

W trosce o wizerunek rachunkowości zarządczej

Irena Sobańska *

Streszczenie: *Cel* – analiza treści pierwszych podręczników z zakresu rachunkowości zarządczej wydanych w Polsce w okresie transformacji systemu gospodarczego. *Metoda badania* – w badaniach uwzględniono 12 podręczników wydanych w latach 2000–2014. *Wynik* – ogólne spostrzeżenia autorki w odniesieniu do struktury prezentowanych problemów stosowanej terminologii oraz przykłady niejasności i niejednoznaczności tekstów. W konkluzji artykułu stwierdza się między innymi, że podręczniki powinny być traktowane, jako element budowania dobrej marki rachunkowości zarządczej w praktyce i zawierać wiedzę kompletną, ugruntowaną, zweryfikowaną i użyteczną dla jej głównych odbiorców, jak i menadżerów oraz specjalistów rachunkowości zarządczej.

Słowa kluczowe: rachunkowość zarządcza, podręczniki akademickie, specjalista rachunkowości zarządczej, *lean management accounting*, rachunek kosztów przerobu

Wprowadzenie

W kontekście dynamicznych zmian zachodzących w teorii i praktyce rachunkowości zarządczej na świecie w Polsce dopiero powstawały warunki do jej swobodnego rozwoju. Po 1990 roku, wraz ze zmianą ustroju politycznego i likwidacją cenzury oraz tworzeniem zasad gospodarki rynkowej możliwe stało się publikowanie wiedzy z zakresu rachunkowości zarządczej i stosowanie terminu „rachunkowość zarządcza”, który wcześniej był oceniany i nie funkcjonował w świadomości społecznej. Nastąpił rozwój dyscypliny rachunkowości o subdyscyplinę rachunkowości zarządczej oraz tworzenie systemów informacyjnych rachunkowości zarządczej w praktyce i nowego zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej/controllersa.

Z perspektywy dwudziestu pięciu lat rozwoju rachunkowości zarządczej w Polsce należy stwierdzić, że środowisko naukowe zrealizowało wyzwanie zlikwidowania luki wiedzy i luki badawczej. W latach 1990-2010 opublikowane zostały 132 książki zawierające wiedzę tradycyjną z obszaru operacyjnej rachunkowości zarządczej i objaśnienia najnowszych narzędzi i podejść strategicznej rachunkowości zarządczej. Prowadzone w tym okresie badania empiryczne w zakresie rozwoju rachunkowości zarządczej w praktyce w Polsce przyczyniły się do włączenia tej nowej subdyscypliny w światowy nurt badawczy. Wyniki tych badań były prezentowane na wielu kongresach EAA i konferencjach zagranicznych.

W publikacjach książkowych szczególne znaczenie dla wizerunku rachunkowości zarządczej mają podręczniki akademickie. Są one przeznaczone nie tylko do kształcenia studentów kierunku Finanse i rachunkowość, studiów podyplomowych, ale również są ogólnodostępne dla szerokiego kręgu odbiorców jak praktyków rachunkowości, menadżerów,

* prof. dr hab. Irena Sobańska, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, e-mail: sobanska@uni.lodz.pl

informatyków a także odbiorców ze środowiska naukowego pokrewnych dyscyplin. Ze względu na szeroki krąg odbiorców podręczniki powinny być traktowane, jako element budowania marki rachunkowości zarządczej w praktyce i naukach ekonomicznych. Komunikowana w podręcznikach wiedza dostępna dla praktyków i środowiska naukowego powinna być nie tylko aktualna, ale przede wszystkim jednoznaczna, rzetelnie objaśniać uwarunkowania narzędzi rachunkowości zarządczej i ocenę ich użyteczności z perspektywy procesów zarządzania i sprawozdawczości finansowej oraz nie powinna zawierać sprzeczności.

Celem artykułu nie jest ani ocenianie poszczególnych podręczników ani dążenie do idealnego podręcznika z zakresu rachunkowości zarządczej, bo to wydaje się być niemożliwe. Natomiast celem artykułu jest zwrócenie uwagi autorów i redaktorów naukowych podręczników na istnienie potrzeby przeanalizowania ich struktury i treści w kontekście podniesienia przejrzystości i jednoznaczności komunikowanej wiedzy odbiorcom, jako wiedzy ugruntowanej, zweryfikowanej i użytecznej w praktyce zarządzania organizacjami. Kondycja i właściwy status nauki rachunkowości wśród nauk ekonomicznych, o które zabiega środowisko rachunkowości, determinowany jest nie tylko przez sprawozdawczość finansową regulowaną prawnie, ale również przez użyteczność stosowanych w praktyce narzędzi rachunkowości zarządczej w celu tworzenia informacji istotnych w podejmowaniu decyzji.

Dla zrealizowania tego celu została przeprowadzona analiza kilkunastu podręczników wydanych w latach 2000–2014. W artykule przedstawione zostały ogólne spostrzeżenia autorki w odniesieniu do struktury prezentowanych problemów, stosowanej terminologii oraz przykłady niejasności i niejednoznaczności tekstów.

1. Czego brakuje w podręcznikach?

W literaturze angloamerykańskiej, podręczniki z zakresu rachunkowości zarządczej czy rachunku kosztów mają tak długą tradycję jak zawód specjalisty rachunkowości zarządczej/controllera. Ze względu na wysoko oceniany ich profesjonalizm, są one wykorzystywane w procesie kształcenia w wielu krajach. Od wielu lat, w podręcznikach tych, najczęściej w pierwszym rozdziale objaśniane są takie zagadnienia jak: rola specjalisty rachunkowości zarządczej w organizacji, jego miejsce w strukturze organizacyjnej i rola w implementacji strategii, normy etyczne profesji (Horngren, Dater, Foster, 2003)

W Polsce do 1990 roku funkcjonował tylko jeden podręcznik z zakresu rachunku kosztów, który z założenia przeznaczony był dla kształcenia grupy zawodowej księgowych (Jarugowa, Malc, Sawicki, 1986). Pierwsze podręczniki z zakresu rachunkowości zarządczej publikowane były pod koniec lat 90. ubiegłego wieku. Do analizy wybrane zostało 12 podręczników opublikowanych w latach 2000–2014. Z treści podręczników wynika, że większość autorów często odwoływała się do podręczników i literatury angloamerykańskiej. Jednakże, z analizy treści podręczników opublikowanych w wymienionym okresie wynika, że tylko w trzech z nich przedstawione zostały zagadnienia związane z wykonywaniem zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej/controlleringu, w tym normy etyczne (Sobańska, 2003; Karmańska, 2006; Szychta, 2014). Zagadnienia etyki w zawodzie specjalisty rachunkowości zarządczej w podręcznikach i kształceniu objaśnione zostały w odrębnym opracowaniu (Sobańska, Zarzycka 2016).

Brak objaśnienia w większości analizowanych podręczników (10) roli, zadań i wymaganych kompetencji od specjalistów rachunkowości zarządczej/controllerów powoduje, że

nie przyczyniają się one do utrwalenia w świadomości społecznej tej nowej profesji oraz stwarzają one wrażenie, że rachunkowość zarządcza to tylko „skrzynka narzędziowa” dostępna dla różnych specjalistów. Szersze objaśnianie roli i zadań specjalistów rachunkowości zarządczej, ich miejsca w organizacji wydaje się celowe z kilku innych względów. W ostatnich latach, pod wpływem nowych technologii informacyjnych wspierających systemy rachunkowości zarządczej, zmian w zarządzaniu i strukturach organizacyjnych podmiotów następują dynamiczne zmiany w roli specjalisty rachunkowości zarządczej. Przesłał on być tylko dostawcą informacji finansowych dla menadżerów, w systemach rachunkowości zarządczej tworzone są również informacje niefinansowe, a krąg odbiorców informacji rozszerza się na wszystkich pracowników. W Polsce zawód specjalisty rachunkowości zarządczej rozwija się w praktyce dopiero od połowy ubiegłego wieku, a więc od niedawna i bez wsparcia profesjonalnej organizacji, jak to ma miejsce w innych krajach (np. IMA w USA, CIMA w Wlk. Brytanii). Kilka lat temu amerykańska organizacja IMA zadania stawiane współczesnym specjalistom rachunkowości zarządczej określiła w definicji rachunkowości zarządczej, jako działalności zawodowej (Statements, IMA 2008). W świetle tej definicji działalność specjalisty rachunkowości zarządczej polega na współdziałaniu z menadżerami w podejmowaniu decyzji, opracowywaniu systemów planowania i zarządzania wynikami i kontroli oraz dostarczaniu wiedzy w zakresie sprawozdawczości finansowej w celu wsparcia menadżerów (kierownictwa) w formułowaniu i realizacji strategii organizacji.

Dla wizerunku rachunkowości zarządczej w praktyce i w środowisku naukowym, zwłaszcza z dyscypliny nauk o zarządzaniu ważne jest, ażeby we wszystkich podręcznikach objaśniających relację rachunkowość zarządcza a controlling były zawarte objaśnienia zgodne z dyskursem prowadzonym na początku tego wieku w literaturze światowej, a także niemieckiej. Dyskurs ten rozwinął się w związku z wdrażaniem MSR/MSSF do sprawozdawczości finansowej w przedsiębiorstwach klasy światowej. W dyskursie tym uznano, że pod względem celu, narzędzi, zasad obie te dyscypliny są zbieżne, a więc tożsame względem siebie. W systemie rachunkowości tak jak rachunkowość zarządcza jest zintegrowana z rachunkowością finansową w krajach anglosaskich i wielu innych krajach tak samo w praktyce krajów niemieckojęzycznych zintegrowany został controlling z rachunkowością zewnętrzną (finansową). Utrzymywanie nadal w niektórych podręcznikach, w opisie tej relacji, przestarzałego już dyskursu prowadzonego w ostatnich dekadach ubiegłego wieku w literaturze niemieckojęzycznej i przeniesionego do literatury polskiej, w którym udowodniano w sposób mało przejrzysty różne role dla controllingu i rachunkowości zarządczej względem procesów zarządzania powoduje, że odbiegają one od poziomu literatury światowej.

Jednym z celów teorii rachunkowości zarządczej jest objaśnianie innowacyjnych rozwiązań powstałych w praktyce w kontekście ich zgodności z jej zasadami oraz definiowanie nowych pojęć, paradygmatów, itd. Wiedza zawarta w podręcznikach powinna służyć rozpowszechnianiu tych innowacji, jako dobrych praktyk rachunkowości zarządczej i wspierać ich wdrażanie w systemach rachunkowości w praktyce polskiej. Dla osiągnięcia takiego celu niezbędne jest w prezentowaniu rozwiązań i koncepcji rachunkowości zarządczej oprócz stosowanych w nich algorytmów objaśniać w podręcznikach, po pierwsze całość uwarunkowań sytuacyjnych biznesu organizacji, do których określone rozwiązanie jest dostosowane, po drugie wskazywać na koszty i korzyści z wdrażania każdego z rozwiązań, w tym jego dostosowanie do potrzeb informacyjnej zarządzania i obowiązujących zasad sporządzania sprawozdań finansowych. Wiedza ta jest niezbędna dla menadżerów

w podejmowaniu decyzji o wdrożeniu innowacyjnych rozwiązań rachunkowości zarządczej a specjalistom rachunkowości zarządczej ułatwiałaby pełnienie roli liderów zmian w systemie rachunkowości zarządczej w organizacji.

Natomiast w analizowanych podręcznikach dominuje mechanistyczne podejście w prezentowaniu metod i narzędzi rachunkowości zarządczej, a więc autorzy koncentrują się głównie na opisie procedur tworzenia informacji. W prezentacji rachunku kosztów standardowych, wielostopniowego i wieloblokowego rachunku kosztów i wyników czy rachunku kosztów działań objaśniana jest ich przydatność dla procesów zarządzania i brak jest wyjaśnienia o ich dostosowaniu do potrzeb informacyjnych obowiązującej sprawozdawczości finansowej. Odwrotnie prezentowane są korzyści z zastosowania rachunku rzeczywistych kosztów pełnych wzbogacanego pozasystemowo o zasady rachunku kosztów zmiennych (tzw. „Sprawozdawczy rachunek kosztów”). Wskazuje się tutaj na jego dostosowanie do potrzeb obowiązującej sprawozdawczości finansowej i pomija się w ogóle lub traktuje zdawkowo jego dostosowanie, a raczej niedostosowanie, do potrzeb informacyjnych menadżerów.

Generalnie w podręcznikach brakuje objaśnienia kosztów, jakie generowałyby wdrożenia poszczególnych narzędzi i metod, z wyjątkiem paru podręczników szerzej objaśniających rachunek kosztów działań wraz z kosztami jego wdrażania.

Dynamiczny rozwój narzędzi strategicznej rachunkowości zarządczej stosowanych w organizacjach światowych w ostatnich dekadach skłania do aktualizowania wiedzy w podręcznikach o nowych, dobrych praktykach w zarządzaniu i rachunkowości zarządczej np.: od kilkunastu lat stosowana jest praktyka rachunkowości zarządczej określana w literaturze przedmiotu, jako rachunkowość „przerobu” lub „rachunek kosztów przerobu”. Ta praktyka jest szeroko prezentowana tylko w podręcznikach jednego autora (Sojak, 2013, 2012). Również w ostatnich latach szerokie zastosowanie w praktyce firm światowych, w tym w wielu ich filiach działających w Polsce znajduje koncepcja zarządzania strategicznego Lean Management wraz z dostosowanymi do potrzeb informacyjnych tej koncepcji nowymi metodami rachunkowości zarządczej określanymi terminem angielskim, jako Lean Management Accounting. Dotychczas koncepcja Lean Management wraz z metodami Lean Management Accounting została objaśniona w dwóch podręcznikach (Sobańska, 2010; Szychta, 2014). Szerokie rozpowszechnienie wiedzy o tej koncepcji w podręcznikach i procesie kształcenia akademickiego umożliwiłoby specjalistom rachunkowości zarządczej włączenie się do zespołów wdrażających metody Lean Management i uzyskiwanie statusu lidera Lean Management Accounting w organizacjach polskich, coraz bardziej zainteresowanych zastosowaniem tej koncepcji w zarządzaniu.

2. Przykłady zamętu terminologicznego

Dla terminu *relevant costs stosowane* są różne określenia jak: koszty istotne, koszty znaczące, koszty relewantne, koszty niezbędne, gdy od dawna i najczęściej występuje w literaturze przedmiotu termin „koszty istotne”.

Metody kalkulacji kosztów produktów powstały w pierwszym a więc i najstarszym rachunku kosztów to jest rachunku rzeczywistych kosztów pełnych. Pierwotnie stanowiły one element tylko tego rachunku. Później były one stosowane w innych rachunkach jak: rachunku kosztów pełnych standardowych, rachunku kosztów zmiennych standardowych (rozlicznie kosztów wspólnych zmiennych, jeżeli takie wystąpią), rachunku kosztów dzia-

łań, rachunku kosztów strumienia wartości w koncepcji *Lean Management Accounting*, przez co nabrały cech uniwersalnych. Ten prosty, logicznie sformułowany termin, utrwalony od dziesiątków lat w literaturze z zakresu rachunku kosztów „Metody kalkulacji kosztów produktów” w niektórych analizowanych podręcznikach jest zastępowany wewnątrznie nielogicznymi terminami jak: „Kalkulacyjny rachunek kosztów” „Metody rachunku kalkulacyjnego rzeczywistych kosztów”(kalkulować = rachować, liczyć). Tworząc neologizmy warto pamiętać o powiedzeniu „nowe nie zawsze jest lepsze od starego”.

Rachunek kosztów określany w literaturze angielskiej terminem *Target Costing* w większości podręczników nazywany jest jako rachunek kosztów docelowych a bardzo rzadko stosowana jest nazwa mniej poprawna pod względem językowym ale jednoznacznie wskazująca, że jest to nie tylko nowy ale także zbudowany na innej filozofii rachunek kosztów -rachunek kosztów celu. Natomiast termin „rachunek kosztów docelowych” jest mniej jednoznaczny gdyż może być używany do określenia każdego rachunku kosztów wyróżnianego w rachunkowości zarządczej, który będzie zawierał ujęcie kosztów *ex ante* i posługiwał się wzorcem kosztów produktu (normatywnych, standardowych, normalnych, planowanych). Takie rozumienie tego terminu występuje w jednym z analizowanych podręczników.

Używanie w podręcznikach różnej terminologii nie wzbogaca ich treści lecz obniża jednoznaczność komunikowanej wiedzy z zakresu rachunkowości zarządczej.

3. Niektóre sprzeczności, niejasności, niekonsekwencje

Metoda analizy prognozy rentowności często przedstawiana jest w podręcznikach bez wymogu jej stosowania w powiązaniu z rachunkiem kosztów zmiennych standardowych, który prowadzony w sposób kontynuacyjny zapewnia dostępność informacji do zastosowania tej metody i tworzenia informacji istotnych dla menadżera do dokonania szybkiej oceny skutków wystąpienia zmian w poziomie cen, jednostkowych kosztach zmiennych, kosztów stałych lub planie sprzedaży na realizację planowanego poziomu zysku. Proste działania matematyczne stosowane w tej metodzie, duża użyteczność informacji tworzonych przy jej pomocy w zarządzaniu zyskiem w krótkim okresie i brak w opisie wyraźnego zaznaczenia warunku jej prawidłowego stosowania rodzi różne negatywne skutki.

Po pierwsze, powstaje przyzwolenie na stosowanie tej metody także na bazie informacji źródłowych „niesystemowych”, a więc tworzonych ad hoc, które nie gwarantują, że informacje uzyskane w analizie prognozy rentowności będą istotne w podejmowaniu decyzji. Po drugie, ułatwia adaptowanie tej metody przez dyscypliny pokrewne, w których następuje objaśnienie samej analizy prognozy rentowności bez wskazania jej bazy informacyjnej, to znaczy rachunku kosztów zmiennych standardowych a więc jakby rachunek ten był „na wyposażeniu” w każdym podmiocie. Nie powinny się zdarzać niejasności w prezentowanych metodach. Na przykład formuła ceny oparta na koszcie zmiennym została zapisana w jednym z analizowanych podręczników w sposób następujący: $\text{cena} = \text{koszt zmienny jednostkowy} + \text{narzut zysku}$, gdzie: „narzut zysku ma za zadanie pokryć oczekiwany zysk i nieuwzględnione w bazie kosztowej koszty stałe”.

Taki tekst obniża jakość treści podręcznika ale przede wszystkim budzi wątpliwości czy rachunkowość zarządcza to ugruntowana i zweryfikowana wiedza, posługująca się terminami jednoznacznie zdefiniowanymi i odpowiadającymi określonym kategoriom ekonomicznym jak koszt, zysk, itd. W rachunkowości zarządczej narzut zysku służy jednoznacz-

nie do ustalania kwoty zysku a w przytoczonej formule ceny, zgodnie z zasadami pomiaru wyniku w rachunku kosztów zmiennych stosowany jest, od kilkudziesięciu lat, narzut marży brutto (albo marży na pokrycie kosztów stałych).

W analizowanych podręcznikach koszty klasyfikowane są według wielu różnych kryteriów. Każde kryterium służy do utworzenia innej, jednoznacznej struktury kosztów. Znajdują one zastosowanie w różnych systemach rachunku kosztów opisywanych z reguły w dalszej części podręczników. W jednym systemie rachunku wykorzystuje się kilka takich struktur, żeby tworzył on istotne informacje do decyzji, zastosowania innych metod rachunkowości zarządczej oraz informacje o kosztach, przychodach niezbędne w rachunkowości finansowej do sporządzania sprawozdań finansowych. Struktury te są ze sobą zintegrowane, jak to w systemie.

W jednym z podręczników, po objaśnieniu w sposób graficzny wyżej opisanej relacji między rachunkowością finansową, rachunkiem kosztów i rachunkowością zarządczą przedstawione zostały kryteria klasyfikacji kosztów w podziale na kryteria klasyfikacji kosztów w rachunkowości finansowej oraz w rachunkowości zarządczej. Taki podział stoi w sprzeczności z zamieszczonym wcześniej opisem wymienionej relacji i wskazuje na brak konsekwencji. Następnie przy takim podziale kryteriów, w klasyfikacji kosztów w rachunkowości finansowej wyróżnione zostały dwa różne kryteria, które zamiast różnych, tworzą właściwie identyczne struktury kosztów:

- „kryterium wg sfer działalności: koszty zakupu, koszty produkcji, koszty zarządzania, koszty sprzedaży”
- „kryterium według miejsc powstawania kosztów: koszty wydziałów podstawowych, koszty wydziałów pomocniczych, koszty zarządu, koszty zakupu, koszty sprzedaży”.

Wątpliwości budzi oczywiście druga struktura kosztów wraz z jej objaśnieniem. Podana struktura nie zapewni informacji o kosztach miejsc powstawania kosztów, a więc miejsc, które w rachunkowości zarządczej wyodrębniane są przy pomocy kilku kryteriów, w tym występuje kryterium ich wyodrębnienia w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa czy segmentu jego działalności.

W każdym z analizowanych podręczników zamieszczana jest szersza lub krótsza ocena rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych. W większości z nich, jako wadę rachunku kosztów zmiennych wymienia się jego nieprzydatność do tworzenia informacji o kosztach produktów wymaganych w zasadach sporządzania sprawozdań finansowych. Często brakuje wyjaśnienia, że wada ta występuje tylko wtedy, gdy do wyceny bilansowej wymagany jest historyczny koszt pełny produktu. Natomiast w ocenach rachunku kosztów pełnych zamieszczane są następujące stwierdzenia „Rachunek kosztów pełnych służy sprawozdaniom finansowym zewnętrznym”, „Niewątpliwie zaletą rachunku kosztów pełnych jest to, iż jest on przystosowany do wymogów sprawozdawczości zewnętrznej”, „Rachunek kosztów pełnych jest systemem dostosowanym do wymogów obligatoryjnej sprawozdawczości finansowej”.

Takie opinie formułowane w odniesieniu do rachunku kosztów pełnych stoją w sprzeczności z prezentowanym wcześniej w tych podręcznikach opisem ewidencji, rozliczania i kalkulacji kosztów rzeczywistych zgodnie z zasadami rachunku kosztów pełnych. W opisie tym, zwykle w końcowej jego części, zalecane są dodatkowe procedury w celu dostosowania informacji z tego rachunku do potrzeb obowiązującej sprawozdawczości finansowej (wg Ustawy o rachunkowości, MSR 2), a więc do wyceny bilansowej produktów w koszcie wytworzenia a nie koszcie pełnym. Wskazuje się tutaj na konieczność usta-

lania normalnego poziomu zdolności produkcyjnych i stopnia ich wykorzystania, podziale kosztów wydziałowych na stałe i zmienne oraz podziale wydziałowych kosztów stałych na użyteczne i nieużyteczne i tak dalej. Te dodatkowe zalecane zabiegi dopiero pozwalają na utworzenie informacji o jednostkowym koszcie wytworzenia produktu, kosztach stałych niewykorzystanych zdolności produkcyjnych. Są to informacje tworzone już pozasystemowo, a więc ad hoc i dowodzą, że rachunek kosztów pełnych nie jest dostosowany do obligatoryjnej sprawozdawczości. Takie rozwiązanie naginające rachunek kosztów pełnych do potrzeb sprawozdawczości w niektórych podręcznikach ma adekwatną nazwę „Sprawozdawczy rachunek kosztów”, a więc zorientowany tylko na jeden cel, z założenia ignorujący potrzeby informacyjne odbiorców wewnętrznych. Inaczej oznacza to, że jego zastosowanie w praktyce spowoduje funkcjonowanie systemów rachunkowości, w których rachunkowość zarządcza jest zdominowana przez rachunkowość finansową i systemy te utracą użyteczność dla procesów zarządzania.

W niektórych podręcznikach szerzej objaśniany jest rachunek kosztów normalnych albo absorpcyjny rachunek kosztów ze wskazaniem, że nadaje się on do tworzenia informacji dla potrzeb obowiązującej sprawozdawczości. Niezrozumiałe jest, dlaczego ta pierwotna forma rachunku kosztów zmiennych standardowych, jego niedoskonały prototyp, według autorów jest dostosowana do obowiązującej sprawozdawczości a dojrzała forma tego rachunku to jest rachunek kosztów zmiennych standardowych tej cechy nie posiada i stanowi jego wadę?

Uwagi końcowe

Z przeprowadzonej analizy treści kilkunastu podręczników akademickich z zakresu rachunkowości zarządczej wynika kilka wniosków ogólnych:

1. Zmiany ustroju społeczno-gospodarczego przeprowadzane od 1990 roku w Polsce stworzyły warunki do rozwoju wiedzy z zakresu rachunkowości zarządczej i jej publikowania w sposób jawny, a więc wydawania publikacji opatrzonej tytułem „Rachunkowość zarządcza”. Potwierdza to między innymi duża liczba podręczników akademickich opublikowanych w ostatnich dekadach.
2. Podręczniki akademickie z zakresu rachunkowości zarządczej ze względu na ich ogólnodostępność mają duże znaczenie dla wprowadzenia do świadomości praktyków, akademików z dyscyplin pokrewnych i ogólnie społeczeństwa istnienia takiego obszaru wiedzy w dyscyplinie rachunkowości i stosowanej w systemach rachunkowości w praktyce, także w Polsce.
3. Podręczniki powinny być traktowane przez autorów jako element budowania dobrej marki rachunkowości zarządczej w praktyce i zawierać wiedzę kompletną, ugruntowaną, zweryfikowaną i użyteczną dla jej głównych odbiorców, jak: menadżerów oraz specjalistów rachunkowości zarządczej.

Podręczniki powinny służyć kształceniu specjalistów rachunkowości zarządczej postrzeganych przede wszystkim jako liderów zmian wprowadzanych w rachunkowości zarządczej w praktyce, a nie tylko jako dostawców informacji.

Literatura

Horngren, Ch.T., Datar, S.M., Foster, G. (2003). *Cost Accounting a Managerial Emphasis*. Prentice Hall.

- Jarugowa, A., Malc, W., Sawicki, K. (1986). *Rachunek kosztów*. Warszawa: PWE.
- Karmańska, A., (2006). Kompetencje i etyka w rachunkowości zarządczej. W: A. Karmańska (red.), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa* (s. 107–115). Warszawa: Difin.
- Statements on Management Accounting* (2008). Definition of Management Accounting, Institute on Management Accountants, Montvale.
- Sobańska, I. (2003). Zadania specjalistów rachunkowości zarządczej i odpowiedzialność. W: I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów I rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach* (s. 52–56). Warszawa: CH Beck.
- Sobańska, I. (2010). Podejście Lean. W: I. Sobańska (red.), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne* (s. 107–131). Warszawa: CH Beck.
- Sobańska, I., Zarzycka, E. (2016). Etyka w zawodzie rachunkowości zarządczej w podręcznikach i kształceniu. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 87 (143). Warszawa: SKwP.
- Sojak, S. (2003). *Rachunkowość zarządcza*. Toruń: TNOiK Dom Organizatora.
- Sojak, S. (2012). *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów, tom 1*. Toruń: TNOiK Dom Organizatora.
- Szychta, A. (2014). Wybrane organizacyjne i etyczne aspekty praktyki rachunkowości zarządczej. W: A. Szychta (red.), *Rachunkowość zarządcza* (rozdz. 18). Warszawa: Oficyna Wolters Kluwer business.
- Szychta, A. (2014). Systemy rachunku kosztów w strategicznym zarządzaniu kosztami i wynikami w cyklu życia produktu oraz w szczytym zarządzaniu przedsiębiorstwem. W: A. Szychta (red.), *Rachunkowość zarządcza* (rozdz. 14). Warszawa: Oficyna Wolters Kluwer business.

CARING FOR THE IMAGE OF MANAGEMENT ACCOUNTING

Abstract: *Purpose* – analysis of the content of textbooks on managerial accounting edited in Poland in the period of transformation of economic system. *Design/Methodology/Approach* – in the research conducted 12 textbooks edited in the years 2000–2014 were taken into consideration and analysed. *Findings* – the article contains general comments of the Author related to the structure of the problems presented, a terminology used. There are also examples of ambiguity and non-congruence within a textbook. In the conclusion of the article, the Author points, among others, that textbooks should be treated as a mean of creating good brand for managerial accounting practitioners, should contain good, specific, well grounded, and verified knowledge, useful for the main users constituted by managers and specialists in managerial accounting.

Keywords: management accounting, academic textbooks, specialist management accounting, lean management accounting

Cytowanie

- Sobańska, I. (2016). W trosce o wizerunek rachunkowości zarządczej. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 2/2 (80), 385–392. DOI: 10.18276/frfu.2016.2.80/2-40; www.wneiz.pl/frfu.