiębiorstwach produkcyjnych. Badacz ten ustalił, że rodzaj strategii i typ struktury organizacyjnej jednostki miały wpływ na zastosowanie rachunku kosztów działań (ABC) oraz analizy działań i kosztów działań. Jednostki, które realizowały strategię typową dla poszukiwaczy, według typologii strategii opracowanej Milesa i Snowa (1978), w większym stopniu akceptowały i wdrażały te innowacyjne rozwiązania niż przedsiębiorstwa zakwalifikowane do grupy obrońców. Gosselin (1997) wykazał także, że organizacje organiczne stosowały przede wszystkim analizę działań i analizę kosztów działań, a organizacje mechanistyczne³ miały większy sukces we wdrożeniu rachunku kosztów działań. Jednostki stosujące rachunek ABC charakteryzowały się większą centralizacją, formalizacją i wyższym poziomem pionowego zróżnicowania niż jednostki, które wdrożyły inne podejścia do zarządzania opartego na działaniach.

W rezultacie dokonanego przeglądu artykułów na temat praktyki SRZ opublikowanych w 22 wpływowych czasopismach rachunkowości, M. Rashid i in. (2021) zidentyfikowali 19 artykułów⁴ w latach 1981–2019, z czego siedem tekstów koncentrowało się na poznaniu stopnia, w jakim przedsiębiorstwa stosowały praktyki SRZ, trzy artykuły dotyczyły postrzeganych korzyści wdrożenia SRZ, w 13 artykułach

3 W zależności od typu otoczenia wyróżnia się dwa modele zarządzania – mechanistyczny i organiczny. Pierwszy jest właściwy dla przedsiębiorstw działających w relatywnie stałych warunkach, drugi zaś jest typowy dla firm funkcjonujących w zmieniającym się otoczeniu (Bielski, 2002, s. 132–135). Terminy „mechanistyczne” i „organiczne” stosuje się dla rozróżnienia dwóch typów struktur organizacyjnych i dwóch różnych stylów zarządzania zależnych od określonego kontekstu środowiskowego (Jeżak, 2004, s. 147). Przedsiębiorstwa zaliczane do mechanistycznych działają według wizji organizacji jako celowego systemu sztucznego i według strategii systemu zamkniętego. Model organiczny odpowiada koncepcji organizacji jako systemu otwartego, zachowującego się rozmyślnie, co ułatwia przedsiębiorstwu adaptację do zmian w otoczeniu, absorpcję nowych technologii oraz rozwój innowacyjnych technologii w przedsiębiorstwie (Bielski, 2002, s. 133).

4 Spośród tych 19 artykułów w czasopiśmie „Journal of Accounting and Organizational Change” opublikowano najwięcej (sześć) artykułów na temat praktyk SRZ, w „Accounting, Organizations and Society” (trzy) i „Asian Review of Accounting” (dwa), a każde z pozostałych badanych czasopism opublikowało tylko jeden artykuł.

analizowano czynniki warunkujące zastosowanie, a w sześciu wpływ stosowania metod SRZ na wyniki przedsiębiorstwa.

Rashid i in. (2021) ustalili, że badania empiryczne przeprowadzone w kontekście rozwiniętych gospodarek dotyczyły Stanów Zjednoczonych, Wielkiej Brytanii, Nowej Zelandii, Australii, Włoch i Słowenii. Kilka z tych badań (np. Cravens, Guilding, 2001; Cadez, Guilding, 2008; Cinquini, Tenucci, 2010; Cescon i in., 2019; Guilding, 1999) koncentrowało się wyłącznie na praktykach w określonym kraju, niewiele obejmowało równocześnie kilka krajów (np. Guilding i in., 2000).

C. Guilding i in. (2000) jako jedni z pierwszych dostarczyli dowodów empirycznych na temat stosowania 12 metod SRZ⁵ w dużych spółkach w Nowej Zelandii (NZ), Stanach Zjednoczonych (USA) i Wielkiej Brytanii (WB). W badaniu ankietowym, w którym wzięli udział księgowi pracujący na wyższych stanowiskach (*senior accounting official*), uzyskano odpowiedzi od 314 respondentów (124 z NZ, 63 z WB i 127 z USA). Wyniki ujawniły dość podobny poziom stosowania SRZ w tych krajach. Metody dotyczące analizy kosztów i wyników konkurentów oraz strategiczne ustalanie cen okazały się najpopularniejszymi praktykami SRZ w badanych firmach. Badanie potwierdziło również, że większość metod SRZ nie była szeroko stosowana w tych krajach. Ocena przez respondentów przydatności dla organizacji wszystkich 12 metod była wyższa niż wskaźniki zastosowania tych metod (oceniano według siedmiostopniowej skali Likerta). Z tego badania wynikało, że termin *strategic management accounting* był w organizacjach używany w znikomym stopniu, a jego znaczenie wśród księgowych było raczej ograniczone. Porównania między krajami wskazały na dość podobny poziom stosowania SRZ, lecz po uwzględnieniu wielkości firmy autorzy przypuszczali, że niektóre praktyki były stosowane stosunkowo częściej w NZ, a rzadziej w WB i USA.

W innym badaniu ankietowym, przeprowadzonym w Wielkiej Brytanii przez R.W. Scapensa i in. (2003, s. 25), ustalono, że koncepcja SRZ była stosowana w 37% brytyjskich przedsiębiorstwach, spośród 279 objętych badaniem. Około 65% respondentów stwierdziło, że SRZ będzie stanowić bardzo ważne narzędzie praktyków rachunkowości zarządczej w następnych latach. Autorzy publikacji uważali, że nowe techniki rachunkowości zarządczej, w tym metody SRZ, stosowano w badanych przedsiębiorstwach równolegle z tradycyjnymi narzędziami, takimi jak budżetowanie operacyjne i analiza odchyleń, a nie zamiast nich (Scapens i in., 2003, s. 26).

Koncepcja strategicznego zarządzania kosztami (SZK) amerykańskich autorów, Shanka i Govindarajana (1992, 1993a) nie znalazła dostatecznego zainteresowania w praktyce dużych przedsiębiorstw w krajach anglojęzycznych. Jedną z przyczyn

5 Metody SRZ podzielono na trzy grupy: 1) strategiczny rachunek kosztów i ustalanie cen, obejmujące określanie cen strategicznych, rachunek kosztów strategicznych, rachunek kosztów jakości, rachunek kosztów docelowych, rachunek kosztów łańcucha wartości, rachunek kosztów cyklu życia, rachunek kosztów atrybutów; 2) rachunek konkurencji, składający się z monitorowania pozycji konkurencyjnej, oceny wyników konkurentów na podstawie opublikowanych sprawozdań finansowych, oceny kosztów konkurentów; 3) rachunek wartości marki, obejmujący monitorowanie marki i budżetowanie wartości marki.

mogłoby być to, że przedsiębiorstwa potrzebowały konkurować nie tylko, stosując strategię przywództwa kosztowego, lecz uwzględniając równocześnie kilka parametrów, tzn. cenę, jakość i funkcjonalność produktu, poziom obsługi klientów i wizerunek firmy (Nixon, Burns, 2012). Ponadto zarządzanie kosztami nie może być traktowane jako wyizolowana technika z zakresu rachunkowości zarządczej, lecz powinno obejmować całą jednostkę gospodarczą i mieć charakter wieloaspektowy, tzn. prowadzić do podejmowania działań odnoszących się do kosztów z uwzględnieniem różnych zależności między produktami, procesami i zasobami w danej jednostce. Zarządzanie kosztami powinno mieć szeroki zakres. Menedżerowie nie mogą ograniczać się jedynie do ciągłego nacisku na obniżanie kosztów, bez powiązania z planowaniem przychodów i wyników. Zarządzanie kosztami nie może być realizowane w przedsiębiorstwie w izolacji, lecz musi stanowić integralną część jego ogólnej strategii i jej implementacji. Zarządzanie kosztami towarzyszy np. programom zwiększania satysfakcji klientów, inicjatywom dotyczącym poprawy jakości produktów lub bardziej efektywnego kształtowania relacji z klientami. Powinno być traktowane jako interdyscyplinarny i wielofunkcyjny proces, uwzględniający różnorodną wiedzę pracowników dotyczącą przedsiębiorstwa – od projektu produktu, poprzez jego inżynierię, do kontroli finansowej i zarządzania marką. Zarządzanie kosztami nie może być ograniczone do określonej akcji „cięcia kosztów” ani być realizowane w jednym z oddziałów przedsiębiorstwa albo dotyczyć jednego rodzaju produktu. Musi obejmować całe przedsiębiorstwo i uwzględniać informacje o tym, jak zasoby gospodarcze podmiotu wiążą się z tworzeniem wartości dla klientów i właścicieli jednostki (zob. Szychta, 2007a, s. 180–188).

N. Nuhu i in. (2017) przeprowadzili badanie 127 organizacji sektora publicznego w Australii i udokumentowali większe wykorzystanie benchmarkingu, rachunku kosztów docelowych i rachunku kosztów działań spośród ośmiu badanych metod SRZ.

Wyniki przytoczonych badań ankietowych pokazały, że SRZ i SZK nie były mocno rozpowszechnione w praktyce przedsiębiorstw krajów anglojęzycznych, w których te koncepcje zostały opracowane i stanowiły przedmiot stosunkowo obszernych rozważań naukowych.

Wyższe wskaźniki zastosowania niektórych metod SRZ charakteryzowały duże przedsiębiorstwa niemieckie. K.P. Franz i P. Kajüter stwierdzili, że w połowie lat 90. XX wieku spośród 91 niemieckich przedsiębiorstw w 50% stosowano rachunek kosztów docelowych i rachunek kosztów procesów, a w 27% rachunek kosztów cyklu życia produktu (za: Michalak, 2002, s. 125). Badania potwierdzają więc obserwację Carra i Tomkinsa (1996, s. 199), że w końcu XX wieku występowały różnice w stopniu strategicznej orientacji między przedsiębiorstwami niemieckimi a brytyjskim, przy czym firmy niemieckie były zorientowane bardziej strategicznie.

L. Cinquini i A. Tenucci (2010) ustalili w badaniu ankietowym, że kilka metod SRZ stosowano w firmach we Włoszech podobnie jak w innych rozwiniętych krajach, w których takie badania były wcześniej przeprowadzone. W 92 włoskich dużych przedsiębiorstwach, z których respondenci wypełnili ankiety, najczęściej

stosowano rachunki dotyczące klientów, monitorowanie pozycji konkurencyjnej i ocenę wyników konkurentów na podstawie opublikowanych sprawozdań finansowych oraz rachunek kosztów jakości. Z kolei zintegrowane systemy pomiaru wyników i rachunek kosztów cyklu życia wykazały ograniczone zastosowanie. W rezultacie przeprowadzanej analizy regresji autorzy stwierdzili, że zarówno w przypadku strategii typu obrońca, jak i lider kosztów przedsiębiorstwa są bardziej skłonne do stosowania metod SRZ dotyczących informacji o kosztach. Obrońcy częściej korzystali z technik strategicznego rachunku kosztów, ponieważ są zainteresowani efektywnością i kontrolą kosztów. Autorzy wnioskowali, że luźne powiązanie między metodami SRZ a typami strategii biznesowych wskazuje (z możliwym wyjątkiem metod związanych z kosztami), że ta sama metoda może wspierać różne strategie przedsiębiorstwa.

W innym badaniu empirycznym, które dotyczyło 55 dużych włoskich przedsiębiorstw produkcyjnych, Cescon i in. (2019) uwzględnili 11 metod SRZ. Najczęściej stosowano w tych firmach strategiczne ustalanie cen. Podczas gdy ocena wykorzystania monitorowania pozycji konkurencyjnej (drugie miejsce) była zgodna z wynikami badania Cinquini i Tenucci (2010), to badanie dużych firm wykazało, że na trzecim miejscu znalazło się zastosowanie zbilansowanej karty wyników (BSC) (zajmującej ósme miejsce w badaniu przeprowadzonym przez Cinquini i Tenucci), a na czwartym rachunek kosztów łańcucha wartości (wykazany na 11 miejscu w badaniu przez Cinquini i Tenucci).

Badania ankietowe na temat wdrożenia i postrzeganych korzyści z metod SRZ jako pakietu w krajach rozwiniętych, uwzględnionych w przeglądzie publikacji przez Rashida i in. (2021), ujawniły zróżnicowane wyniki. Pokazały, że w USA, Wielkiej Brytanii, Australii i Nowej Zelandii było stosunkowo niższe wykorzystanie metod w porównaniu do Włoch i Słowenii. Metody dotyczące konkurentów wskazywano za najbardziej stosowane we wszystkich krajach. Ponadto benchmarking i strategiczne ustalanie cen były wykazywane jako często stosowane techniki w USA, Wielkiej Brytanii, Australii i Nowej Zelandii, podczas gdy metody SRZ dotyczące klientów były popularniejsze we Włoszech i Słowenii.

Znaczący wskaźnik zastosowania niektórych metod SRZ jest charakterystyczny dla korporacji japońskich, w których zostały opracowane i wdrożone takie metody, jak rachunek kosztów docelowych (*Target Costing* – TC), rachunek redukcji kosztów (*Kaizen Costing* – KC), kompleksowe zarządzanie jakością (TQM) – w dążeniu do zarządzania kosztami w długim okresie. Z badania ankietowego przeprowadzonego przez pracowników Uniwersytetu w Kobe wynika, że na początku lat 90. XX wieku 24% badanych firm japońskich zastosowało rachunek kosztów docelowych w swoich zakładach zagranicznych, a około 20% innych firm wyraziło taki zamiar w przyszłości (Sojak, Jóźwiak, 2004, s. 216–217). Badania ankietowe z 1997 roku w 209 japońskich przedsiębiorstwach wskazały, że TC był uznawany w tych przedsiębiorstwach za najważniejsze narzędzie rachunkowości zarządczej, które otrzymało ocenę 4,23 w pięciostopniowej skali ważności (Szychta, 2007a, s. 401). Wśród przedsiębiorstw stosujących TC znajdują się wiodące japońskie

korporacje, takie jak Toyota, Nissan, Sony, Matsushita, Nippon Denso, Daihatsu, Canon, NEC, Olympus, Komatsu i wiele innych (Ansari i in., 1997, s. 2).

Ansari i in. (2007) ustalili, na podstawie kompleksowego przeglądu 87 publikacji w języku angielskim i 90 w języku japońskim, dotyczących rachunku kosztów docelowych, że są to głównie publikacje normatywne lub techniczne, choć też przedstawiają studia przypadków informujące o wdrożeniu tego rachunku, w tym w amerykańskim przemyśle motoryzacyjnym. W Stanach Zjednoczonych TC zyskał uznanie jako metoda zarządzania. Metodę tę wdrożyły w części swoich jednostek biznesowych takie przedsiębiorstwa jak: Boeing, Eastman, Kodak, Texas Instruments i Chrysler (Atkinson i in., 1997, s. 613). Niektóre amerykańskie firmy, np. Chrysler i Caterpillar, zawdzięczały swój sukces finansowy w połowie lat 90. XX wieku przyjęciu rachunku kosztów docelowych (Ansari i in., 2007). Wśród przedsiębiorstw spoza Japonii działających w skali globalnej, które przyjęły koncepcję TC, znajdują się np. General Motors, Renault, Fiat i Volvo (producenti samochodów) oraz Siemens i Compaq (wytwórcy sprzętu elektronicznego i komputerów) (Horngren i in., 2002, s. 373). Ansari i in. (2007) twierdzili, że ten rachunek jest coraz częściej wdrażany przez wiele wiodących firm na całym świecie, wskazując nawet na pewne rozpowszechnienie w Indiach i Malezji. Zdaniem tych autorów TC jest dość dojrzały w japońskim przemyśle montażowym, dość młody w USA i Europie i wykorzystywany w niektórych firmach samochodowych i montażowych. Stwierdzili oni, że wielu menedżerów nie docenia potencjału rachunku kosztów docelowych, co może być jednym z powodów niskiego wskaźnika jego zastosowania. Aczkolwiek z innych badań empirycznych, które zestawiała B. Zackiewicz (2011), wynika, że coraz więcej firm na świecie adaptuje rachunek kosztów docelowych. Autorka ta opisała syntetycznie wyniki badań dotyczących takich krajów jak: Australia, Bahrajn, Bangladesz, Chiny, Chorwacja, Finlandia, Holandia, Indie, Izrael, Niemcy, Nowa Zelandia, Szwecja, Turcja i Wielka Brytania. Wśród podmiotów, które zastosowały tę metodę SRZ, są zarówno przedsiębiorstwa z krajów wysoko rozwiniętych, jak i rozwijających się.

Badania ankietowe posłużyły także do ustalania czynników wpływających na decyzje menedżerów o wdrożeniu metod SRZ oraz do oceny wpływu stosowania SRZ na wyniki finansowe przedsiębiorstw. Analizę zebranych danych opierano w większości przypadków na teorii uwarunkowań sytuacyjnych (zob. Rashid i in., 2021). Na przykład C. Guilding (1999) zbadał wpływ misji strategicznej, strategii konkurencji, wielkości firmy i branż, w których działało 112 największych przedsiębiorstw w Nowej Zelandii na decyzje o stosowaniu SRZ. Autor ten wnioskował, że firmy realizujące misję strategiczną stosowały metodę strategicznego ustalania cen i strategiczne techniki kalkulacji kosztów. Wskaźniki oceny kosztów konkurencji, monitorowania pozycji konkurencyjnej i wyników konkurentów były wyższe w firmach realizujących strategię poszukiwacza niż inne rodzaje strategii. Wskaźniki wykorzystania wszystkich pięciu metod SRZ uwzględnionych w badaniu, z wyjątkiem strategicznego ustalania cen, były wyższe w większych spółkach, a różnice branżowe nie wpływały na wskaźniki wykorzystania metod, z wyjątkiem ustalania

kosztów konkurencji w przypadku ropy naftowej, gazu, minerałów i wytwarzania energii elektrycznej.

Warto też przytoczyć interesujące wnioski sformułowane przez S. Cadeza i C. Guildinga (2008) na podstawie wyników badania ankietowego wśród 193 największych przedsiębiorstw w Słowenii. Badacze przyjęli jako czynniki warunkujące zastosowanie SRZ rodzaj strategii według podziału Milesa i Snowa (1978) (poszukiwacz/ obrońca), przemysłane formułowanie strategii, orientację rynkową przedsiębiorstwa i wielkość przedsiębiorstwa. Wyniki badania wykazały, że stosowanie SRZ jest pozytywnie skorelowane z przyjęciem strategii poszukiwacza, przemysłanym sformułowaniem strategii, wielkością firmy i udziałem specjalistów rachunkowości w podejmowaniu decyzji strategicznych. Cadez i Guilding (2008) ustalili, że SRZ ma pozytywny wpływ na wyniki biznesowe słoweńskich firm, a wykorzystywane metody dostarczają menedżerom aktualnych, dokładnych i wiarygodnych informacji na temat kluczowych czynników sukcesu wewnątrz i na zewnątrz przedsiębiorstwa.

Cennym źródłem informacji o praktyce SRZ są studia przypadków oraz badania terenowe, które dotyczą kilku firm. Studia przypadków opisujące różne aspekty SRZ w przedsiębiorstwach w krajach wysoko rozwiniętych opublikowali np. B. Lord (1996), W. Seal (2001), Bhimani i Langfield-Smith (2007), K. Tillmann i A. Goddard (2008), Y. Ma i M. Tayles (2009). W tabeli 18 podano kluczowe ustalenia wybranych badań z wykorzystaniem studiów przypadków.

Tabela 18. Przykładowe badania dotyczące SRZ w formie studiów przypadków

Autor i rok publikacji	Kraj i przedsiębiorstwo	Syntetyczny opis wyników badania
B. Lord (1996)	Nowa Zelandia, Cyclemakers – producent rowerów	W przedsiębiorstwie zatrudniono księgowego zarządczego, który stopniowo zmienił rachunkowość zarządczą z prowadzonej w sposób manualny w system komputerowy, ale poza tym wprowadził niewiele zmian. Pomimo braku zmian w systemie rachunkowości zarządczej realizowano wiele elementów przypisywanych SRZ poza działem rachunkowości zarządczej. W przedsiębiorstwie gromadzono i stale wykorzystywano szczegółowe informacje o konkurentach. Przedstawiciele handlowi regularnie przekazywali informacje o konkurencji dyrektorowi zarządzającemu. Dane o wielkości sprzedaży i cenach konkurentów uzyskiwano głównie z rozmów z detalistami i obserwacji produktów konkurentów w sklepach. Szacowano koszty konkurentów i własny udział w rynku.

Autor i rok publikacji	Kraj i przedsiębiorstwo	Syntetyczny opis wyników badania
B. Lord (1996)	Nowa Zelandia, Cyclemakers – producent rowerów	Informacje o konkurentach wykorzystywano w podejmowaniu decyzji o wprowadzeniu nowych funkcji i/lub modeli rowerów. Ponadto przekazywano przedstawicielom handlowym, a za ich pośrednictwem sprzedawcom detalicznym, informacje o cechach różniących wyroby Cyclemakers od wyrobów konkurentów. Kształtowano relacje z dostawcami w celu obniżenia kosztów dzięki zakupowi komponentów po niższych cenach niż konkurenci i obniżaniu kosztów transportu
W. Seal (2001)	Wielka Brytania, GEC – duża, zdywersyfikowana firma (m.in. branża obronna, telekomunikacyjna)	Opisano wdrażanie w przedsiębiorstwie GEC z siedzibą w WB nowej strategii skoncentrowanej na rynku produktów w połączeniu z bardziej międzynarodowym zasięgiem i zmiany w rachunkowości zarządczej na poziomie operacyjnym i strategicznym firmy, które towarzyszyły transformacji organizacyjnej i strategicznej. Nastąpiło odejście od scentralizowanego zarządzania i kontroli finansowej licznych jednostek biznesowych i zmiana nazwy firmy na Marconi. W przeciwieństwie do starego podejścia: „niskie ryzyko, niski zwrot”, firma GEC/Marconi zaangażowała się w rozwój wewnętrzny i przejęcia zewnętrzne, promując strategię: „większe ryzyko, większy zwrot”. Nowa filozofia zarządzania miała na celu zachęcanie do komunikowania poziomego i pracy zespołowej w całej firmie, a zarządzanie wiedzą stało się nowym priorytetem. Wprowadzono i doskonalono strategię łańcucha dostaw, zwiększając outsourcing poprzez strategiczne partnerstwa. Firma wdrożyła nowe systemy raportowania (także zawierające dane niefinansowe) i kontroli zarządczej. Niektóre z nich stanowiły zastosowanie konwencjonalnych podejść w rachunkowości, a inne odzwierciedlały innowacyjne praktyki. Zastosowano kalkulację kosztów produktów opartą na działaniach. Zarówno organizacja, jak i podejście działu rachunkowości uległy zmianie – przestał być zamkniętą „wieżą z kości słoniowej”, rozwinęto współdziałanie specjalistów ds. rachunkowości zarządczej z pracownikami działów operacyjnych w pomiarze i komunikowaniu wyników finansowych i niefinansowych. Innowacje w rachunkowości zarządczej zdawały się raczej dostosowywać, niż napędzać procesy zmian organizacyjnych

Tab. 18 (cd.)

Autor i rok publikacji	Kraj i przedsiębiorstwo	Syntetyczny opis wyników badania
K. Tillmann, A. Goddard (2008)	Niemcy, wielonarodowa korporacja produkująca chemikalia konsumenckie i przemysłowe	Celem tego studium było dogłębne zrozumienie SRZ w jej praktycznym zastosowaniu i postrzeganiu przez podmioty działające w organizacjach. Autorzy zbadali złożoność SRZ w kontekście organizacyjnym. Na podstawie 46 wywiadów z 30 controllerami i menedżerami w przedsiębiorstwie zatrudniającym ponad 60 000 osób ustalili m.in., że controlling odgrywał ważną rolę, a controlerzy/specjaliści ds. rachunkowości zarządczej nie ograniczali się do identyfikacji problemów, lecz pracowali również nad środkami zaradczymi i rozwiązaniami. Większość z nich była zaangażowana w codzienne działania innych menedżerów. Nazywano ich „partnerami sparingowymi” lub „prawą ręką” kierownictwa, co sugerowało ich bliskie relacje. Autorzy zbadali, jak rachunkowość zarządcza jest wykorzystywana do nadawania sensu. Nadawanie sensu to podstawowy proces społeczny, który koncentruje się wokół prób zrozumienia przez członków organizacji ich przeszłej, obecnej i przyszłej sytuacji. Specjaliści ds. RZ świadomie i nieświadomie podejmują działania „nadawania sensu” poprzez strategię strukturyzacji i harmonizacji; budowania mostów i kontekstualizacji, kompromisów i równoważenia. Nadawanie sensu odbywa się również w kontekście zewnętrznym i wewnętrznym. Warunkami pośredniczącymi, które wpływają na działania związane z nadawaniem sensu, były „zbiory informacji”, „profesjonalna wiedza specjalistyczna” oraz „wyciszenie gry”. Odkryto dwa rodzaje konsekwencji nadawania sensu: konsekwencje dla tworzenia strategii oraz konsekwencje dla specjalistów ds. rachunkowości zarządczej
Y. Ma, M. Tayles (2009)	Wielka Brytania, jednostka GBU wchodząca w skład Meditech Group – globalnej firmy z branży technologii medycznych, działająca w 33 krajach	Zbadano kwestie związane ze zmianami, które umożliwiają wdrożenie SRZ i zmianę pozycji specjalistów ds. RZ, aby stali się bardziej strategicznie zaangażowani. Badania empiryczne przeprowadzono w jednej firmie, w ramach długiej serii wywiadów i spotkań, które umożliwiły przegląd działań prowadzonych przez wiele lat. Ujawniło to rosnącą rolę strategiczną specjalistów ds. RZ w informowaniu o podejmowaniu decyzji strategicznych i sposób, w jaki ta rola powstała. Badania zostały oparte na teoriach instytucjonalnych, a w szczególności neoinstytucjonalizmie, aby zinterpretować wpływy zewnętrzne i wewnętrzne na zmianę ról niektórych <i>management accountants</i> i rezultaty ich pracy

Źródło: opracowanie własne na podstawie publikacji podanych w tabeli.

Ważnym aspektem studiów przypadków jest to, że ich autorzy skupiają się na wykorzystaniu informacji z zakresu rachunkowości zarządczej do wspierania strategii lub podejmowania decyzji strategicznych, a także na wpływie, jaki te informacje mogą mieć na wyniki organizacji lub relacje między pracownikami powstające w przedsiębiorstwie. Poprzez studia przypadków można osiągnąć bardziej kompleksowe zrozumienie czynników organizacyjnych wpływających na wdrożenie SRZ i lepsze zrozumienie zastosowań różnych metod zaliczanych do SRZ. Metoda studium przypadku jest bardziej owocnym i interesującym podejściem badawczym w porównaniu z oceną stopnia przyjęcia i wdrożenia określonych metod SRZ na podstawie badania ankietowego. Na przykład Lord (1996) opisała firmę Cyclemakers założoną na początku lat 80. XX wieku, produkującą rowery, stosującą politykę elastyczności w celu zaspokojenia potrzeb klientów. W ciągu pięciu lat przedsiębiorstwo to kontrolowało około 20% rynku Nowej Zelandii dzięki skutecznemu wykorzystaniu powiązań z dostawcami w celu obniżania kosztów. W Cyclemakers gromadzono i analizowano też informacje o konkurentach. Z kolei studium przypadku zawarte w pracy Tillmann i Goddarda (2008), dotyczące wielonarodowej spółki z siedzibą w Niemczech, ilustruje, jak była postrzegana i prowadzona SRZ w dynamicznym procesie zarządzania strategicznego.

Warto zwrócić uwagę również na badanie terenowe i wywiady przeprowadzone przez Roslendera i Hart (2003) dotyczące 10 brytyjskich przedsiębiorstw. Autorzy stwierdzili, że był w nich realizowany szeroki zakres praktyk na styku funkcji rachunkowości zarządczej i zarządzania marketingowego. Z kolei występowały ograniczone dowody na to, że takie metody, jak rachunek kosztów atrybutów, analiza kosztów strategicznych i rachunek kosztów cyklu życia były stosowane lub rozumiane przez menedżerów w przedsiębiorstwach objętych tym badaniem. W dążeniu do propagowania wyceny i zarządzania marką autorzy ci ustalili, że menedżerowie mieli pozytywne nastawienie do korzyści płynących z kształtowania bliższych relacji między rachunkowością zarządczą a marketingiem. W niektórych przedsiębiorstwach występował wysoki poziom współpracy międzyfunkcyjnej. Ponadto w badanych firmach stosowano oparte na wartości (VBM) miary efektywności marki i istniał wysoki poziom świadomości takich podejść. Roslender i Hart (2003, s. 274) widzieli wówczas możliwość rozwoju nowego narzędzia w ramach SRZ, a mianowicie wyceny marki.

Przegląd przez Rashida i in. (2021) artykułów w 22 czasopismach w języku angielskim z lat 1981–2019 na temat statusu wdrożenia, czynników wpływających na zastawianie metod SRZ i ich wpływu na wyniki przedsiębiorstw ujawnił niewielką liczbę (tj. 19) artykułów opublikowanych na ten temat w badanym okresie. Większość z łącznie 17 tzw. klasycznych metod SRZ uwzględnionych w badaniach odnotowała niski wskaźnik ich wdrożenia w kilku krajach wysoko rozwiniętych gospodarczo z nielicznymi wyjątkami, tj. umiarkowanym lub wyższym wykorzystaniem metod skoncentrowanych na konkurentach, klientach, benchmarkingu i strategicznym ustalaniu cen. Z tego wynika, że metody SRZ wykorzystywano

raczej jako narzędzia uzupełniające do instrumentów operacyjnej rachunkowości zarządczej, a nie zamiast nich.

Niezbyt duża liczba badań empirycznych w krajach zachodnich, w porównaniu do liczby publikacji dotyczących różnych aspektów SRZ⁶, jest w jakimś stopniu spowodowana złożonością tego typu badań, długim okresem ich prowadzenia, zwłaszcza studiów przypadków odnoszących się dużych przedsiębiorstw, a także niechęcią praktyków do uczestnictwa w obszernych badaniach ankietowych lub czasochłonnych wywiadach. Mimo niezbyt licznych publikacji opartych na wynikach badań dotyczących stosowania SRZ, są one potwierdzeniem procesu strategizacji rachunkowości zarządczej w praktyce podmiotów gospodarczych w krajach o rozwiniętej gospodarce rynkowej.

W powołanych przeglądach badań empirycznych oraz przytoczonych powyżej przykładach badań ankietowych i studiów przypadków brano pod uwagę zestaw metod, które w czwartym rozdziale niniejszej monografii zostały określone jako klasyczne (tradycyjne) metody SRZ. Mając na uwadze ewoluowanie koncepcji SRZ w kierunku zrównoważonego rozwoju, należy wstępnie rozpoznać, jaki jest stan badań dotyczący praktykowania metod wchodzących w zakres *sustainability management accounting*.

Literatura anglojęzyczna z zakresu rachunkowości zarządczej zrównoważonego rozwoju jest coraz liczniejsza i raczej niemożliwa do dokładnego zliczenia. Dużą liczebność publikacji potwierdzają m.in. przeglądy literatury tematycznej przeprowadzone przez P. Arroyo (2012), K. Maas i in. (2016), K. Soderstrom i in. (2017), S. Schalteggera i in. (2022)⁷ oraz P.C.K. Hsiao i in. (2022). Na przykład z przeglądu przeprowadzonego przez Hsiao i in. (2022) wynika, że w 54 czasopismach opublikowano 1283 artykuły naukowe w latach 2014–2020, a ujawnianie informacji w sprawozdaniach na temat zrównoważonego rozwoju było najczęściej badanym tematem. Z kolei przeszukanie przez Schalteggera i in. (2022) pięciu baz danych (EBSCO, JSTOR, ScienceDirect, Scopus i Web of Science) i systematyczny przegląd literatury wykazały 5456 artykułów opublikowanych do 2019 roku dotyczących „społecznej, środowiskowej i zrównoważonej rachunkowości”, spośród których autorzy w swoim badaniu uwzględnili 62 teksty opublikowane w wysoko cenionych międzynarodowych czasopismach, których celem były rozważania na temat powiązań rachunkowości zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw z poziomem makro i mezo zrównoważonego rozwoju. Powiązania organizacji na poziomie makro dotyczą

6 Na przykład Nik Abdullah i in. (2022) w przeprowadzonym systematycznym przeglądzie publikacji na temat SRZ, zawartych w bazach Web of Science i Scopus, zidentyfikowali 174 artykuły w języku angielskim opublikowane w latach 1982–2022 i dostępne w wersji elektronicznej. Celem tego przeglądu było ustalenie motywacji wdrożenia metod SRZ, dowodów na ich wykorzystanie, aby przedstawić syntezę wpływu SRZ na cele biznesowe i zidentyfikować luki w wiedzy w ramach literatury na temat praktyk SRZ i celów biznesowych.

7 Charakterystykę czterech pierwszych przeglądów przedstawił J. Michalak w monografii współautorskiej (zob. Kabalski i in., 2023, rozdz. 4).

planetarnych granic ekologicznych, a na poziomie mezo np. transformacji łańcuchów dostaw w kierunku zrównoważonego rozwoju.

W dotychczasowych publikacjach np.:

- prowadzono rozważania o istocie rachunkowości ukierunkowanej na zrównoważony rozwój i jej relacjach ze środowiskową rachunkowością zarządczą (EMA) (np. Bebbington, Thomson, 2013; Burritt i in., 2023; Milne, 1996);
- badano czynniki zmian rachunkowości zarządczej w kontekście zrównoważonego rozwoju (Arroyo, 2012);
- formułowano postulaty o konieczności pomiaru w ramach rachunkowości zarządczej społecznych skutków zanieczyszczenia środowiska, wyczerpywania się zasobów przyrodniczych, wpływu działalności gospodarczej i projektów inwestycyjnych na bioróżnorodność, wartości kulturowe i etyczne (np. Burritt i in., 2023);
- proponowano nowe metody rachunkowości zarządczej zorientowanej na zrównoważony rozwój (np. Bebbington, Gray, 2002; Gibassier, Alcouffe, 2018);
- dokumentowano empiryczne przykłady pilotażowego zastosowania albo wdrożenia środowiskowej rachunkowości zarządczej (EMA) (np. Jasch, 2003; Burritt, Saka, 2006; Marco-Fondevila i in., 2020; Nishitani i in., 2022);
- proponowano wytyczne i ramy badawcze dla dalszego rozwoju rachunkowości zarządczej zrównoważonego rozwoju (np. Arroyo, 2012; Schaltegger i in., 2022).

Choć wiele empirycznych przykładów pilotażowych i wdrożeń środowiskowej rachunkowości zarządczej udokumentowano w publikacjach w pierwszym ćwierćwieczu XXI wieku, to – jak stwierdzają Burritt i in. (2023) – wiodąca część firm w większości krajów i branż nie przyjęła EMA jako rutynowego, standardowego podejścia do odpowiedniego informowania kierownictwa o wpływie swoich firm na środowisko i implikacjach ekonomicznych.

5.2. Strategiczna rachunkowość zarządcza w krajach rozwijających się

Z własnego poszukiwania publikacji w bazach czasopism oraz opublikowanych przeglądów prac w języku angielskim na temat praktyki rachunkowości zarządczej w gospodarkach rozwijających się dokonano przez autorkę wynika, że liczba publikacji na ten temat jest stosunkowo niska, ale zwiększająca się w niektórych krajach (Tajlandia, Malezja) od około 2015 roku. Można też zauważyć, że autorzy opublikowanych systematycznych przeglądów literatury, np. Rashid i in. (2021) i Nik Abdullah i in. (2022), uwzględnili wyniki badań dotyczących krajów azjatyckich i afrykańskich. Nie wzięto pod uwagę krajów postkomunistycznych z Europy Środkowo-Wschodniej, w których stopniowo wzrastało zainteresowanie strategiczną rachunkowością zarządczą. Powodem tego może być brak opublikowanych

artykułów na ten temat w wiodących czasopismach międzynarodowych (indeksowanych w bazach Scopus i Web of Science) przez autorów pochodzących z tych krajów.

Zdaniem Rashida i in. (2021), w kluczowych czasopismach w latach 1981–2019 nie opublikowano wyników żadnego pojedynczego badania w kontekście rozwijających się gospodarek, które skupiałoby się wyłącznie na przyjęciu lub korzyściach płynących z metod SRZ jako pakietu lub jako pewnej grupy metod. Niewielka liczba badań dotyczyła wdrożenia jednej konkretnej metody.

Jeśli chodzi o skalę zastosowania tylko niektórych metod SRZ, to większość badań wykazała niski wskaźnik. Na przykład K. Sartorius i in. (2007) ustalili, że tylko 12% (21 z 181 firm) badanych spółek notowanych giełdzie w Republice Południowej Afryki wprowadziło rachunek kosztów działań. J. Abdul Majid i M. Sulaiman (2008) podali, że rachunek ABC również nie został szeroko przyjęty w malezyjskich firmach. Z kolei M. Anand i in. (2005) stwierdzili, że około 45% firm w Indiach objętych badaniem stosowało zbilansowaną kartę wyników (BSC), kładąc większy nacisk na jej perspektywę finansową. Natomiast badanie ankietowe przeprowadzone przez H.U.Z. Khana i in. (2011) wśród 60 notowanych na giełdzie spółek z Bangladeszu wykazało, że tylko 10% badanych spółek w pełni wykorzystywało BSC (Rashid i in., 2021).

Główne obserwacje lub wnioski wynikające z innych badań ankietowych w kontekście krajów rozwijających się przedstawiono w tabeli 19.

Tabela 19. Badania praktyki SRZ w niektórych krajach rozwijających się

Kraj	Autor i rok publikacji	Opis badań
Bangladesz	R. Fowzia (2011)	Badanie dotyczyło poziomu wykorzystania różnych metod SRZ w przedsiębiorstwach produkcyjnych i ich zastosowania w zależności od rodzaju i wielkości przedsiębiorstwa, branży, wzorca strategicznego, misji i pozycjonowania strategicznego. Wyniki badania pokazały, że ogólny poziom zastosowania metod mieści się między średnim a niskim. Średni poziom wdrożenia odnotowano odnośnie do siedmiu metod, obejmujących: rachunek kosztów działań, benchmarking, monitorowanie pozycji konkurencyjnej, rachunek kosztów cyklu życia, rachunek kosztów jakości, rachunek kosztów strategicznych i rachunek kosztów docelowych. Nie stwierdzono różnic w stosowaniu rodzajów metod w różnych branżach. Z wyjątkiem rodzaju branży, poziom wykorzystania różnił się w zależności od wielkości branży, wzorca strategicznego, misji i pozycjonowania strategicznego

Kraj	Autor i rok publikacji	Opis badań
Bangladesz	R. Fowzia (2011)	Stwierdzono, że metody SRZ są powiązane z kwestią potrzeby posiadania informacji zewnętrznych, aby stawić czoła niepewności otoczenia i wspierać decyzje strategiczne
Malezja	A.A.N. Kalkhouran i in. (2017)	Zbadano wpływ cech dyrektora generalnego (CEO) i zaangażowania w sieci na praktyki SRZ. Dane zebrano ze 121 przedsiębiorstw z sektora MSP świadczących usługi. Wyniki wskazują, że wykształcenie CEO i zaangażowanie w sieci mają znaczący wpływ na korzystanie z metod SRZ, co z kolei przekłada się na wyniki firmy
Tajlandia	T. Arunruangsirilert, S. Chonglertham (2017)	Badano spółki notowane na GPW w Tajlandii. Wykazano, że cechy ładu korporacyjnego znacząco wpływają na SRZ w aspekcie wdrażania i użytkowania – niezależny przewodniczący i wielkość zarządu negatywnie wpływają zarówno na wdrożenie, jak i korzystanie z metod SMA
	K. Phornlaphatrachakorn (2019)	Analizowano, w jaki sposób SRZ wpływa na rentowność 194 przedsiębiorstw, które wytwarzają produkty technologii informacyjno-komunikacyjnych lub sprzedają je innym przedsiębiorstwom. Oceniono, że metody SRZ zapewniają bogactwo informacji, które jest powiązane z doskonałością organizacyjną, osiąganiem celów i rentownością firmy
	N. Visedsun, K. Terdpaopong (2021)	Stwierdzono, że strategie i cele korporacyjne mają statystycznie istotny wpływ na wyniki finansowe i niefinansowe dużych przedsiębiorstw w Tajlandii, gdy systemy SRZ są wykorzystywane jako mediatory. Aby poprawić wyniki firmy, należy wdrożyć system SRZ z odpowiednimi metodami i zminimalizować wykorzystanie tradycyjnych systemów rachunkowości zarządczej i jej technik
Wietnam	T.M. Nguyen, T.T. Nguyen (2021)	Zbadano stosowanie SRZ w branży dóbr konsumpcyjnych. Autorzy polecają wykorzystanie metod SRZ, ponieważ mogą pozytywnie przyczynić się do podejmowania decyzji strategicznych poprzez poprawę konkurencyjności i dokonań tych przedsiębiorstw

Tab. 19 (cd.)

Kraj	Autor i rok publikacji	Opis badań
Wietnam	T.K.A. Vu i in. (2022)	Autorzy uznali, że stosowanie metod SRZ w przedsiębiorstwach logistycznych w Wietnamie w celu podejmowania lepszych decyzji strategicznych przyniosło trzy kluczowe obserwacje: 1) SRZ zapewnia skuteczne narzędzie do dostarczania informacji wspierających w podejmowaniu decyzji strategicznych, 2) księgowi i menedżerowie mogą uzyskać znaczące korzyści ze SRZ, 3) wielkość i struktura organizacyjna przedsiębiorstwa, zaawansowanie technologiczne, koszty wdrożenia SRZ i strategia pozytywnie wpływają na stosowanie SRZ zarówno w aspekcie finansowym, jak i niefinansowym. Te wnioski pomagają administratorom zrozumieć znaczenie SRZ. W związku z tym SRZ będzie wdrażana z odpowiednimi technikami zrównoważonego rozwoju w nowoczesnym, konkurencyjnym środowisku
Arabia Saudyjska	A.M. Alamri (2019)	W badaniu zebrano informacje od 435 kierowników rachunkowości zatrudnionych w spółkach notowanych na saudyjskiej giełdzie papierów wartościowych i zastosowano analizę regresji hierarchicznej do zbadania związku między aspektami SRZ a dokonaniem spółek. Wyniki wskazują, że aspekty SRZ mają znaczny wpływ na wyniki, mierzone w dwóch głównych obszarach wydajności finansowej i niefinansowej. Badanie potwierdziło założenie, że firmy mogą poprawić swoje wyniki poprzez wdrożenie niektórych aspektów SRZ, takich jak dostępność odpowiednich rozwiązań strukturalnych, zasobów wspierających, adekwatnych rodzajów informacji i sposobów ich wykorzystania oraz pozytywnego środowiska organizacyjnego
Nigeria	C.S. Oboh, S.O. Ajibolade (2017)	Badanie dotyczyło zastosowania SRZ w bankach w Nigerii i potwierdziło, że ma ona znaczący wpływ na podejmowanie strategicznych decyzji dotyczących przewagi konkurencyjnej i zwiększenia udziału w rynku

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Nasieku, Githinji (2016), Nik Abdullah i in. (2022), Rashid i in. (2021).

Rashid i in. (2021) argumentują, że istotną różnicę w zakresie i stopniu wdrożenia metod SRZ oraz korzyści z nich płynących można przypisać czynnikom kulturowym, prawnym i instytucjonalnym. Przedsiębiorstwa w gospodarkach wysoko rozwiniętych działają bowiem w środowisku prawnym i instytucjonalnym, w którym możliwości ukrycia dochodu i uniknięcia podatku są prawie

niemożliwe i podlegają znacznym karom. Motywuje to zarządy przedsiębiorstw do zwracania większej uwagi na formułowanie strategii kontroli kosztów i optymalnego przydzielania zasobów poprzez szerokie wykorzystanie innowacyjnych narzędzi zarządzania. Z kolei w krajach rozwijających występują znaczne luki w systemach prawnych i instytucjonalnych, które stymulują firmy do poświęcania więcej czasu i wysiłku na zarządzanie zyskami i działania związane z unikaniem płacenia podatków. Przywiązywanie dużej wagi do zarządzania zyskami i podatkami oraz pomijanie innowacyjnych i strategicznie zorientowanych narzędzi zarządzania kosztami przez najwyższe kierownictwo staje się zwyczajową praktyką w przedsiębiorstwach w tych krajach.

Do grupy rozwijających się gospodarek należy włączyć kraje postkomunistyczne z Europy Środkowo-Wschodniej, w których rachunkowość zarządcza jest stosowana od czasu powrotu do gospodarki rynkowej, po obaleniu systemu komunistycznego w latach 1989–1990. Badania odnoszące się do rozwoju praktyki rachunkowości zarządczej są prowadzone w tych krajach od połowy lat 90. XX wieku, ale nie są zbyt liczne. Najwcześniejsze badania, których wyniki były opublikowane w języku angielskim, dotyczyły zastosowania metod rachunkowości zarządczej i czynników wpływających na ich wprowadzanie w przedsiębiorstwach polskich, węgierskich i estońskich w pierwszej dekadzie po upadku komunizmu (Haldma, Lääts, 2002; Sobańska, Wnuk, 1999; Sychta, 2002; Vámosi, 2000). Kwestię zmian systemów RZ w dynamicznym kontekście gospodarczym na przykładzie estońskich przedsiębiorstw w latach 2004–2007 zbadali K. Lääts i T. Haldma (2012). Kilkoro rumuńskich badaczy opublikowało artykuły dotyczące statusu RZ w ich kraju. Na przykład C.N. Albu i N. Albu (2012) przeanalizowali czynniki związane z implementacją i wykorzystaniem metod w krajach rozwijających się na przykładzie rumuńskich uwarunkowań instytucjonalnych. A. Almasan i in. (2016) zbadaly sposób, w jaki niektóre cechy informacji z systemu RZ (rodzaj i sposób komunikowania) są postrzegane przez menedżerów polskich i rumuńskich. Wykazały one, że ankietowani menedżerowie w obu krajach wykorzystują informacje finansowe głównie do podejmowania decyzji krótko- i średnioterminowych.

L. Dmitrović-Šaponja i E. Suljovic (2017) zbadali 80 dużych przedsiębiorstw (głównie produkcyjnych) w Serbii pod kątem wdrożenia SRZ, ustalając, że co najmniej jedna z metod została zastosowana w 73,75% badanych firm. Rachunek ABC uznano za najczęściej stosowaną metodę (67,80%), a następnie rachunek kosztów jakości (40,68%). Rachunek kosztów łańcucha wartości odnotowano w 37,29% badanych firmach, rachunek kosztów atrybutów w 32,20%, a benchmarking w 25,42%. Najrzadziej stosowanymi metodami były: rachunek kosztów docelowych (w 16,95% firm), ocena wyników konkurencji na podstawie sprawozdań finansowych (zaledwie 5,08% firm) i rachunkowość środowiskowa (w 3,39% firm).

Z kolei L. Šiška (2016) potwierdził, że podobne istotne czynniki sytuacyjne wpływają na praktykę rachunkowości zarządczej w czeskich przedsiębiorstwach tak samo, jak oddziałują na przedsiębiorstwa w krajach wysoko rozwiniętych. Wykazał on, że na zastosowanie rachunkowości zarządczej znaczący i pozytywny wpływ

ma diagnostyczne wykorzystanie tych metod, dynamiczne napięcie między wykorzystaniem diagnostycznym a interaktywnym, wielkość przedsiębiorstwa oraz to, czy firma prowadzi działalność w sektorze produkcyjnym. Wykorzystanie interaktywne okazało się być statystycznie istotnym czynnikiem warunkującym w przypadku stosowania metod SRZ.

Najpełniejsze badanie ankietowe bezpośrednio związane z metodami SRZ przeprowadzili P. Petera i L. Šoljaková (2019) w Czechach. Na podstawie uzyskanych odpowiedzi z 90 średnich i dużych przedsiębiorstw stwierdzono, że spośród 11 metod uwzględnianych w badaniu najczęściej stosowane były planowanie strategiczne i budżetowanie, rachunki dotyczące klientów oraz rachunek kosztów docelowych. Najrzadziej zaś wdrażano (w kolejności rosnącej): zintegrowany system pomiaru wyników (np. strategiczną kartę wyników), strategiczne ustalanie cen i rachunek kosztów działań. W porównaniu z innymi badaniami wyniki dotyczące pierwszych trzech najczęściej stosowanych metod potwierdziły znaczenie rachunków dotyczących klienta. Częste wdrażanie rachunku kosztów docelowych było zaskakujące, ponieważ ta metoda zazwyczaj nie była wysoko oceniana w badaniach odnoszących się do innych krajów. Analiza regresji potwierdziła, że wdrożenie strategii zróżnicowania (w przeciwieństwie do strategii przywództwa kosztowego) ma statystycznie istotny i pozytywny wpływ na wykorzystanie SRZ w czeskich przedsiębiorstwach. Nie ma natomiast statystycznie istotnego pozytywnego wpływu wielkość przedsiębiorstwa, postrzegana niepewność środowiskowa i branża na wykorzystanie SRZ.

Przytoczone publikacje wskazują na postępy w rozwoju praktyki rachunkowości zarządczej w regionie Europy Środkowo-Wschodniej, ale zastosowanie instrumentów z zakresu SRZ nie jest szerokie. Nie przeprowadzano też badań porównawczych, które obejmowałyby wszystkie lub choćby kilka krajów tego regionu i były oparte na jednolitej metodzie badawczej. Tego typu badanie pokazałoby z pewnością elementy wspólne i różnicujące rachunkowość zarządczą w poszczególnych krajach, które miały podobne powojenne doświadczenia związane z gospodarką planową w ustroju komunistycznym.

5.3. Strategiczna rachunkowość zarządcza w Polsce

Zagadnienia z zakresu strategicznej rachunkowości zarządczej i controllingu strategicznego są objaśniane w podręcznikach akademickich i artykułach przez niektórych polskich pracowników naukowych specjalizujących się w subdyscyplinie naukowej rachunkowości co najmniej od początku transformacji ustrojowej, czyli od lat 90. XX wieku. Objawiano przede wszystkim cechy strategicznej rachunkowości zarządczej i różnicę między operacyjną i strategiczną rachunkowością zarządczą (np. Michalak, 2002; Nita, 2005; Nowak, 2008, 2010; Sobańska, 1999; Stróżyński,

2003; Szychta, 2006, 2007a; Szydełko, 2017), przedstawiano istotę i zasady niektórych metod SRZ (np. Biernacki, 2011; Ciechan-Kujawa, 2005; Dobija, Kucharczyk, 2014; Jarugowa i in., 1997, 2001, 2014; Karmańska, 2006; Lew, 2015; Lew, Bochenek, 2023; Łada, 2014; Masztalerz, 2010; Michalak, 2005, 2008; Nita, 2008; Piosik, 2006; Prewysz-Kwinto, 2010; Sobańska, 2010; Sobańska, Michalak, 1999; Sojak, Joźwiak, 2004; Szychta, 1996, 1997b, 2007a, 2007b; Świdarska, 2003, 2017; Wierzbinski, 2004), wyjaśniano relacje między rachunkowością zarządczą a controllingiem (np. Brzezina, 1998; Dobija, 2008; Nowak, 2017; Sobańska i in., 2010; Szychta, 1992; Szychta, Dobroszek, 2017; Świdarska, 2017)⁸. Niektóre klasyczne metody SRZ były przedmiotem badań naukowych od strony zastosowania w Polsce, np. rachunek kosztów działań i budżetowanie kapitałowe przez T. Wnuka-Pela (2006, 2011, 2013). Przykłady wdrożenia strategicznej karty wyników w kilku przedsiębiorstwach różnych branż, w banku i mieście na prawach powiatu w Polsce zaprezentowali Lew i in. (2021). Z kolei problemy ze stosowaniem controllingu w polskich przedsiębiorstwach wskazywał K. Sawicki (1999), przykłady wdrożenia controllingu, w tym strategicznego, przedstawiał J. Goliszewski (2015), controlling strategiczny w praktyce przedsiębiorstw działających w Polsce badali J. Nesterak i in. (2016), a J. Wartini-Twardowska i in. (2023) łączyli controlling strategiczny z zarządzaniem modelami biznesu w sektorze informacji i komunikacji (ICT).

Trzy badania ankietowe przeprowadzone przeze mnie (w 1999, 2005 i 2016 roku) wśród polskich przedsiębiorstw, które dotyczyły zastosowania różnych systemów rachunku kosztów i innych metod rachunkowości zarządczej, umożliwiły zestawienie porównawcze tych metod, które należą do instrumentarium strategicznej rachunkowości zarządczej (tabela 20).

Tabela 20. Zastosowanie metod SRZ w badanych przedsiębiorstwach w Polsce (% odpowiedzi)

Liczba przedsiębiorstw i metoda	1999 r.	2005 r.	2016 r.
Liczba przedsiębiorstw objętych badaniem	60	90	102
Planowanie długookresowe	60,0	45,6	58,8
Ocena opłacalności projektów inwestycyjnych	40,0	41,1	30,4
Strategiczna karta wyników	0	10,0	7,8
Ekonomiczna wartość dodana	0	5,6	6,9
Rachunek kosztów działań	0	10,0	14,7
Rachunek kosztów docelowych	0	3,3	6,9
Rachunek kosztów cyklu życia	b.d.	b.d.	2,9

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Szychta (2002, 2007a, 2018b).

8 Podano jedynie przykładowe polskie publikacje dotyczące wymienionych zagadnień. Autorka przeprasza Osoby, które czują się pominięte.

Każde z przeprowadzonych badań wykazało, że najczęściej przedsiębiorstw stosowało planowanie długookresowe, lecz nie było to więcej niż 60% firm w 1999 roku i tylko około 45% w 2005 roku. 40% badanych w 1999 i 2005 roku i 30% w 2016 roku dokonywało oceny opłacalności przedsięwzięć inwestycyjnych. Rachunek kosztów działań, przydatny w zarządzaniu operacyjnym i strategicznym, wdrożyło jedynie 10% badanych firm w 2005 roku i niecałe 15% w 2016 roku. Strategiczna karta wyników znalazła zastosowanie nie więcej niż w 10% przedsiębiorstw uczestniczących w badaniach w XXI wieku. Na wdrożenie rachunku kosztów docelowych zdecydowały się jedynie nieliczne przedsiębiorstwa.

Z trzech wskazanych badań empirycznych wynikało, że polskie podmioty gospodarcze wdrażały w ciągu 25 lat funkcjonowania gospodarki rynkowej głównie metody operacyjnej rachunkowości zarządczej i przywiązywały największą wagę do dwóch zadań specjalistów: kontroli kosztów i wydatków oraz pomiaru wyników. Wymagania stawiane polskim specjalistom ds. rachunkowości zarządczej w zakresie wiedzy, umiejętności i postaw były wysokie, podobnie jak w przypadku ich odpowiedników w krajach zachodnich, w których *management accounting* jest praktykowany znacznie dłużej. Specjaliści ci w Polsce muszą stale aktualizować i poszerzać swoją wiedzę, aby móc wdrażać metody strategicznej rachunkowości zarządczej w szerszym zakresie (Szychta, 2018b).

Bardziej optymistyczne wnioski sformułowała E. Zarzycka (2016) na podstawie badania obejmującego 116 przedsiębiorstw, stwierdzając, że pozytywnym aspektem jest coraz szersza implementacja nowoczesnych narzędzi, zwłaszcza w zakresie pomiaru dokonań. Dominował bowiem pomiar wyników za pomocą wskaźników niefinansowych i jakościowych (78%), następnie benchmarking (40%) i BSC (28%). Badanie wykazało, że rachunek ABC był stosowany aż w 34% badanych przedsiębiorstw, rachunek redukcji kosztów w 24%, a rachunek kosztów docelowych w 14%. Stosunkowo wysokie wskaźniki wykorzystania tych systemów rachunku kosztów wynikały prawdopodobnie ze struktury zbioru badanych przedsiębiorstw, w którym dominowały duże firmy (58%) i podmioty finansowane kapitałem zagranicznym (72%).

W badaniu ankietowym dotyczącym wdrażania controllingu strategicznego Nesterak i in. (2016) ustalili, że spośród 240 przedsiębiorstw, z których uzyskano odpowiedzi, w 133 podmiotach (55%) nie stosowano sformalizowanych narzędzi controllingu strategicznego. W 43 badanych przedsiębiorstwach (18% ogółu odpowiedzi) wdrożono zbilansowaną kartę wyników (BSC), a w 26 przypadkach wskazano na implementację innych narzędzi. Były to wdrożone samodzielnie lub z udziałem zewnętrznych doradców takie metody, jak plany finansowe (w 6 firmach), KPI (w 7 podmiotach), VBM, EVA i drzewa wartości (3), analizy portfelowe (3), benchmarking (1) i inne rozwiązania (6). Z badania wynikało, że BSC stosowały zdecydowanie częściej duże przedsiębiorstwa, które z większą częstotliwością formułowały strategię na okresy średnio- i długoterminowe niż krótkoterminowe.

Przytoczone badania ankietowe zrealizowane wśród przedsiębiorstw funkcjonujących w Polsce dotyczyły tylko ograniczonego zbioru metod strategicznej rachunkowości zarządczej i były przeprowadzone w poprzedniej dekadzie lub wcześniej. Wyniki tych badań ujawniły niezbyt zadawalający poziom rozwoju strategicznej zarządczej/controllerskiej strategicznego w praktyce. Pilnym zadaniem badaczy rachunkowości zarządczej w Polsce jest więc rozpoznanie aktualnego stanu zastosowania metod SRZ, uwarunkowań, kosztów i korzyści ich wdrożenia.

Problematyka rachunkowości na rzecz zrównoważonego rozwoju jest coraz częściej przedmiotem rozważań polskich autorów od ponad 10 lat (np. Borys, Dziawgo, 2014; Ciechan-Kujawa i in., 2024; Skoczylas i in., 2024; Szadzińska, 2013; Szadzińska i in., 2021; Szczypa, 2011, 2012; Żyznańska-Dworczak, 2015, 2018, 2019), aczkolwiek wcześniej, bo od lat 80. XX wieku, była poprzedzona cennymi pracami z zakresu rachunkowości społecznej odpowiedzialności w ujęciu mikro, zwanej też rachunkowością społeczną (np. Burzym, 1990, 1993; Jaglińska, 1984; Stępień, 1995), co zostało podsumowane przez R. Biadacz (2017). Publikacje związane z praktyką rachunkowości zarządczej zorientowaną na zrównoważony rozwój w Polsce były dotychczas rzadkością (np. Biernacki, 2017; Czajor, Michalak, 2020; Śnieżek, 2016).

Wyniki przytoczonych badań empirycznych przeprowadzonych w różnych krajach prowadzą do wniosku, że mimo dużego potencjału SRZ we wspieraniu zarządzania strategicznego istnieją problemy z szerokim zastosowaniem jej metod i brakuje kompletnej wiedzy na temat wykorzystywania ich w podmiotach gospodarczych, w tym zorientowanych na zrównoważony rozwój. Niezbędne są zatem badania praktyki SRZ w Polsce i w innych krajach w celu rozpoznania bieżącego zastosowania jej metod, czynników warunkujących ich wdrożenie, korzyści z wykorzystania i problemów związanych z ich użytkowaniem.

Zakończenie

Monografia przedstawia ewoluowanie rachunkowości ukierunkowanej na potrzeby zarządzania od rachunkowości fabrycznej do strategicznej rachunkowości zarządczej dla zrównoważonego rozwoju. Zgodnie z celami sformułowanymi we Wprowadzeniu, książka zawiera charakterystykę rozwoju rachunkowości zarządczej na trzech jej etapach, ze szczególną koncentracją na trzecim z nich, tj. strategicznej rachunkowości zarządczej (SRZ), kształtowanej w teorii i praktyce od lat 80. XX wieku, a także prezentuje kontekst zmian zachodzących w ostatnich dekadach w zakresie i metodach SRZ.

Narodziny kapitalizmu dały początek rachunkowości zarządczej. Z jednej strony rozwój kapitalizmu przemysłowego w XIX i na początku XX wieku według doktryny liberalnej wymagał rachunkowości zarządczej, zaś z drugiej strony, rachunkowość zarządcza stała się jedną z kluczowych „technologii”, która ułatwia funkcjonowanie i rozwój systemu kapitalistycznego (Alawattage, Wickramasinghe, 2019). Rachunkowość ukierunkowana na potrzeby zarządzających podmiotami gospodarczymi stopniowo rozszerzała swój zakres. Początkowo była skupiona na procesach produkcyjnych w fabrykach i innych przedsiębiorstwach w epoce industrialnej, a następnie na wewnętrznym łańcuchu wartości. Wraz z postępującą epoką postindustrialną (epoką antropocenu) rachunkowość zarządcza rozszerzyła orientację na planowanie i sterowanie długookresowe i wsparcie zarządzania strategicznego, a ostatnio na potrzeby zrównoważonego zarządzania strategicznego.

Jak starano się syntetycznie ująć w tej książce, rachunkowość zarządcza ewoluowała od konwencyjnej do strategicznej, co zostało wyrażone terminem anglojęzycznym *strategic management accounting*, stosowanym do opisanego zbioru metod, podejść, narzędzi i zastosowań, które są niezbędne do analizowania danych konkurencji, oceny klientów pod względem rentowności, opracowywania, wdrażania i kontroli strategii przedsiębiorstwa. Rachunkowość zarządcza jest współcześnie systemem pomiaru, gromadzenia, analizowania i komunikowania istotnych decyzyjnych informacji finansowych i niefinansowych o działalności podmiotu gospodarczego i jego otoczeniu, które służą wspieraniu menedżerów i innych pracowników w formułowaniu, wdrażaniu i kontroli jego strategii w celu trwałego i długookresowego tworzenia przez ten podmiot wartości dla jego interesariuszy (Szychta, 2018a, s. 393). Jest to zatem rachunkowość zarządcza ukierunkowana na zarządzanie strategiczne, która wraz z rosnącym zainteresowaniem biznesu sprawami ochrony

i restytucji środowiska naturalnego i realizacją koncepcji zrównoważonego rozwoju staje się strategiczną rachunkowością zarządczą (dla) zrównoważonego rozwoju.

Wraz z transformacją kapitalizmu od doktryny liberalnej do neoliberalnej, poczynając od ostatnich dekad XX wieku, zachodzi proces strategizacji rachunkowości zarządczej, ponieważ metody SRZ służą do wspierania formułowania i wdrażania strategii organizacji, zapewnią dostarczanie niezbędnych informacji do zarządzania strategicznego. Narzędzia SRZ jako praktyki technicznej (proceduralnej) mają na celu odzwierciedlenie rezultatów realizowania strategii przedsiębiorstwa, jego dokonań finansowych i niefinansowych oraz pozycji konkurencyjnej na rynku. SRZ, stanowiąc jednocześnie praktykę społeczną, może przyczynić się do przetrwania firm na dzisiejszych, wysoce konkurencyjnych rynkach globalnych, a nawet do zwiększenia doskonałości organizacyjnej, osiągania strategicznych celów przedsiębiorstwa, co zwiększy konkurencyjność branży, pozycję społeczną i zrównoważony rozwój, jeśli jest on immanentnym celem strategii przedsiębiorstwa.

Przyjęcie strategicznej perspektywy w rachunkowości zarządczej zwiększyło zakres wymagań stawianych specjalistom ds. rachunkowości zarządczej, aby myśleli, gromadzili informacje, sporządzali rachunki decyzyjne i raporty nie tylko z operacyjnego, krótkoterminowego punktu widzenia, lecz z „wyższego poziomu”, tj. strategicznego, i w szerszej perspektywie, wykraczającej poza organizacyjne granice przedsiębiorstwa, tj. do łańcucha dostaw, klientów, konkurentów i otoczenia przyrodniczego.

Odpowiadając na pytanie, jaki jest obecny status strategicznej rachunkowości zarządczej odnośnie do jej metodyki i zastosowania w przedsiębiorstwach w kontekście potrzeby zrównoważonego rozwoju, należy stwierdzić, że zbiór metod wchodzący w jej skład jest liczny i otwarty na nowe koncepcje, które są proponowane w związku z potrzebą dostarczania informacji głównie pozafinansowych do pomiaru i oceny procesów i dokonań przedsiębiorstw związanych z aspektami środowiskowymi i społecznymi ich działalności.

Badania empiryczne przeprowadzane w niektórych krajach gospodarczo rozwiniętych i rozwijających się ujawniły, że choć zastosowanie klasycznych metod SRZ jest większe w przedsiębiorstwach w krajach gospodarczo rozwiniętych, których takie badania dotyczyły, niż w krajach rozwijających się, ale nie jest to stan zadawalający. Wdrożenie SRZ pozostaje pod wpływem wielu czynników, takich jak wielkość przedsiębiorstwa i branża, w której funkcjonuje, ład korporacyjny, podejście menedżerów. Badania potwierdziły, że ze względu na fakt, iż SRZ jest zorientowana zewnątrznie, jej metody pomagają organizacjom lepiej zrozumieć ich konkurentów i opracować strategię w celu uzyskania przewagi konkurencyjnej. Oprócz konkurentów, SRZ bierze również pod uwagę innych zewnętrznych interesariuszy, takich jak klienci, dostawcy i społeczność lokalna, co może mieć znaczący wpływ na sukces organizacji. Menedżerowie są zaangażowani w różnorodne procesy decyzyjne na co dzień. Cenne informacje gromadzone dzięki metodom SRZ pomagają menedżerom w podejmowaniu strategicznych decyzji. Ponadto SRZ dostarcza im informacji o kosztach, aby mogli skutecznie zarządzać kosztami i zasobami. Dlatego

słuszne jest stwierdzenie P. Petery i L. Šoljakovej (2019), że znaczenie tych metod rośnie we współczesnym, wysoce konkurencyjnym środowisku biznesowym. Nieemożliwość zarządzania przedsiębiorstwami wyłącznie za pomocą miar finansowych oraz potrzeba stosowania bardziej strategicznych narzędzi, takich jak rachunki i mierniki niefinansowe, systemy informacji zorientowane na zewnątrz oraz kompleksowe systemy wspierające wdrażanie strategii, wymagają implementacji metod SRZ. Wdrożenie SRZ może przyczynić się do wsparcia zarządzania strategicznego i tym samym przyczynić się do zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstwa.

Jeśli chodzi o praktykę SRZ ukierunkowaną na zrównoważony rozwój, to choć w literaturze tematu są opisywane przykłady zastosowania metod środowiskowej rachunkowości zarządczej, jako części składowej strategicznej rachunkowości zarządczej dla zrównoważonego rozwoju, to przeważająca część przedsiębiorstw w większości krajów nie przyjęła tego podejścia jako rutynowego i standardowego w celu informowania o wpływie przedsiębiorstw na środowisko (Burritt, 2023). Koncepcja rachunkowości zarządczej dla zrównoważonego rozwoju jest nadal projektem *in statu nascendi*, wymagającym pogłębionych badań empirycznych. Jak stwierdzają Bebbington i Rubin (2022, s. 588), epoka antropocenu stawia nowe wyzwania dla nauki i praktyki rachunkowości, w tym rachunkowości zarządczej. Przyszłe badania naukowe powinny dotyczyć m.in.:

- relacji między zastosowaniem innowacyjnych metod SRZ a przewagą konkurencyjną przedsiębiorstwa;
- czynników ograniczających i umożliwiających wdrożenie metod rachunkowości zarządczej zorientowanych na zrównoważony rozwój;
- wpływu internetu i technologii informacyjnej na praktykę SRZ;
- wykorzystania narzędzi sztucznej inteligencji dla rozwoju praktyki rachunkowości zarządczej;
- zastosowania SRZ w podmiotach usługowych i jednostkach sektora publicznego;
- sposobu i zakresu włączania się specjalistów ds. rachunkowości zarządczej w pomiar dokonań środowiskowych i społecznych przedsiębiorstwa oraz przygotowanie informacji prezentowych w sprawozdaniach w zakresie zrównoważonego rozwoju.

Literatura

- AAA (1966), *A Statement of Basic Accounting Theory*, American Accounting Association, Sarasota, Florida.
- Abdul Majid J., Sulaiman M. (2008), *Implementation of activity based costing in Malaysia: A case study of two companies*, „Asian Review of Accounting”, 16 (1), s. 39–55.
- Adamczyk J. (2001), *Koncepcja zrównoważonego rozwoju w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków.
- Ahrens T. (1996), *Management Accounting and Strategy*, Discussion Papers in Accounting and Management Science, University of Southampton.
- Alamri A.M. (2019), *Association between strategic management accounting facets and organizational performance*, „Baltic Journal of Management”, 14 (2), s. 212–234.
- Alawattage Ch., Wickramasinghe D. (2019), *Strategizing Management Accounting. Liberal Origins and Neoliberal Trends*, Routledge, London–New York.
- Alawattage Ch., Wickramasinghe D. (2022), *Strategising management accounting: Liberal origins and neoliberal trends*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 35 (2), s. 518–546.
- Albu C.N., Albu N. (2012), *Factors associated with the adoption and use of management accounting techniques in developing countries: The case of Romania*, „Journal of International Financial Management & Accounting”, 23 (3), s. 50–69.
- Almasan A., Circa C., Zarzycka E., Dobroszek J. (2016), *Management accounting information from the perspective of managers: The case of Poland and Romania. Selected findings of a survey research*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 90 (146), s. 41–64.
- Anand M., Sahay B.S., Saha S. (2005), *Activity-based cost management practices in India: An empirical study*, „Decision”, 32 (1), s. 123–152.
- Andrew J., Baker M. (2020), *Corporate social responsibility reporting: The last 40 years and a path to sharing future insight*, „Abacus”, 56 (1), s. 35–65.
- Ansari S., Bell J., Lawrence C. (1997), *Target Costing*, Mc Graw-Hill Companies, New York.
- Ansari S., Bell J., Okano H. (2007), *Target costing: Uncharted research territory*, [w:] C.S. Chapman, A.G. Hopwood, M.D. Shields (red.), *Handbook of Management Accounting Research*, Elsevier, Amsterdam, s. 507–530.
- Ansoff H.I. (1965), *Corporate Strategy. An Analytic Approach to Business Policy for Growth and Expansion*, McGraw-Hill, New York.
- Ansoff H.I. (1985), *Zarządzanie strategiczne*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.

- Anthony R.N. (1970), *Management Accounting. Text and Cases*, Richard D. Irwin Inc, Homewood.
- Anthony R.N. (1989), *Reminiscences about management accounting*, „Journal of Management Accounting Research”, 1, s. 1–20.
- Arroyo P. (2012), *Management accounting change and sustainability: An institutional approach*, „Journal Accounting & Organizational Change”, 8 (3), s. 286–309.
- Arunruangsirilert T., Chonglertham S. (2017), *Effect of corporate governance characteristics on strategic management accounting in Thailand*, „Asian Review of Accounting”, 25 (1), s. 85–105.
- Ashworth G. (2000), *Delivering shareholder value through integrated performance management*, „Management Accounting”, March, s. 42–44.
- Ashton D., Hopper T., Scapens R.W. (red.) (1995), *Issues in Management Accounting*, Prentice Hall, London–New York.
- Atkinson A.A., Banker R.D., Kaplan R.S., Young S.N. (1997), *Management Accounting*, wyd. II, Prentice-Hall International, Inc, Upper Saddle River.
- Atkinson A.A., Kaplan R.S., Matsumura E.M., Young S.M. (2012), *Management Accounting. Information for Decision-Making and Strategy Execution*, wyd. VI, Pearson.
- Baden A. (1998), *Die strategische Kostenrechnung*, „Zeitschrift für Betriebswirtschaft”, 6.
- Baker C.R., Bettner M.S. (1997), *Interpretative and critical research in accounting: A commentary on its absence from mainstream accounting research*, „Critical Perspectives on Accounting”, 8, s. 293–310.
- Baum H.G., Coenenberg A.C., Günther T. (2013), *Strategisches Controlling*, Publisher Schäffer-Poeschel.
- Bebbington J., Gray R. (2001), *An account of sustainability: Failure, success and a reconceptualization*, „Critical Perspectives on Accounting”, 12, s. 557–587.
- Bebbington J., Gray R. (2002), *Accounting for the Environment*, wyd. II, SAGE Publications, London.
- Bebbington J., Larrinaga C. (2014), *Accounting and sustainable development: An exploration*, „Accounting, Organizations and Society”, 39, s. 395–413.
- Bebbington J., Rubin A. (2022), *Accounting in the Anthropocene: A roadmap for stewardship*, „Accounting and Business Research”, 52 (5), s. 582–596.
- Bebbington J., Thomson I. (2013), *Editorial. Sustainable development, management accounting: Boundary crossing*, „Management Accounting Research”, 24, s. 277–283.
- Bebbington J., Unerman J. (2020), *Advancing research into accounting and UN Sustainable Development Goals*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 33 (7), s. 1657–1670.
- Bebbington J., Larrinaga C., Moneva J.M. (2008), *Corporate social reporting and reputation risk management*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 21 (3), s. 337–361.
- Becker A., Messner M. (2005), *After scandals: A German-Speaking perspective on management accounting research and education*, „European Accounting Research”, 14 (2), s. 417–427.
- Berger Ch.J., Gordon L.A., Bahr M.S. (1978), *Toward a behavioral understanding of corporate social responsibility: Implications for the design of managerial accounting systems*,

- [w:] L.A. Gordon (red.), *Accounting and Corporate Social Responsibility*, The University of Kansas, s. 41–55.
- Bhimani A., Langfield-Smith K. (2007), *Structure, formality and the importance of financial and non-financial information in strategy development and implementation*, „Management Accounting Research”, 18, s. 3–31.
- Biadacz R. (2017), *Rachunkowość społeczna w świetle badań polskich autorów*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 94 (150), s. 23–42.
- Bielski M. (2002), *Podstawy teorii organizacji i zarządzania*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Biernacki M. (2011), *Rachunek kosztów cyklu życia – ujęcie definicyjne i obszarowe*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 182, s. 36–45.
- Biernacki M. (2017), *Rachunek kosztów ELCC a ekomarketing w działalności przedsiębiorstw*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 480, s. 9–18.
- Biernacki M. (2018), *Środowiskowy rachunek kosztów cyklu życia produktu*, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wrocław.
- Bińczyk E. (2018), *Epoka człowieka. Retoryka i marazm antropocenu*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2018.
- Borys G., Dziawgo D. (red.) (2014), *Rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju. Gospodarka – etyka – środowisko*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 329.
- Boyns T., Edwards J.R. (2013), *A History of Management Accounting. The British Experience*, Routledge, New York–London.
- Bramseman R. (1990), *Handbuch Controlling: Methoden und Techniken*, Carl Hanser, München–Wien.
- Brandon Ch.H., Dritna R.E. (1997), *Management Accounting. Strategy and Control*, International edition, McGraw-Hill, New York.
- Brignall T., Fitzgerald T., Johnston L., Silvestro R. (1991), *Performance measurement in service businesses*, „Management Accounting”, November, 69 (10), s. 34–36.
- Bromwich M. (1990), *The case for strategic management accounting: The role of accounting information for strategy in competitive markets*, „Accounting, Organizations and Society”, 15 (1/2), s. 27–46.
- Bromwich M., Bhimani A. (1994), *Management Accounting: Pathways to Progress*, CIMA, London.
- Brzezina W. (1998), *Rachunkowość finansowa i zarządcza a controlling*, „Rachunkowość Zarządcza i Controlling”, 1, s. 2–6.
- Brzezina W. (2000), *Instrumentarium controllingu*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu”, 868, *Rachunkowość i controlling*, red. E. Nowak.
- Burchell S., Clubb C., Hopwood A.G. (1985), *Accounting in its social context: Towards a history of value added in United Kingdom*, „Accounting, Organizations and Society”, 10 (4), s. 381–413.
- Burritt R.L., Saka C. (2006), *Environmental management accounting applications and eco-efficiency: Case studies from Japan*, „Journal of Cleaner Production”, 14 (14), s. 1262–1275.

- Burritt R.L., Hahn T., Schaltegger S. (2002), *Towards a comprehensive framework for environmental management accounting. Links between business actors and environmental management accounting tools*, „Australian Accounting Review”, 12 (27), s. 39–50.
- Burritt R.L., Schaltegger S. (2006), *Corporate sustainability accounting: A nightmare or a dream coming true?*, „Business Strategy and the Environment”, 15 (5), s. 293–295.
- Burritt R.L., Schaltegger S. (2010a), *Sustainability accounting and reporting: Fad or trend?*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 23 (7), s. 829–846.
- Burritt R.L., Schaltegger S. (2010b), *Sustainability accounting for companies: Catchphrase or decision support for business leaders?*, „Journal of World Business”, 45 (4), s. 375–384.
- Burritt R.L., Schaltegger S., Christ K.L. (2023), *Environmental management accounting – Developments over the last 20 years from a framework perspective*, „Australian Accounting Review”, 107 (33), s. 336–351.
- Burzym E. (1990), *Rola i funkcje rachunkowości w roku 2000*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, 16, [nr specjalny], SKWP, Warszawa.
- Burzym E. (1993), *Społeczny i ekologiczny aspekt współczesnej ewolucji rachunkowości w gospodarce rynkowej*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie”, 401, s. 5–20.
- Busse von Colbe W. (1990), *Lexikon des Rechnungswesen*, R. Oldenbourg Verlag, München–Wien.
- Cadez S., Guilding C. (2008), *An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting*, „Accounting, Organizations and Society”, 33, s. 836–863.
- Cadez S., Guilding C. (2012), *Strategy, strategic management accounting and performance: A configurational analysis*, „Industrial Management Data System”, 112 (3), s. 484–501.
- Carmona S., Ezzamel M. (2023), *Management accounting and strategy – A review and reflections on future research*, „European Accounting Review”, 32 (5), s. 1129–1156.
- Carmona S., Ezzamel M., Gutierrez F. (1997), *Control and cost accounting practices in the Spanish Royal Tobacco Factory*, „Accounting, Organizations and Society”, 22 (5), s. 411–446.
- Carnegie G.D. (2022), *Accounting 101: Redefining accounting for tomorrow*, „Accounting Education”, 31 (6), s. 615–628.
- Carnegie G.D., Napier Ch.J. (1996), *Critical and interpretive histories: Insights into accounting's present and future through its past*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 9 (3), s. 7–39.
- Carnegie G.D., Parker L., Tsahuridu E. (2021), *It's 2020: What is accounting today?*, „Australian Accounting Review”, 96 (31), s. 65–73.
- Carr C., Tomkins C. (1996), *Strategic investment decisions: The importance of SCM. A comparative analysis of 51 case studies in U.K., U.S. and German companies*, „Management Accounting Research”, 7, s. 199–217.
- Cescon F., Costantini A., Grassetti L. (2019), *Strategic choices and strategic management accounting in large manufacturing firms*, „Journal of Management and Governance”, 23 (3), s. 605–636.
- Chandler A.D. (1962), *Strategy and Structure. Chapters in the History of the Industrial Enterprise*, M.I.T. Press Massachusetts Institute of Technology Cambridge, Massachusetts.

- Chua W.F. (1986), *Radical developments in accounting thought*, „Accounting Review”, 61 (4), s. 601–665.
- Ciechan-Kujawa M. (2005), *Rachunek kosztów jakości*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Ciechan-Kujawa M., Zarzycka E., Krasodomska J. (2024), *On the way to a circular economy: The use of Key Performance Indicators in measuring and reporting organisations' progress*, [w:] *The Human Dimension of the Circular Economy*, Edward Elgar Publishing, s. 170–189.
- CIMA (2000), *CIMA Official Terminology*, CIMA.
- CIMA (2005), *CIMA Official Terminology*, CIMA.
- CIMA (2014), *CGMA Report Redressing the Balance. How Management Accountants Drive Sustainable Corporate Strategies*, The Chartered Institute of Management Accountant, December.
- Cinquini L., Tenucci A. (2010), *Strategic management accounting and business strategy: A loose coupling?*, „Journal of Accounting & Organizational Change”, 6 (2), s. 228–259.
- Coenenberg A.G., Schoenfeld H.M. (1990), *The development of managerial accounting in Germany: A historical analysis*, „The Accounting Historians Journal”, 17 (2), s. 95–112.
- Coenenberg A.G., Fischer T., Schmitz J. (1994), *Target costing und product life cycle costing als Instrumente des Kostenmanagement*, „Zeitschrift für Planung”, 5, s. 1–38.
- Collier P.M. (2003), *Accounting for Managers: Interpreting Accounting Information for Decision Making*, Wiley, Chichester.
- Cooper R. (1998), *Schlank zur Spitze. Mit Konfrontationsstrategien erfolgreich ins 21. Jahrhundert*, Verlag Franz Vahlen, München.
- Cooper R., Kaplan R.S. (1988), *Measure cost right: Make the right decision*, „Harvard Business Review”, September–October, s. 96–103.
- Cooper R., Kaplan R.S. (1992), *Activity-based systems: Measuring the costs of resource usage*, „Accounting Horizons”, 6, s. 1–13.
- Cravens K.S., Guilding C. (2001), *An empirical study of the application of strategic management accounting techniques*, „Advances in Management Accounting”, 10, s. 95–124.
- Czajor P., Michalak M. (2020), *Rachunek kosztów w procesie zagospodarowania odpadów komunalnych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Czakon W. (2024), *Jak powstają wielkie strategie? I dlaczego nie wszystkie muszą być wielkie*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- D'Amore G., D'Alessio A., Scaletti A. (2025), *Environmental accounting and sustainability accounting: Lexical or substantial difference?*, „Sustainable Development”, 0, s. 1–19.
- Deinzer H.T. (1965), *Development of Accounting Thought*, Holt, Rinehart and Winston, New York.
- Desarbo W.S., Di Benedetto C.A., Song M., Sinha I. (2005), *Revisiting the Miles and Snow strategic framework: Uncovering interrelationships between strategic types, capabilities, environmental uncertainty, and firm performance*, „Strategic Management Journal”, 26 (1), s. 47–74.
- Deyhle A. (1980), *Controller-Handbuch: enzyklopädisches Lexikon für die Controller-Praxis*, Band 1–8, Verlag AG Offenburg.
- Deyhle A. (1984), *Controlling and the Controller*, Verlag Gauting.

- Deyhle A. (1986), *Geleiwort*, [w:] E. Mayer (red.), *Controlling-Konzepte. Perspektiven für 90er Jahre*, Gabler, Wiesbaden, s. VII–VIII.
- Dixon R., Smith D. R. (1993), *Strategic management accounting*, „OMEGA Intentional Journal of Management Science”, 21 (6), s. 605–618.
- Dixon R., Smith D.R. (1997), *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”, 145, *Rachunkowość w zarządzaniu współczesnymi organizacjami gospodarczymi*, s. 15–39.
- Dmitrović-Šaponja L., Suljovic E. (2017), *Strategic management accounting in the Republic of Serbia*, „Economic Research-Ekonomska Istrazivanja”, 30 (1), s. 1829–1839.
- Dobija D., Kucharczyk M. (2014), *Rachunkowość zarządcza: analiza i interpretacja*, Oficyna Wolters Kluwer, Warszawa.
- Dobija M. (2008), *Rachunkowość zarządcza i controlling*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Dobroszek J. (2011), *Ewolucja controllingu w praktyce w amerykańskich i europejskich przedsiębiorstwach*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”, 249: *Teoria i praktyka współczesnej rachunkowości. Zagadnienia wybrane*, red. A. Szychta, s. 101–122.
- Dobroszek J., Szychta A. (2009), *Koncepcyjny i ewolucyjny wymiar controllingu*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 52 (108), s. 21–48.
- Dominiak G.F., Louderback III J.G. (1991), *Managerial Accounting*, PWS-KENT Publishing Company, Boston.
- Drury C. (1992), *Management and Cost Accounting*, wyd. III, Chapman & Hall, London.
- Drury C. (2012), *Management and Cost Accounting*, wyd. VIII, Cengage Learning, Hampshire.
- Duff Ch. (1992), *Norsk Hydro's environmental report*, „Long Range Planning”, 25 (4), s. 25–31.
- Durlik I. (1995), *Inżynieria zarządzania. Strategia i projektowanie systemów produkcyjnych*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa.
- Dyczkowska J. (2019), *Ujawnienia niefinansowe w obszarze działalności badawczo-rozwojowej. Praktyki europejskich spółek biofarmaceutycznych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Edler F. (1937), *Cost accounting in the sixteenth century*, „The Accounting Review”, 12 (3), s. 226–237.
- Ewert R., Wagenhofer A. (2007), *Management accounting theory and practice in German-speaking countries*, [w:] Ch.S. Chapman, A.G. Hopwood, M.D. Shields (red.), *Handbook of Management Accounting Research*, vol. 2, Elsevier, Amsterdam, s. 1035–1070.
- Fijałkowska J. (2013), *Zakres ujawnień w raportach społecznej odpowiedzialności i zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 311, s. 85–94.
- Fijałkowska J., Krasodomska J., Macuda M., Mućko P. (2019), *Sprawozdawczość niefinansowa. Regulacje i standaryzacja raportowania niefinansowego przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Fleischman R.K., Parker L.D. (1991), *British entrepreneurs and pre-industrial revolution evidence of cost management*, „The Accounting Review”, 66 (2), s. 361–375.

- Fleischman R.K., Funnell W., Walker S.P. (red.) (2013), *Critical Histories of Accounting. Sinister Inscriptions in the Modern Era*, Routledge, London–New York.
- Fleischman R.K., Parker L.D. (1992), *The cost accounting environment in the British industrial revolution iron industry*, „Accounting, Business and Financial History”, 2 (2), s. 141–160.
- Flejterski S., Wahl P.T. (2003), *Ekonomia globalna. Synteza*, Difin, Warszawa.
- Folke C., Polasky S., Rockström J., Galaz V., Westley F., Lamont M., Scheffer M., Österblom H., Carpenter S.R., Chapin III F.S., Karen C., Seto K.C., Weber E.U., Crona B.I., Daily G.C., Dasgupta P., Gaffney O., Gordon L.J., Hoff H., Levin S.A., Lubchenco J., Steffen W., Walker B.H. (2021), *Our future in the Anthropocene biosphere*, „AMBIO – A Journal of the Human Environment”, 50, s. 834–869.
- Foster G., Young S.M. (1997), *Frontiers of management accounting research*, „Journal of Management Accounting Research”, 9, s. 63–77.
- Foucault M. (1972), *The Archaeology of Knowledge*, Tavistock, London.
- Foucault M. (1977), *Discipline and Punish: The Birth of the Prison*, Random House, New York.
- Foucault M. (2009), *Dyscyplinować i karać. Narodziny więzienia*, Wydawnictwo Aletheia, Warszawa.
- Fowzia R. (2011), *Strategic management accounting techniques: Relationship with business strategy and strategic effectiveness of manufacturing organizations in Bangladesh*, „World Journal of Management”, 3 (2), s. 54–69.
- Franz F., Kajüter P. (2002), *Proaktives Kostenmanagement*, Sonderdruck aus K.P. Franz, P. Kajüter, *Kostenmanagement. Wertseigerung durch systematische Kostenrechnung*, II, Schäffer – Poeschel Verlag, Stuttgart.
- Fukuyama F. (2024), *Zamieszanie z liberalizmem*, Dom Wydawniczy REBIS, Poznań.
- Funnell W. (1996), *Preserving history in accounting: Seeking common ground between „new” and „old” accounting history*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 9 (4), s. 38–64.
- Galbraith C., Schendel D. (1983), *An empirical analysis of strategy types*, „Strategic Management Journal”, 4 (2), s. 153–173.
- Gänßlen S., Losbichler H., Niedermayr R., Rieder L., Schäffer U., Weber J. (2016), *Controlling-Philosophie: Leitbild für die Unternehmenspraxis*, [w:] W. Becker, P. Ulrich (red.), *Handbuch Controlling*, Springer Nachschlage Wissen, Wiesbaden, s. 72–78.
- Garner S.P. (1954), *Evolution of Cost Accounting to 1925*, University of Alabama Press, Alabama.
- Garrison R.H., Noreen E.W. (1994), *Managerial Accounting*, Irwin, Burr Ridge, Boston–Sydney.
- Gehrig Ch. (2009), *Anwendungssystemgestütztes strategisches Controlling. Konzeption und empirische Erkenntnisse*, Peter Lang International Academic Publisher, Frankfurt am Main.
- Gibassier D., Alcouffe S. (2018), *Environmental Management Accounting: The missing link to sustainability?*, „Social and Environmental Accountability Journal”, 38 (1), s. 1–18.
- Giddens A. (2006), *Socjologia*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Gierusz J., Paszkiewicz A. (2006), *Ujawnianie kapitału marki w rachunkowości – wyniki badań empirycznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 32 (88), s. 55–86.

- Goliszewski J. (2015), *Controlling. Koncepcje zastosowania, wdrożenie*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Gordon L.A. (1997), *Managerial Accounting. Concepts and Empirical Evidence*, McGraw-Hill, Inc., Collage Custom Series, New York.
- Gosselin M. (1997), *The effect of strategy and organization structure on the adoption and implementation of activity-based costing*, „Accounting, Organizations and Society”, 22 (2), s. 105–122.
- Gosselin M. (2007), *A review of activity based costing: Technique, implementation, and consequences*, [w:] C.S. Chapman, A.G. Hopwood, M.S. Shields (red.), *Handbook of Management Accounting Research*, vol. 2, Elsevier, Oxford, s. 641–671.
- Granlund M., Lukka K. (1998), *Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context*, „Management Accounting Research”, 9 (2), s. 185–211.
- Gray R. (2002), *Of messiness, systems and sustainability: Towards a more social and environmental finance and accounting*, „The British Accounting Review”, 34 (4), s. 335–356.
- Gray R. (2010), *Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability... and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet*, „Accounting, Organizations and Society”, 35, s. 47–62.
- Gray R., Owen D., Adams C. (1996), *Accounting & Accountability*, Prentice Hall Europe, Harlow, London.
- Grudzewski W.A., Hejduk I.K., Sankowska A., Wańtuchowicz M. (2010), *Sustainability w biznesie czyli przedsiębiorstwo przyszłości. Zmiany paradygmatów i koncepcji zarządzania*, Wydawnictwo Poltext, Warszawa.
- Guilding C. (1999), *Competitor-focused accounting: An exploratory note*, „Accounting, Organizations and Society”, 24 (7), s. 583–595.
- Guilding C., Cravens K.S., Tayles M. (2000), *An international comparison of strategic management accounting practices*, „Management Accounting Research”, 11 (1), s. 113–135.
- Gurczyńska-Sady K., Sady W. (2023), *Antropocen. Szanse i zagrożenia*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Gutiérrez F., Larrinaga C., Núñez M. (2005), *Cost and management accounting in pre-industrial revolution Spain*, „The Accounting Historians Journal”, 32 (2), s. 111–148.
- Haldma T., Lääts K. (2002), *Influencing contingencies on management accounting practices in Estonian manufacturing companies*, „Management Accounting Research”, 13 (4), s. 379–400.
- Hambrick D.C. (2003), *On the staying power of defenders, analyzers, and prospectors*, „The Academy of Management Executive (1993–2005)”, 17 (4), s. 115–118.
- Hansen D.R., Mowen M.M. (1994), *Management Accounting*, wyd. III, College Division South-Western Publishing Co., Cincinnati.
- Hansen D.R., Mowen M.M. (2007), *Managerial Accounting*, wyd. VIII, Thomson South-Western.
- Haring N., Prantner R. (2005), *Konvergenz des Rechnungswesens – State-of-the-Art in Deutschland und Österreich*, „Controlling”, 3, s. 147–154.

- Hedberg B., Jönsson S. (1977), *Formułowanie strategii jako proces nieciągły*, „Problemy Organizacji”, 2.
- Hendriksen E.A., van Breda M.F. (2002), *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Hiromoto T. (1988), *Another hidden edge – Japanese management accounting*, „Harvard Business Review”, July/August, s. 22–25.
- Hoffjan A., Wömpener A. (2004), *Framework or Patchwork? Comparative Analysis of Strategic Management Accounting in German and English-Language Management Accounting Textbooks*, 4th Conference on New Directions in Management Accounting: Innovations in Practice and Research, Brussels, December 9.
- Holzer H.P., Rogers W. (1990), *The origins and development of French costing systems (as reflected in published literature)*, „The Accounting Historians Journal”, 17 (2), s. 57–71.
- Hopper T., Armstrong P. (1991), *Cost accounting, controlling labour and the rise of conglomerates*, „Accounting, Organizations and Society”, 16 (5–6), s. 405–438.
- Hopwood A.G. (1976), *Editorial: The path ahead*, „Accounting, Organizations and Society”, 1 (1), s. 1–4.
- Hopwood A.G., Johnson H.T. (1986), *Accounting history's claim to legitimacy*, „International Journal of Accounting”, 21 (2), s. 37–46.
- Horngren Ch.T. (1967), *Cost Accounting. A Managerial Emphasis*, wyd. II, Prentice Hall, Engelwood Cliffs.
- Horngren Ch.T. (1986), *Cost and management accounting: Yesterday and today*, [w:] M. Bromwich, A.G. Hopwood (red.), *Research and Current Issues in Management Accounting*, Pitman Publishing, London.
- Horngren Ch.T. (1995), *Management accounting: This century and beyond*, „Management Accounting Research”, 6.
- Horngren Ch.T., Bhimani A., Datar S.M., Foster G., (2002), *Management and Cost Accounting*, wyd. II, Person Education, Harlow.
- Horngren Ch.T., Datar S.M., Foster G. (2003), *Cost Accounting. A Managerial Emphasis*, Prentice Hall, Person Education International, Upper Saddle River.
- Horngren Ch.T., Datar S.M., Rajan M.V. (2015), *Cost Accounting. A Managerial Emphasis*, Global Edition, wyd. XV, Pearson Education, Inc., Boston.
- Horngren Ch.T., Foster G., Datar S.M. (1994), *Cost Accounting. A Managerial Emphasis*, wyd. VIII, Prentice-Hall, International, Englewood Cliffs, New Jersey.
- Horváth P. (red.) (1993), *Target Costing. Markorientierte Zielkosten in der deutschen Praxis*, Schäffer – Poeschel Verlag Stuttgart, Stuttgart.
- Horváth P. (1998), *Controlling*, wyd. VII, Verlag Franz Vahlen, München.
- Horváth P. (2006), *Controlling*, wyd. X, Verlag Franz Vahlen, München.
- Horváth P., Brokemper A. (1998), *Strategieorientiertes Kostenmanagement. Thesen zum Einsatz von Kosteninformationen im strategischen Planungsprozess*, „Zeitschrift für Betriebswirtschaft”, 68 (6), s. 581–604.
- Hoskin K., Macve R. (1994), *Writing, examining, disciplining: The genesis of accounting's modern power*, [w:] A.G. Hopwood, P. Miller (red.), *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press, Cambridge, s. 67–97.

- Hsiao P.C.K., de Villiers C., Horner C., Oosthuizen H. (2022), *A review and synthesis of contemporary sustainability accounting research and the development of a research agenda*, „Accounting & Finance”, 62, s. 4453–4483.
- IFAC (1997), *Management Accounting Concepts, Proposed Revision to Statement on International Management Practice #1*, Financial and Management Accounting Committee, International Federation of Accountants, New York, Exposure Draft, January.
- IFAC (1998), *Management Accounting Concepts, International Management Accounting Practice Statement*, Financial and Management Accounting Committee, International Federation of Accountants, New York.
- Jaglińska Z. (1984), *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstw kapitalistycznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, 7, SKwP, Warszawa, s. 15–22.
- James W., Hatten K. (1995), *Further evidence on the validity of the self-typing paragraph approach: Miles and Snow archetypes in banking*, „Strategic Management Journal”, 16 (2), s. 161–168.
- Jaruga A. (1997), *Rachunkowość zarządcza – od systemu informacji do współuczestnictwa w zarządzaniu*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, 41, SKwP, Warszawa, s. 129–136.
- Jaruga A. (1998), *Rachunkowość zarządcza u progu XXI wieku*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, 47, SKwP, Warszawa, s. 140–162.
- Jaruga A., Kabalski P., Szychta A. (2014), *Rachunkowość zarządcza*, wyd. II poszerz., red. A. Szychta, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Jaruga A., Nowak W.A., Szychta A. (2001), *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania w Łodzi, Łódź.
- Jarugowa A., Nowak W.A., Szychta A. (1997), *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk.
- Jasch C. (2003), *The use of Environmental Management Accounting (EMA) for identifying environmental costs*, „Journal of Cleaner Production”, 11 (6), s. 667–676.
- Jaworski T.J., Grochowska S. (2017), *Circular Economy – The criteria for achieving and the prospect of implementation in Poland*, „Archives of Waste Management and Environmental Protection/Archiwum Gospodarki Odpadami i Ochrony Środowiska”, 19 (4), s. 13–22.
- Jeżak J. (1990), *Strategiczne zarządzanie przedsiębiorstwem. Studium koncepcji i doświadczeń amerykańskich oraz zachodnioeuropejskich*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Jeżak J. (2004), *Zarządzanie strategiczne – podejście mechanistyczne oraz organiczne*, [w:] S. Wilmańska-Sosnowska (red.), *Rola nauk o zarządzaniu w kreowaniu społeczeństwa opartego na wiedzy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 145–160.
- Jeżak J. (2014), *Potrzeba myślenia strategicznego oraz strategii rozwoju firm rodzinnych*, [w:] *Zarządzanie współczesnymi organizacjami. Antologia tekstów na dwudziestolecie Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego*, Wydział Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 161–184.
- Johnson H.T. (1972), *Early cost accounting for internal management control: Lyman Mills in the 1850s.*, „Business History Review”, 46 (Winter), s. 466–474.

- Johnson H.T. (1992), *Relevance Regained. From Top-Down Control to Bottom-Up Empowerment*, Free Press, New York.
- Johnson H.T., Kaplan R.S. (1987), *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston (rep. 1991).
- Jones B., Rasha A., Dyczkowska J., Dyczkowski T. (2023), *Sustainable performance management in the EU SME sector. A review and analysis of concepts and methods of strategic management accounting*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 47 (4), s. 191–215.
- Jones T.C., Luther R. (2005), *Anticipating the impact of IFRS on the management of German manufacturing companies: Some observations from a British perspective*, „Accounting in Europe”, 2, s. 165–194.
- Journeault M., Levant Y., Picard C.F. (2021), *Sustainability performance reporting: A technocratic shadowing and silencing*, „Critical Perspectives on Accounting”, 74, s. 1–23.
- Kabalski P., Szychta A., Kielanowicz Ż., Michalak J. (2023), *Badania naukowe w zakresie rachunkowości zarządczej. Z prac łódzkiej szkoły rachunkowości w latach 2017–2022*, Wydawnictwo SIZ, Łódź.
- Kalkhouran A.A.N., Nedaei B.H.N., Rasid S.Z.A. (2017), *The indirect effect of strategic management accounting in the relationship between CEO characteristics and their networking activities, and company performance*, „Journal of Accounting & Organizational Change”, 13(4), s. 471–491.
- Khan H.U.Z., Halabi A.K., Sartorius K. (2011), *The use of multiple performance measures and the balanced scorecard (BSC) in Bangladeshi firms: An empirical investigation*, „Journal of Accounting in Emerging Economies”, 1 (2), s. 160–190.
- Kaplan R.S. (1984), *The evolution of management accounting*, „The Accounting Review”, July, s. 390–418.
- Kaplan R.S., Atkinson A.A. (1998), *Advanced Management Accounting*, wyd. III, Prentice Hall, Upper Saddle River.
- Kaplan R.S., Cooper R. (1998), *Cost & Effect, Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts.
- Kaplan R.S., Cooper R. (2000), *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków.
- Kaplan R.S., Norton D.P. (1992), *The Balanced Scorecard – Measures that drive performance*, „Harvard Business Review”, January–February, s. 71–79.
- Kaplan R.S., Norton D.P. (1996), *Using the Balanced Scorecard as a strategic management system*, „Harvard Business Review”, January–February, s. 75–85.
- Kaplan R.S., Norton D.P. (2000), *Having trouble with your strategy? Then map it*, „Harvard Business Review”, September–October, s. 167–176.
- Kaplan R.S., Norton D.P. (2001a), *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Kaplan R.S., Norton D.P. (2001b), *Strategiczna Karta Wyników. Balanced Scorecard. Praktyka*, Centrum Informacji Menedżera CIM, Warszawa.
- Kaplan R.S., Norton D.P. (2001c), *Transforming the Balanced Scorecard from performance measurement to strategic management: Part I*, „Accounting Horizons”, 15 (1), s. 87–104.

- Kaplan R.S., Norton D.P. (2001d), *Transforming the Balanced Scorecard from performance measurement to strategic management: Part II*, „Accounting Horizons”, 15 (2), s. 147–160.
- Kaplan R.S., Norton D.P. (2004), *Measuring the strategic readiness of intangible assets*, „Harvard Business Review”, February, s. 52–63.
- Karmańska A. (2000), *Modelowanie rachunkowości zarządczej ubezpieczyciela na podstawie rachunku kosztów działań*, Monografie i Opracowania, 482, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa.
- Karmańska A. (red.) (2006), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa.
- Karwowski M., Raulinajtys-Grzybek M., Chróstny T. (2020), *Zastosowanie Standardów GRI 2016 w polskich przedsiębiorstwach*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 108 (164), s. 61–88.
- Kato Y., Böer G., Chow Ch.W. (1995), *Target costing: An integrative management process*, „Journal of Cost Management”, 9 (1), s. 39–51.
- Kawacki M. (2018), *Sprawozdanie niefinansowe jako nowy raport na granicy rachunkowości*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 503, s. 195–206.
- Kawada M., Johnson D.F. (1993), *Strategic management accounting – Why and how*, „Management Accounting”, August, s. 32–38.
- Keegan D.P., Eiler R.G., Jones C.R. (1989), *Are your performance measures obsolete?*, „Management Accounting”, 70 (12), s. 45–50.
- Kocmanová A., Šimberová I. (2014), *Determination of environmental, social and corporate governance indicators: Framework in the measurement of sustainable performance*, „Journal of Business Economics and Management”, 15 (5), s. 1017–1033.
- Kotler P. (1999), *Marketing. Analiza, planowanie, wdrażanie i kontrola*, Wydawnictwo FELBE RG SJA, Warszawa.
- Kowalak R. (2007), *Benchmarking strategiczny w rachunkowości zarządczej*, [w:] W. Gabrusiewicz (red.), *Rachunkowość w teorii i praktyce*, t. 2, *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań, s. 62–70.
- Koźmiński A.K. (2000), *Organizacja*, [w:] A.K. Koźmiński, W. Piotrowski (red.), *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, wyd. V zm., Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, s. 13–44.
- Král B., Šoljaková L. (2014), *Requirements on controllers in the Czech Republic. An empirical study*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 78 (134), s. 151–175.
- Krasodomska J. (2014), *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości spółek*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Krasodomska J., Godawska J. (2021), *Raportowanie informacji o zrównoważonym rozwoju – standaryzacja i harmonizacja niefinansowych ujawnień przedsiębiorstw*, „Rachunkowość”, 10, s. 10–20.
- Krasodomska J., Zarzycka E. (2020), *Niefinansowe kluczowe wskaźniki efektywności: regulacje i wytyczne a praktyka przedsiębiorstw*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 108 (164), s. 115–132.
- Krasodomska J., Zarzycka E. (2021), *Key performance indicators disclosure in the context of the EU directive: When does stakeholder pressure matter?*, „Meditari Accountancy Research”, 29 (7), s. 1–30.

- Küpper H.U. (2008), *Controlling Konzeption, Aufgaben, Instrumente*, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart.
- Küpper H.U., Weber J., Zünd A. (1990), *Zum Verständnis und Selbstverständnis des Controlling. Thesen zur Kostenbildung*, „Zeitschrift für Betriebswirtschaft“, 60, s. 281–293.
- Lääts K., Haldma T., (2012), *Changes in the scope of management accounting systems in the dynamic economic context*, „Economics and Management“, 17 (2), s. 441–447.
- Lamberton G. (2005), *Sustainability accounting – A brief history and conceptual framework*, „Accounting Forum“, 29 (1), s. 7–26.
- Langfield-Smith K. (2008), *Strategic management accounting: How far have we come in 25 years*, „Accounting, Auditing and Accountability Journal“, 21 (2), s. 204–228.
- Learned E.P., Christensen C.R., Andrews K.R., Guth W.D. (1965), *Business Policy: Text and Cases*, RD Irwin Homewood, IL.
- Lebas M. (1994), *Managerial accounting in France: Overview of past tradition and current practice*, „The European Accounting Review“, 3 (3), s. 471–488.
- Lew G. (2015), *Rachunek kosztów klienta w zarządzaniu przedsiębiorstwem handlowym*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Rzeszowskiej, Rzeszów.
- Lew G., Bochenek M. (2023), *The concept of customer cost accounting in customer relationship management*, „Humanities and Social Sciences“, 30 (4, part II), s. 173–187.
- Lew G., Nieplowicz M., Ossowski M., Zackiewicz-Brunke B. (2021), *Zrównoważona karta wyników w praktyce polskich przedsiębiorstw i instytucji*, Wydawnictwo Ius Publicum, Instytut Prawa Gospodarczego, Katowice.
- Li W.S. (2018), *Strategic Management Accounting. A Practical Guidebook with Case Studies*, Springer Nature Singapore Pte.
- Liessmann K. (1986), *Strategisches Controlling*, [w:] E. Mayer (red.), *Controlling-Konzepte. Perspektiven für 90er Jahre*, Gabler, Wiesbaden, s. 85–133.
- Littleton A.C. (1933), *Accounting Evolution to 1900*, American Institute Publishing Co., New York.
- Loft A. (1986), *Towards a critical understanding accounting: The case of cost accounting in UK, 1914–1925*, „Accounting, Organizations and Society“, 11 (2), s. 137–139.
- Loft A. (1994), *Accountancy and the First World War*, [w:] A.G. Hopwood, P. Miller (red.), *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press, Cambridge, s. 116–137.
- Loft A. (1995), *History of management accounting: Relevance found*, [w:] D. Ashton, T. Hopper, R.W. Scapens (red.), *Issues in Management Accounting*, Prentice Hall, London–New York, s. 21–44.
- Lord B.R. (1996), *Strategic management accounting: The emperor's new clothes?*, „Management Accounting Research“, 7, s. 347–366.
- Lynch R.L., Cross K.F. (1992), *Measure Up! The Essential Guide to Measuring Business Performance*, Mandarin, London.
- Łada M. (red.) (2014), *Międzyorganizacyjna rachunkowość zarządcza*, Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Łada M. (2021), *Rachunkowość jako produkt i narzędzie legitymizacji*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.

- Ma H. (2002), *Competitive advantage and firm performance*, „Competitiveness Review: International Business Journal”, 10 (2), s. 15–32.
- Ma Y., Tayles M. (2009), *On the emergence of strategic management accounting: An institutional perspective*, „Accounting and Business Research”, 39 (5), s. 473–495.
- Maas K., Schaltegger S., Crutzen N. (2016), *Integrating corporate sustainability assessment, management accounting, control, and reporting*, „Journal of Cleaner Production”, 136 (4), s. 237–248.
- Marco-Fondevila M., Moneva J.M., Llena-Macarulla F. (2020), *Accounting for carbon footprint flows in wine production process. Case study in Spanish winery*, „Applied Sciences”, 10 (23), 8381.
- Masztalerz M. (2010), *Rachunek kosztów docelowych jako instrument kreowania wartości przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo UE w Poznaniu, Poznań.
- Mattessich R. (2008), *Two Hundred Years of Accounting Research*, Routledge, London–New York.
- Mayer E. (1986), *Controlling als Führungskonzept*, [w:] E. Mayer (red.), *Controlling-Konzepte. Perspektiven für 90er Jahre*, Gabler, Wiesbaden, s. 1–41.
- Mennicken A., Miller P. (2012), *Accounting, territorialization and power*, „Foucault Studies”, 13, s. 4–24.
- Mephram M.J. (1988), *The eighteenth-century origins of cost accounting*, „Abacus”, 24 (1), s. 55–74.
- Michalak J. (2002), *Proces kształtowania się strategicznej rachunkowości zarządczej*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”, 159: *Rozwój gospodarki rynkowej a rachunkowość w XXI wieku – wybrane zagadnienia*, s. 117–127.
- Michalak J. (2004), *Ewolucja pomiaru wyników ekonomicznych w rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 21 (77), s. 144–157.
- Michalak J. (2005), *Przegląd nowoczesnych alternatywnych koncepcji pomiaru wyników*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica”, 189: *Globalizacja a rozwój rachunkowości finansowej i zarządczej*, s. 203–225.
- Michalak J. (2008), *Pomiar dokonań: od wyniku finansowego do Balanced Scorecard*, Difin, Warszawa.
- Miles R.E., Snow C.G. (1978), *Organizational Strategy, Structure, and Process*, McGraw-Hill, New York.
- Miller P., O’Leary T. (1987), *Accounting and the construction of the governable person*, „Accounting, Organizations and Society”, 12 (3), s. 235–261.
- Miller P., Rose N. (1990), *Governing economic life*, „Economy and Society”, 19 (1), s. 1–31.
- Milne M.J. (1996), *On sustainability, the environment and management accounting*, „Management Accounting Research”, 7(1), s. 135–161.
- Mintzberg H. (1978), *Patterns in strategy formation*, „Management Science”, 24 (9), s. 934–948.
- Mintzberg H., Lampel J. (1999), *Reflecting on the strategy process*, „MIT Sloan Management Review”, 40 (3), s. 21–30.
- Mintzberg H., Waters J.A. (1985), *Of strategies, deliberate and emergent*, „Strategic Management Journal”, 6, s. 257–272.

- Mocanu M. (2014), *Controlling in Romania. A literature review*, „Ovidius University Annals, Economic Sciences Series”, 0(2), s. 537–540.
- Monden Y. (1989), *Total cost management system in Japanese automobile corporations*, [w:] Y. Monden, M. Sakurai, *Japanese Management Accounting*, Productivity Press, Cambridge, Norwalk.
- Mućko P., Niemiec A., Skoczylas W. (2021), *Dobrowolny przymus? Uwarunkowania raportowania w zakresie zrównoważonego rozwoju przez małe i średnie przedsiębiorstwa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 45 (4), s. 91–109.
- Napier Ch.J. (2006), *Accounts of change: 30 years of historical accounting research*, „Accounting, Organizations and Society”, 31 (4–5), s. 445–507.
- Nasieku T., Githinji N. (2016), *Use of strategic management accounting by organisations*, „Asian Journal of Business and Management”, 4 (4), s. 165–173.
- Nemoto de M. (2011), *Kompleksowe sterowanie jakością i system produkcyjny Toyoty*, [w:] K. Shimokawa, T. Fujimoto (red.), *Lean Management. Narodziny systemu zarządzania*, Wydawnictwo Lean Enterprise Management, Wrocław, s. 171–216.
- Nesterak J., Kowalski M.J., Czerniachowicz B. (2016), *Controlling strategiczny w praktyce przedsiębiorstwa działających w Polsce*, Stowarzyszenie Krakowska Szkoła Controllingu, Kraków.
- Nguyen T.M., Nguyen T.T. (2021), *The application of strategic management accounting: Evidence from the consumer goods industry in Vietnam*, „The Journal of Asian Finance, Economics and Business”, 8 (10), s. 139–146.
- Niemiec A. (2015), *Źródła i obecne rozumienie controllingu w literaturze anglosaskiej*, „Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania”, 40 (1), s. 33–45.
- Niemiec A. (red.) (2016), *System pomiaru dokonań w przedsiębiorstwach*, CeDeWu, Warszawa.
- Nik Abdullah N.H., Krishnan S., Zakaria A.A.M., Morris G. (2022), *Strategic management accounting practices in business: A systematic review of the literature and future research directions*, „Cogent Business & Management”, 9, 2093488, s. 1–21.
- Nikitin M. (1990), *Setting up an industrial accounting system at Saint-Gobain (1820–1880)*, „The Accounting Historians Journal”, 17 (2), s. 73–93.
- Nishitani K., Kokubu K., Wu Q., Kitada H., Guenther E., Guenther T. (2022), *Material Flow Cost Accounting (MFCA) for the circular economy: An empirical study of the triadic relationship between MFCA, environmental performance, and the economic performance of Japanese companies*, „Journal of Environmental Management”, 303, 114219.
- Nita B. (2005), *Strategiczna rachunkowość zarządcza. Ujęcie modelowe*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu”, 1080, s. 274–289.
- Nita B. (2008), *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Wolters Kluwer Polska, Kraków.
- Nita B. (2009), *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganiu zarządzania dokonaniem przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Nita B. (2014), *Sprawozdawczość zarządcza. Analizy i raporty wewnętrzne w controllingu*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.

- Nixon B., Burns J., (2012), *The paradox of strategic management accounting*, „Management Accounting Research”, 23, s. 229–244.
- Nowak E. (red.) (2008), *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Nowak E. (2010), *Problemy rozwoju strategicznej rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 56 (112), s. 161–173.
- Nowak M. (2017), *Rachunkowość zarządcza a controlling*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 480, s. 108–118.
- Nuhu N., Baird K., Bala Appuhamilage A. (2017), *The adoption and success of contemporary management accounting practices in the public sector*, „Asian Review of Accounting”, 25 (1), s. 106–126.
- Obłój K. (1997), *Strategia sukcesu firmy*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Oboh C.S., Ajibolade S.O. (2017), *Strategic management accounting and decision making: A survey of the Nigerian Banks*, „Future Business Journal”, 3 (2), s. 119–137.
- Otley D. (2001), *Extending the boundaries of management accounting research: Developing systems for performance management*, „The British Accounting Review”, 33 (3), s. 243–61.
- Pacioli L. (2007), [reprint Pacioli L., 1494], *Tractatus XI. Particularis de Computis et Scripturis. Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalità*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Petera P., Šoljaková L. (2019), *Use of strategic management accounting techniques by companies in the Czech Republic*, „Economic Research-Ekonomska Istraživanja”, 33 (1), s. 46–67.
- Phornlaphatrachakorn K. (2019), *Influences of strategic management accounting on firm profitability of information and communication technology businesses in Thailand*, „International Journal of Business Excellence”, 17 (2), s. 131–153.
- Piosik A. (2006), *Rachunkowości w zarządzaniu strategicznym – wybrane zagadnienia*, [w:] A. Piosik, *Zasady rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Porter D.M. (1980), *The Waltham System and early American textile cost accounting 1813–1848*, „The Accounting Historians Journal”, 7 (1), s. 1–17.
- Porter M.E. (1980), *Competitive Strategy. Techniques for Analyzing Strategy and Competitors*, Free Press, New York.
- Porter M.E. (1985), *Competitive Advantage*, Free Press, New York.
- Porter M.E. (1996), *Strategia konkurencji. Metody analizy sektorów i konkurentów*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Porter M.E. (2007), *Czym jest strategia?*, „Harvard Business Review Polska”, [wydanie specjalne: *Sekrety skutecznych strategii*], s. 12–41.
- Porter M.E., Kramer M.R. (2007), *Strategia a społeczeństwo: społeczna odpowiedzialność biznesu – pożyteczna metoda czy nowy element strategii konkurencyjnej*, „Harvard Business Review Polska”, [wydanie specjalne: *Sekrety skutecznych strategii*], s. 156–177.
- Poskrobko B. (1997), *Teoretyczne aspekty ekorozwoju*, „Ekonomia i Środowisko”, 1 (10).
- Preißler P.R. (2020), *Controlling*, wyd. XV, Verlag Franz Vahlen, München.
- Prewysz-Kwinto P. (2010), *Rachunek kosztów docelowych*, CeDeWu, Warszawa.
- Probst G.J.B., Schmitz-Drager R. (red.) (1985), *Controlling und Unternehmensführung*, Bern.

- Raiborn C.A., Barfield J.T., Kinney M. (1996), *Managerial Accounting*, West Publishing Company, Minneapolis/Saint Paul.
- Rashid M.M., Ali M.M., Hossain D.M. (2021), *Strategic management accounting practices: A literature review and opportunity for future research*, „Asian Journal of Accounting Research”, 6 (1), s. 109–132.
- Reichmann T. (1997), *Controlling mit Kennzahlen: Die systemgestützte Controlling-Konzeption mit Analyse- und Reportinginstrumenten*, Vahlen, München.
- Riley D. (1987), *Competitive cost based investment strategies for industrial companies*, „Manufacturing Issues”, Booz, Allen & Hamilton, New York.
- Roslender R. (1995), *Accounting for strategic positioning: Responding to the crisis in management accounting*, „British Journal of Management”, 6, s. 45–57.
- Roslender R., Hart S.J. (2003), *In search of strategic management accounting: Theoretical and field study perspectives*, „Management Accounting Research”, 14 (3), s. 255–279.
- Ryan B., Scapens R.W., Theobald M. (2002), *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*, wyd. II, Thomson, London.
- Sadler P. (1997), *Zarządzanie w społeczeństwie postindustrialnym*, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków.
- Sakurai M. (1989), *Target costing and how to use it*, „Journal of Cost Management”, Summer, s. 39–50.
- Sakurai M. (1997), *Integratives Kostenmanagement*, Verlag Vahlen, München.
- Sartorius K., Eitzen C., Kamala P. (2007), *The design and implementation of activity based costing (ABC): A South African survey*, „Meditari Accountancy Research”, 15 (2), s. 1–21.
- Sawicki K. (1999), *Problemy stosowania controllingu w polskich przedsiębiorstwach*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, 48, s. 98–105.
- Scapens R.W., Ezzamel M., Burns J., Baldvinsdottir G. (2003), *The Future Direction of UK Management Accounting Practice*, CIMA Publishing, Elsevier, Amsterdam–Boston–London.
- Schäffer U., Binder Ch. (2008), *Controlling as an academic discipline: The development of management accounting and management control research in German-speaking countries between 1970 and 2003*, „Accounting History”, 13 (1), s. 33–74.
- Schaltegger S. (2018), *Linking environmental management accounting: A reflection on (missing) links to sustainability and planetary boundaries*, „Social and Environmental Accountability Journal”, 38, s. 19–29.
- Schaltegger S., Christ K.L., Wenzig J., Burritt R.L. (2022), *Corporate sustainability management accounting and multi-level links for sustainability – A systematic review*, „International Journal of Management Reviews”, 24 (4), s. 1–21.
- Schermerhorn Jr. J.R. (2008), *Zarządzanie. Kluczowe koncepcje*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Scherrer G. (2003), *Management accounting: A German perspective*, [w:] A. Bhimani (red.), *Management Accounting. European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford, s. 100–122.
- Schwarz R. (2002), *Controlling-Systeme*, Gabler, Wiesbaden.

- Schwetizer M., Friedl B. (1992), *Beitrag zu einer umfassenden Controlling-Konzeption*, [w:] K. Spermann, E. Zur (red.), *Controlling. Grundlagen-Informationssysteme-Anwendungen*, Gabler, Wiesbaden, s. 141–167.
- Seal W. (2001), *Management accounting and the challenge of strategic focus*, „Management Accounting Research”, 2, s. 487–506.
- Shank J.K. (1989), *Strategic cost management: New wine, or just new bottles?*, „Journal of Management Accounting Research”, 1, Fall, s. 47–65.
- Shank J.K., Govindarajan V. (1992), *Strategic cost management: The Value chain perspective*, „Journal of Management Accounting Research”, 4, Fall, s. 179–197.
- Shank J.K., Govindarajan V. (1993a), *Strategic Cost Management. The New Tool for Competitive Advantage*, Free Press, New York–Toronto.
- Shank J.K., Govindarajan V. (1993b), *What „drives” cost? A strategic cost management perspective*, „Advances in Management Accounting”, 2, s. 27–46.
- Shaqqour O.F. (2020), *Impact of vertical and horizontal integration between strategic management accounting and decision-making on reducing financial failures case of Jordan*, „Academy of Accounting and Financial Studies Journal”, 24 (5), s. 1–9.
- Sheridan T.T. (1995), *Management accounting in global European corporations: Anglophone and continental viewpoints*, „Management Accounting Research”, 6, s. 287–294.
- Shortell S.M., Zajac E.J. (1990), *Perceptual and archival measures of Miles and Snow’s strategic types: A comprehensive assessment of reliability and validity*, „Academy of Management Journal”, 33 (4), s. 817–832.
- Simmonds K. (1981), *Strategic management accounting*, „Management Accounting (UK)”, April, s. 26–29.
- Simmonds K. (1982), *Strategic management accounting for pricing: A case example*, „Accounting and Business Research”, 47, s. 206–214.
- Simons R. (2000), *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy. Text & Case*, Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey.
- Šiška L. (2016), *The contingency factors affecting management accounting in Czech Companies*, „Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis”, 64 (154), s. 4–20.
- Skoczylas W. (2019), *Spółeczna odpowiedzialność biznesu w świetle analizy zawartości raportów niefinansowych spółek makrosektora produkcja przemysłowa i budowlano-montażowa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 103 (159), s. 169–182.
- Skoczylas W., Niemiec A., Sadowska B., Kochański K., Waśniewski P. (2024), *Strategiczna rachunkowość zarządcza w zrównoważonym rozwoju jednostek gospodarczych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Smith R. (1997), *Accounting for the environment: The role of strategic management accounting*, „Management Accounting”, February, s. 34–35.
- Sobańska I. (1997), *Tendencje rozwoju rachunku kosztów w Niemczech*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Sobańska I. (1999), *Rachunkowość zarządcza konwencjonalna i strategiczna*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie”, [numer promocyjny], s. 11–13.

- Sobańska I. (2004), *Potrzeba integracji rachunkowości zarządczej i rachunkowości finansowej w praktyce jako efekt zmian zasad sporządzania sprawozdań finansowych w Polsce i w krajach Unii Europejskiej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 18 (74), s. 100–109.
- Sobańska I. (2005), *Reorientacja sprawozdań finansowych i systemu rachunkowości jako skutek wdrażania MSR*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 27 (83), s. 75–96.
- Sobańska I. (red.) (2006), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Sobańska I. (2010), *Rachunkowość zarządcza*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, C.H. Beck, Warszawa, s. 73–106.
- Sobańska I., Michalak J. (1999), *Metoda cyklu życia produktu a strategiczna rachunkowość zarządcza*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, 52, s. 47–57.
- Sobańska I., Wnuk T. (1999), *The development of management accounting in enterprises operating in Poland in the 1990s*, Conference Accounting and Audit: Problems of Development, Riga, Latvian University Press, January, s. 217–221.
- Sobańska I., Szychta A., Świdarska G.K., Kabalski P. (2010), *Rachunkowość zarządcza a controlling*, „Rachunkowość”, 3, s. 59–62.
- Soderstrom K.M., Soderstrom N.S., Stewart C.R. (2017), *Sustainability/CSR research in management accounting: A review of the literature*, „Advances in Management Accounting”, 28, s. 59–85.
- Sojak S. (2012), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, Wydawnictwo „Dom Organizatora”, Toruń.
- Sojak S., Józwiak H. (2004), *Rachunek kosztów docelowych*, Oficyna Ekonomiczna, Oddział Polskich Wydawnictw Profesjonalnych, Kraków.
- Solomons D. (1952), *Studies in Costing*, Sweet & Maxwell, London.
- Sołoducho-Pelc L., Sulich A. (2023), *Zrównoważone zarządzanie strategiczne i ekosystem biznesu – perspektywy badawcze*, „Studia i Prace. Kolegium Zarządzania i Finansów. Zeszyt Naukowy”, 194, s. 9–23.
- Sołoducho-Pelc L., Sulich A. (2024), *Strategie zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw – perspektywy badawcze*, „Studia i Prace. Kolegium Zarządzania i Finansów. Zeszyt Naukowy”, 197, s. 9–25.
- Spraakman G.P. (1999), *Management accounting at the historical Hudson's Bay Company: A comparison to 20th century practices*, „The Accounting Historians Journal”, 26 (1), s. 35–64.
- Stabryła A. (2005), *Zarządzanie rozwojem firmy w kontekście globalizacji i konkurencyjności*, [w:] R. Borowiecki, A. Jaki (red.), *Restrukturyzacja w okresie transformacji gospodarczej. Instrumenty – przebieg – efekty*, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, TNOiK, Warszawa-Kraków, s. 21–30.
- Stead J.G., Stead W.E. (2008), *Sustainable strategic management: An evolutionary perspective*, „International Journal of Sustainable Strategic Management”, 1 (1).
- Stead J.G., Stead W.E. (2017), *Sustainable Strategic Management*, wyd. II, Routledge, London.
- Steffen W., Persson A., Deutsch L., Zalasiewicz J., Williams M., Richardson K., Crumley C., Crutzen P., Folke C., Gordon L., Molina M., Ramanathan V., Rockström J., Scheffer M.,

- Schellnhuber H.J., Svedin U. (2011), *The Anthropocene: From global change to stewardship*, „AMBIO. A Journal of the Human Environment”, 40(7), s. 739–761.
- Stępień M. (1995), *Ekologiczna orientacja rachunkowości a efektywność gospodarowania*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, 33, SKwP, Warszawa, s. 168–176.
- Stiglitz J.F. (2006), *Szalone lata dziewięćdziesiąte. Nowa historia najświetniejszej dekady w dziejach świata*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Stiglitz J.F. (2007), *Wizja sprawiedliwej globalizacji*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Stoner J.A.F., Freeman R.E., Gilbert Jr. D.R. (2001), *Kierowanie*, wyd. II zm., Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Stróżyński B. (2003), *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, [w:] *Historia, współczesność i perspektywy rachunkowości w Polsce*, UMK, Toruń, s. 715–724.
- Surowiec A. (2014), *Zarządzanie kosztami w łańcuchach dostaw*, [w:] M. Łada (red.), *Międzyorganizacyjna rachunkowość zarządcza*, Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa, s. 70–97.
- Szadziewska A. (2009), *Koszty ochrony środowiska w systemie rachunku kosztów dużych przedsiębiorstw – wyniki badań ankietowych*, „Prace i Materiały Wydziału Zarządzania UG”, 4 (1), s. 157–173.
- Szadziewska A. (2013), *Sprawozdawcze i zarządcze aspekty rachunkowości środowiskowej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk.
- Szadziewska A., Majchrzak I., Remlein M., Szychta A. (2021), *Rachunkowość zarządcza a zrównoważony rozwój przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Ius Publicum, Instytut Prawa Gospodarczego, Katowice.
- Szadziewska A., Szychta A., Waniak-Michalak H. (2024), *Disclosures on the Sustainable Development Goals in the non-financial reports of companies listed on the Warsaw Stock Exchange*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 48 (4), s. 97–131.
- Szczypa P. (2011), *Koszty jakości działalności proekologicznej przedsiębiorstwa*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 182, s. 492–503.
- Szczypa P. (2012), *Narzędzia rachunkowości wspomagające działalność proekologiczną przedsiębiorstw w Polsce*, CeDeWu, Warszawa.
- Szendi J.Z., Shum C. (1999), *Strategic management accounting practices in Latin America*, „Journal of Accounting and Finance Research”, 7 (1), s. 1–13.
- Szychta A. (1992), *Rachunkowość jako narzędzie operatywnego i strategicznego controllingu*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, 20, s. 32–36.
- Szychta A. (1997a), *Controlling a rachunkowość*, [w:] A. Jarugowa, W.A. Nowak, A. Szychta, *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk, s. 141–151.
- Szychta A. (1997b), *Koszty docelowe*, „Rachunkowość”, 8, s. 382–390.
- Szychta A. (2002), *The scope of application of management accounting methods in Polish enterprises*, „Management Accounting Research”, 13 (4), s. 401–418.
- Szychta A. (2006), *Ramy koncepcyjne strategicznej rachunkowości zarządczej: in statu nascendi*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 31 (87), s. 142–163.
- Szychta A. (2007a), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, [dodruk 2008].

- Szychta A. (2007b), *Balanced Scorecard jako zintegrowany system pomiaru wyników przedsiębiorstwa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 41 (97), s. 167–193.
- Szychta A. (2011), *Rachunkowość zarządcza jako działalność zawodowa w kontekście doświadczeń zagranicznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 62 (118), s. 289–312.
- Szychta A. (2012), *Zarys rozwoju rachunkowości zarządczej w zachodnich krajach Europy kontynentalnej*, [w:] I. Sobańska, P. Kabalski (red.), *Współczesne nurty badawcze w rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 111–149.
- Szychta A. (2013), *Podejścia do badań naukowych w rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 71 (127), s. 243–259.
- Szychta A. (2014), *Alternatywne kierunki badań naukowych w rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 80 (136), s. 193–223.
- Szychta A. (2016a), *Geneza rachunkowości zarządczej według różnych podejść badawczych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 87 (143), s. 153–170.
- Szychta A. (2016b), *Tradycyjna a nowa historia rachunkowości*, [w:] S. Sojak (red.), *Abacus – od instruktarzy gospodarczych po współczesne podręczniki rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, Toruń, s. 11–37.
- Szychta A. (2018a), *Definicja rachunkowości zarządczej w ujęciu ewolucyjnym*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 513, s. 383–394.
- Szychta A. (2018b), *Management accounting practices in developing countries since the 1990s: The case of Poland*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 99 (155), s. 119–148.
- Szychta A. (2019), *Wielkość przedsiębiorstwa jako determinanta praktyki rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 103 (159), s. 183–202.
- Szychta A. (2020), *An examination of nineteenth-century Polish handbooks on factory accounting*, „Accounting History”, 25 (2), s. 311–339.
- Szychta A. (2022a), *Business budgeting as a tool of scientific management and rationalisation in Poland in the interwar period*, „Accounting History”, 27 (3), s. 393–424.
- Szychta A. (2022b), *Rola wytycznych UNCTAD-ISAR w monitorowaniu realizacji Celów Zrównoważonego Rozwoju przez przedsiębiorstwa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 46 (1), s. 67–99.
- Szychta A. (2023), *Antropocen, zrównoważony rozwój i rachunkowość*, [w:] A. Karmańska (red.), *Kolonizacja rachunkowości. Obszary, narzędzia, perspektywy*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa, s. 385–407.
- Szychta A., Dobroszek J. (2017), *Postrzeganie controllingu w środowisku naukowym rachunkowości w Polsce*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 471, s. 365–378.
- Szychta A., Michalak J. (2018), *Badania naukowe w zakresie rachunkowości zarządczej*, [w:] I. Sobańska, R. Ignatowski (red.), *Łódzka Szkoła Rachunkowości w procesie transformowania systemu rachunkowości w Polsce w latach 1989–2016*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 353–397.
- Szydełko Ł. (2017), *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, [w:] E. Nowak (red.), *Rachunek kosztów. Rachunkowość zarządcza. Controlling*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław, s. 69–83.

- Śnieżek E. (2016), *Raportowanie informacji o społecznej odpowiedzialności biznesu. Studium przypadku Lasów Państwowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Śnieżek E., Krasodomska J., Szadzińska A. (2018), *Informacje niefinansowe sprawozdawczości przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Nieoczywiste, Warszawa.
- Światowa Komisja ds. Środowiska i Rozwoju (1991), *Nasza wspólna przyszłość: raport*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Świdarska G.K. (red.) (2003), *Informacja zarządcza w procesie formułowania i realizacji strategii firmy – wyzwanie dla polskich przedsiębiorstw*, Difin, Warszawa.
- Świdarska G.K. (red.) (2017), *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, Difin, Warszawa.
- Tanaka T. (1993), *Target costing at Toyota*, „Cost Management”, Spring, s. 4–11.
- Tillmann K., Goddard A. (2008), *Strategic management accounting and sense-making in a multinational company*, „Management Accounting Research”, 19(1), s. 80–102.
- Toffler A. (1980), *The Third Wave*, William Morrow and Company, New York.
- Toffler A. (1997), *Trzecia fala*, Państwowy Instytut Wydawniczy, Warszawa.
- Tomkins C., Carr Ch. (1996), *Reflections on the papers in this issue and a commentary on the state of Strategic Management Accounting*, „Management Accounting Research”, 7, s. 271–280.
- Trapp R. (2013), *Konsequenzen der Konvergenz des internen und externen Rechnungswesens für das Controlling*, „Controlling”, 25 (2), s. 109–114.
- Trucco S. (2015), *Premises for the convergence of financial accounting and management accounting*, [w:] S. Trucco, *Financial Accounting. Development Paths and Alignment to Management Accounting in the Italian Context*, Springer, s. 41–64.
- Turzyński M. (2012a), *Umowy o używanie aktywów w świetle historyczno-teoretycznego dyskursu rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Turzyński M. (2012b), *Historiografia rachunkowości – przeszłość, stan obecny i perspektywy rozwoju*, [w:] I. Sobańska, P. Kabalski (red.), *Współczesne nurty badawcze w rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 93–107.
- Upchurch A. (1998), *Management Accounting. Principles & Practice*, Financial Times Pitman Publishing, London.
- Urbanek G. (2002), *Zarządzanie marką*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Urbanek G. (2019), *Zarządzenie wartością i wycena marki. Jak marka buduje wartość przedsiębiorstwa*, CeDeWu, Warszawa.
- Vámosi T.S. (2000), *Continuity and change: Management accounting during processes of transition*, „Management Accounting Research”, 11, s. 27–63.
- Vatter T.S. (1950), *Managerial Accounting*, Prentice Hall, New York.
- Visedsun N., Terdpaopong K. (2021), *The effects of the strategy and goal on business performance as mediated by management accounting systems*, „Economies”, 9 (4), 149.
- Vu T.K.A., Dam B.H., Ha T.T.V. (2022), *Factors affecting the application of strategy management accounting in Vietnamese logistics enterprises*, „Journal of Distribution Science”, 20 (1), s. 27–39.

- Walińska E., Bek-Gaik B., Gad J. (2018), *Informacje finansowe i niefinansowe w raporcie zintegrowanym – praktyka spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 100 (156), s. 167–190.
- Waniak-Michalak H. (2017), *Porównywalność w czasie informacji o wynikach działalności społecznie odpowiedzialnej firm raportujących według zasad GRI*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 91 (147), s. 129–143.
- Ward K. (1992), *Strategic Management Accounting*, Butterworth-Heinemann, Oxford.
- Wartini-Twardowska J., Buk H., Twardowski Z. (2023), *Controlling strategiczny w zarządzaniu modelami biznesu w sektorze ICT*, CeDeWu, Warszawa.
- Weber J., Schäffer U. (1999), *Sicherstellung der Rationalität von Führung als Controlleraufgabe*, „Die Betriebswirtschaft: DBW”, 59 (6), s. 731–747.
- Weber J., Schäffer U. (2000), *Controlling als Koordinationsfunktion?*, „Kostenrechnung Praxis”, 44 (2), s. 109–118.
- Wierzbński M. (2004), *Instrumenty rachunkowości zarządczej w zarządzaniu przez wartość*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 21 (77), s. 241–252.
- Williams R. (1999), *Management accounting practice and price calculation at Boulton and Watt's Soho Foundry: A late 18th century example*, „The Accounting Historians Journal”, 26 (2), s. 65–88.
- Wilson R.M.S. (1995), *Strategic management accounting*, [w:] D. Ashton, T. Hopper, R.W. Scapens (red.), *Issues in Management Accounting*, Prentice Hall, London, s. 159–190.
- Wilson R.M.S., Chua W.F. (1993), *Managerial Accounting: Method and Meaning*, Chapman and Hall.
- Williamson O.E. (1981), *The economics of organization: The transaction cost approach*, „American Journal of Sociology”, 87 (3), s. 548–577.
- 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.
- Wnuk-Pel T. (2011), *Zastosowanie rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Wnuk-Pel T. (2013), *Capital budgeting practices in non-manufacturing companies in Poland*, „Social Sciences”, 4 (82), s. 59–69.
- Wren D.A. (1996), *Plenary address connections: The shared heritage of accounting and management history*, [w:] A.J. Richardson (red.), *Disorder and Harmony: 20th Century Perspectives on Accounting History*, Research Monograph, 23, CGA-Canada Research Foundation, s. 5–15.
- Zackiewicz B. (2011), *Zastosowanie rachunku kosztów docelowych na świecie – przegląd i wyniki wybranych badań*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 182, s. 584–595.
- Zarzycka E. (2016), *Koncepcje i tendencje rozwoju zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej. Wymiar krajowy i międzynarodowy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Ziegenbein K. (1995), *Controlling. Kompendium der praktischen Betriebswirtschaft*, wyd. V, Ludwigshafen (Rhein), Kiehl.

- Zünd A. (1978), *Begriffsinhalte Controlling – Controller*, [w:] G. Haberland, P. Preissler, E. Meyer (red.), *Handbuch Revision, Controlling, Consulting*, Verlag Moderne Industrie, München.
- Zyznarska-Dworczak B. (2015), *Zrównoważona rachunkowość zarządcza w świetle teorii legitymizacji*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 82 (138), s. 181–189.
- Zyznarska-Dworczak B. (2018), *The development perspectives of sustainability management accounting in Central and Eastern European countries*, „Sustainability”, 10, 1445.
- Zyznarska-Dworczak B. (2019), *Rachunkowość zrównoważona w ujęciu kognitywno-teoretycznym*, Wydawnictwo UEP, Poznań.

Akty prawne i standardy

- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej L 322/15 z dnia 16.12.2022.
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2024 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. RP z dnia 17 grudnia 2024 r., poz. 1863.

Źródła internetowe

- About IMA (2024), <https://eu.imanet.org/about-ima> (dostęp 18.01.2024).
- AICPA, CIMA, 2014, *Globalne Zasady Rachunkowości Zarządczej*®, <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/polish-full-document-gmaps.pdf> (dostęp: 15.01.2025).
- Cinquini L., Tenucci A. (2007), *Is the adoption of Strategic Management Accounting techniques really „strategy-driven”? Evidence from a survey*, MPRA Munich Personal Archive, <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/11819/> MPRA Paper No. 11819 (dostęp: 15.01.2025).
- Controller-Institut (2025), <https://www.controller-institut.at/de/mitgliedschaft/unsere-dna/> (dostęp: 19.01.2025).
- ICV (2025), *Controlling Competence*, International Association of Controllers, https://www.icv-controlling.com/fileadmin/user_upload/Imagebroschure_POLISH.pdf (dostęp: 15.01.2025).
- ICV, IGC (2023), *Fundamenty controllingu – stanowisko Międzynarodowego Stowarzyszenia Controllerów (ICV) i International Group of Controlling (IGC)*, wersja zmodyfikowana w marcu 2023 r., https://icv-controlling.com/wp-content/uploads/2024/12/Fundamenty_Controllingu_POLISH.pdf (dostęp: 15.01.2025).
- IFAC (2005), *Environmental Management accounting: International Guidance Document*, International Federation of Accountants, New York, <https://www.ifac.org/>

- knowledge-gateway/professional-accountants-business-paib/publications/international-guidance-document-environmental-management-accounting (dostęp: 27.08.2025).
- IGC Working Group (2012), *Controlling Process Model. A Guideline for Describing and Designing Controlling Processes*, Haufe Gruppe, Freiburg–Berlin–München, https://www.igc-controlling.org/fileadmin/downloads/Standards/Controlling_Process_Model.pdf (dostęp: 27.01.2025).
- IGC (2025), *International Group of Controlling*, <https://www.igc-controlling.org/> (dostęp: 15.01.2025).
- IMA (2008), *Statements on Management Accounting, Definition of Management Accounting*, Institute of Management Accountants, Montvale, <https://eu.imanet.org/research-publications/statements-on-management-accounting/definition-of-management-accounting> (dostęp: 10.01.2024).
- Interbrand (2024), *Interbrand Best Global Brands 2024*, Best-Global-Brands-2024-Report.pdf, <https://learn.interbrand.com/hubfs/Best-Global-Brands-2024-Report.pdf> (dostęp: 30.08.2025).
- ISO (2010), *ISO 26000 Społeczna Odpowiedzialność*, https://www.pkn.pl/sites/default/files/sites/default/files/imce/files/discovering_iso_26000.pdf (dostęp: 17.10.2024).
- United Nations (UN) (2001), *Environmental Management Accounting Procedures and Principles*, United Nations Division for Sustainable Development, New York, <https://www.un.org/esa/sustdev/publications/proceduresandprinciples.pdf> (dostęp: 19.08.2025).
- United Nations (UN) (2024), *The Sustainable Development Goals Report 2024*, United Nations Publications, New York, <https://unstats.un.org/sdgs/report/2024/> (dostęp: 19.08.2025).
- ZO ONZ (2015), *Rezolucja przyjęta przez Zgromadzenie Ogólne w dniu 25 września, Przekształcamy nasz świat: Agenda na rzecz zrównoważonego rozwoju 2030*, Organizacja Narodów Zjednoczonych, Zgromadzenie Ogólne, A/RES/70/1, 2015, http://www.unic.un.org.pl/files/164/Agenda%202030_pl_2016_ostateczna.pdf (dostęp: 15.01.2025).
- Zvezdov D., Schaltegger S. (2013), *Sustainability accounting*, [w:] S.O. Idowu, N. Capaldi, L. Zu, A.D. Gupta (red.), *Encyclopedia of Corporate Social Responsibility*, Springer, Berlin, Heidelberg, https://doi.org/10.1007/978-3-642-28036-8_743

Spis tabel

Tabela 1. Przykłady wczesnego zastosowania rachunkowości zarządczej	25
Tabela 2. Definicje rachunkowości zarządczej sformułowane przez organizacje zawodowe	38
Tabela 3. Definicje <i>management accounting</i> w anglojęzycznych podręcznikach	44
Tabela 4. Definicje controllingu według autorów niemieckojęzycznych	49
Tabela 5. Cele Zrównoważonego Rozwoju ONZ i liczba zadań na lata 2016–2030	62
Tabela 6. Definicje strategii w działalności biznesowej	65
Tabela 7. Szkoły strategii	67
Tabela 8. Perspektywy na tworzenie strategii	70
Tabela 9. Cechy konwencjonalnej i strategicznej rachunkowości zarządczej	84
Tabela 10. Stopnie zarządzania przedsiębiorstwem a typy controllingu	89
Tabela 11. Definicje strategicznej rachunkowości zarządczej	91
Tabela 12. Znaczenie metod z zakresu zarządzania kosztami dla strategii przywództwa kosztowego i strategii zróżnicowania	95
Tabela 13. Kluczowe czynniki sukcesu systemów strategicznej rachunkowości zarządczej	99
Tabela 14. Metody strategicznej rachunkowości zarządczej według grup	118
Tabela 15. Kompleksowe ramy środowiskowej rachunkowości zarządczej (EMA)	132
Tabela 16. KPI z zakresu ESG ściśle powiązane z wynikami biznesowymi	135
Tabela 17. Narzędzia środowiskowej rachunkowości zarządczej jako składowe rachunkowości zrównoważonego rozwoju	136
Tabela 18. Przykładowe badania dotyczące SRZ w formie studiów przypadków	146
Tabela 19. Badania praktyki SRZ w niektórych krajach rozwijających się	152
Tabela 20. Zastosowanie metod SRZ w badanych przedsiębiorstwach w Polsce (% odpowiedzi)	157

Spis rysunków

Rysunek 1. Główne etapy rozwoju rachunkowości zarządczej w kontekście przemian społeczno-gospodarczych	16
Rysunek 2. Komponenty <i>management accounting</i> według brytyjskich autorów w latach 60. XX wieku	40
Rysunek 3. Umiejscowienie controllingu w procesie zarządzania	54
Rysunek 4. Trzy podstawowe strategie konkurowania według M.E. Portera	72
Rysunek 5. Proces zarządzania strategicznego	78
Rysunek 6. Łańcuch wartości przedsiębiorstwa	96
Rysunek 7. Schemat systematycznej analizy dla strategicznych decyzji inwestycyjnych	105
Rysunek 8. Strategiczna rachunkowość zarządcza dla zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstwa	112
Rysunek 9. Klasyfikacja koncepcji i metod zaliczanych do strategicznej rachunkowości zarządczej	117
Rysunek 10. Kategorie działań a dodawanie wartości dla klientów przez działania	121

Autorka odpowiada w monografii na pytanie: jaki jest obecny status strategicznej rachunkowości zarządczej w odniesieniu do jej metodyki i zastosowania w przedsiębiorstwach w kontekście potrzeby zrównoważonego rozwoju? Jako cele publikacji przyjęła przedstawienie etapów rozwoju rachunkowości zarządczej z koncentracją na strategicznym jej ukierunkowaniu oraz syntetyczną prezentację kontekstu, w ramach którego zachodzi ewolucja strategicznej rachunkowości zarządczej w kierunku wspierania strategii i zarządzania strategicznego zorientowanych na zrównoważony rozwój.

Książka może być przyczynkiem do pogłębionych dyskusji i badań w zakresie rachunkowości zarządczej i zarządzania strategicznego, a także źródłem informacji dla praktyków rachunkowości oraz menedżerów poszerzających swoją wiedzę w tych obszarach.

Publikacja stanowi ważny głos w dyskusji na temat przemian rachunkowości zarządczej, szczególnie strategicznej rachunkowości zarządczej. Koncepcję analiz w tym zakresie postrzegam jako istotną poznawczo. Rozważania mają charakter naukowy. Logika prowadzonego wywodu wpisuje się w aktualny nurt badań nad doskonaleniem rachunkowości zarządczej w powiązaniu z praktyką gospodarczą i stanowi istotne uzupełnienie aktualnego stanu badań.

Z recenzji prof. dr hab. Jolanty Chluski

Książka ma charakter naukowy, bazuje na aktualnym stanie badań w zakresie rozwoju strategicznej rachunkowości zarządczej. [...] Nie ma w Polsce zwartych opracowań konkurencyjnych dla prezentowanej publikacji.

Z recenzji prof. dr. hab. Sławomira Sojaka

**WYDAWNICTWO
UNIwersYTETU
ŁÓDZKIEGO**

 wydawnictwo.uni.lodz.pl

 ksiegarnia@uni.lodz.pl

 (42) 665 58 63

Książka dostępna również
jako e-book

ISBN 978-83-8331-913-1



9 788383 319131