

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 344

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Halina K. Kocur
Łamanie: Comp-rajt
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2014

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-469-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	11
Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: Możliwości wykorzystania rachunkowości zarządczej w Lasach Państwowych	13
Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska: Proces wdrażania systemu controllingu w przedsiębiorstwie produkcyjnym	25
Wioletta Baran: System kontroli zarządczej w podmiotach leczniczych	41
Małgorzata Białas, Anna Surowiec: Przykład wykorzystania umowy konsorcjum w celu stworzenia skutecznego mechanizmu kontroli we współpracy międzyorganizacyjnej	52
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka: Rozwiązania organizacyjne controllingu w organizacjach sieciowych	61
Adam Bujak: Charakterystyka problemów decyzyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie	75
Andrzej Bytniewski: Efekty modernizacji technologicznej systemu rachunkowości	84
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski: Organizacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora publicznego – wyniki badań empirycznych ...	94
Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska: Wpływ technologii informacyjnych na funkcjonowanie systemów sprawozdawczości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach	109
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: Systemy FK stosowane w biurach rachunkowych w województwie warmińsko-mazurskim – wyniki badań ankietowych	122
Krzysztof Dziadek: Specyfika, zakres i narzędzia rachunkowości zarządczej projektów dofinansowanych z Unii Europejskiej	134
Wojciech Fliegner: Metoda identyfikacji procesów ewidencji księgowej w środowisku informatycznym	144
Stanisław Gędek: Podstawy krótkookresowych decyzji produkcyjnych w przedsiębiorstwach wieloasortymentowych	160
Anna Glińska: Podejmowanie decyzji w zakresie kształtowania struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej	171
Renata Gmińska: Aspekty behawioralne w rachunkowości zarządczej	185
Katarzyna Goldmann: Trendy zarządzania płynnością finansową – wyniki badań	194
Bartosz Góralski: Wartość firmy – czy istnieje wzorcowa metoda szacowania wartości godziwej?	203

Angelika Kaczmarczyk: Aktywowanie kosztów w bilansie a wiarygodność informacji sprawozdawczej	213
Marcin Klinowski: Ryzyko w analizie i ocenie projektów	221
Paul-Dieter Kluge: Statystyczne metody rankingowe i ratingowe jako instrumenty controllingu – zalety i wady	231
Konrad Kochański: Rola i miejsce budżetowania działalności marketingowej w przedsiębiorstwach handlowych sektora MSP w świetle badań empirycznych	246
Joanna Koczar: Rozwój rachunkowości zarządczej w Rosji – wybrane problemy	259
Magdalena Kowalczyk: Analiza SWOT jako instrument controllingu strategicznego gmin	267
Mieczysław Kowerski: Czy spółki giełdowe z udziałem Skarbu Państwa płacą zbyt duże dywidendy?	276
Alina Kozarkiewicz: Kontrola tworzenia i apropracji wartości w sieciach międzyorganizacyjnych	286
Wojciech Dawid Krzeszowski: Niepodzielony wynik finansowy a opodatkowanie	295
Mirosława Kwiecień: Współczesna rachunkowość a controlling	303
Tomasz Lis: Rozwój optymalizacji kosztów w procesach produkcyjnych – wybrane zagadnienia	313
Monika Łada: Ugruntowane teorie o rachunkowości zarządczej	323
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieliąg: Wykorzystanie benchmarkingu wraz z instrumentarium controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem wodociągowo-kanalizacyjnym	331
Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek: Outsourcing a system decyzyjny przedsiębiorstwa	341
Łukasz Matuszak: Dylematy implementacji Międzynarodowych Ram Zintegrowanej Sprawozdawczości	352
Bożena Nadolna: Identyfikacja zagrożeń dla walidacji badań w rachunkowości zarządczej	365
Beata Namiel: Analiza udziału gmin w podatkach dochodowych a dochody gmin za lata 2008-2012 na potrzeby controllingu wykorzystywanego w realizacji usług samorządu gminnego	378
Maria Nieplowicz: Budżet zadaniowy w miastach na prawach powiatu – wybrane zagadnienia	388
Edward Nowak: Obowiązki w zakresie sprawozdawczości a wielkość jednostki gospodarczej	396
Marta Nowak: Znaczenie wymiarów czasu w controllingu – definicje teoretyczne a psychologiczna charakterystyka controllerów	405

Katarzyna Piotrowska: Rachunek kosztów w warunkach upadłości likwidacyjnej	414
Krzysztof Prymon: Możliwość wystąpienia zjawiska kreatywnej rachunkowości w rolnictwie w świetle projektowanych zmian w opodatkowaniu gospodarstw rolnych	424
Ewa Różańska: Finansowa ocena projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym	434
Jolanta Rubik: Nowe wyzwania dla controllingu personalnego w kontekście społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw	446
Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna: Budżetowanie kosztów w organizacjach pozarządowych na przykładzie fundacji „Ogrody Róż”	455
Beata Sadowska: Okresowa ocena pracownicza jako element controllingu zakładu budżetowego – studium przypadku	467
Irena Sobańska, Dariusz Rojek: Wpływ rachunkowości zarządczej na kulturę organizacyjną w innowacyjnym przedsiębiorstwie	476
Aleksandra Sulik-Górecka: Obszar kontroli wewnętrznej w procedurach rewizyjnych zamkniętych funduszy inwestycyjnych	489
Olga Szolno: Uwarunkowania efektywnego funkcjonowania budżetowania w jednostkach samorządu terytorialnego	500
Łukasz Szydelko: Polityka rachunkowości w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo – wybrane zagadnienia	511
Katarzyna Szymczyk-Madej: Budowa i funkcjonowanie systemów informatycznych rachunkowości – porównanie wyników badań z lat 2005 i 2014	520
Agnieszka Tubis: Controllingowy system informacyjny na potrzeby zarządzania ogumieniem w przedsiębiorstwie transportu drogowego	531
Adam Węgrzyn: Analiza porównawcza alternatywnych źródeł finansowania inwestycyjnego projektu infrastrukturalnego w energetyce przy wykorzystaniu funduszu typu <i>equity</i> oraz bankowego kredytu komercyjnego	540
Edward Wiszniowski: Prawne przesłanki ogłoszenia upadłości a zdolność do kontynuacji działania jednostki gospodarczej według rachunkowości	560
Tomasz Wójtowicz: Wycena rynkowa a wartość księgowa składników bilansu przedsiębiorstwa	569
Paweł Wroński: Zmiany we wdrażaniu systemów wspomaganie zarządzania przedsiębiorstwami w latach 2002-2013 – wyniki badań praktycznych	583
Grzegorz Zimon: Strategie zarządzania kapitałem obrotowym a płynność finansowa przedsiębiorstw	591

Summaries

Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: The possibilities of management accounting use in National Forests	24
Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska: The process of controlling system implementation in a production enterprise	40
Wioletta Baran: Management control system in healthcare providers	51
Małgorzata Białas, Anna Surowiec: An example of the use consortium agreement to create an effective control mechanism in interorganizational cooperation	60
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka: Organizational solutions of controlling in network organizations	74
Adam Bujak: The profile of decision problems relating to the functioning of the accounting information system in an enterprise	83
Andrzej Bytniewski: The technological modernization's effects of accounting system	93
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski: Organization of management control in public sector – evidence of empirical studies in Poland	108
Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska: Impact of information technologies on management reporting systems in Polish enterprises	121
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: The financial accounting system programs used in accounting firms in Warmia and Mazury Voivodeship – results of questionnaire research	133
Krzysztof Dziadek: Specific nature, scope and tools of accounting management of projects co-financed from the European Union	143
Wojciech Flegner: Method of identifying accounting processes in the IT environment	159
Stanisław Gędek: The basics of short-term production decisions in mass production enterprises	170
Anna Glińska: Making decision on shaping of employment's structure in sheltered workshop	184
Renata Gmińska: Behavioral aspects in management accounting	193
Katarzyna Goldmann: Trends in liquidity management – survey results	202
Bartosz Góralski: Goodwill – is there one standard of valuation of fair value?	212
Angelika Kaczmarczyk: Activating costs in the balance sheet and reliability of the information reporting	220
Marcin Klinowski: Risk in analysis and assessment of projects	230
Paul-Dieter Kluge: Statistical ranking and rating methods as controlling instruments – advantages and disadvantages	245
Konrad Kochański: The role and place of marketing budgeting in micro, small and medium trade enterprises in the light of empirical research	258

Joanna Koczar: Development of management accounting in Russia – selected issues	266
Magdalena Kowalczyk: SWOT analysis as an instrument of strategic controlling of municipalities	275
Mieczysław Kowerski: Do state controlled public companies pay too high dividends?	285
Alina Kozarkiewicz: Control of value creation and appropriation in inter-organizational networks	294
Wojciech Dawid Krzeszowski: Retained earnings and taxation	302
Mirosława Kwiecień: Contemporary accounting vs. controlling	312
Tomasz Lis: Development of costs optimization in production processes – selected aspects	322
Monika Łada: Grounded theories about management accounting	330
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg: Utilization of benchmarking and controlling tools in the management process of municipal water and sewage company	340
Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek: Outsourcing and company’s decision-making model	351
Łukasz Matuszak: Implementation dilemmas of the international integrated reporting framework	364
Bożena Nadolna: Identification of threats to the validation in management accounting research	377
Beata Namiel: Analysis of share of communities in income taxes and income of communities in the years 2008-2012 for community controlling used in services realization of commune	387
Maria Nieplowicz: The performance-based budget cities with county rights – selected issues	395
Edward Nowak: Obligations relating to statutory financial reporting vs. company size	404
Marta Nowak: Importance of time perspectives in controlling – theoretical definitions vs. psychological characteristics of controllers	413
Katarzyna Piotrowska: Bill of costs in insolvency proceedings	423
Krzysztof Prymon: On possibility of appearance of creative accounting in agriculture in the light of proposed amendments of farms’ taxation	433
Ewa Różańska: Financial assessment of research and development projects in a socially responsible company	445
Jolanta Rubik: New challenges for personal controlling in the context of Corporate Social Responsibility	454
Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna: Costs budgeting in non-profit organizations on the example of the foundation’s “Ogrody Róż”	466

Beata Sadowska: Periodic assessment of employees, as part of controlling in the budgetary establishment – case study	475
Irena Sobańska, Dariusz Rojek: Impact of management accounting on organizational culture in an innovative company	487
Aleksandra Sulik-Górecka: Internal control system of close-end investment funds in the audit procedures	499
Olga Szolno: Conditioning of effective budgeting functioning in local government units	510
Łukasz Szydełko: The accounting policy in process-oriented company – chosen aspects	519
Katarzyna Szymczyk-Madej: Building and functioning of accounting information systems – a comparison research results from 2005 and 2014	530
Agnieszka Tubis: Controlling information system for the management of tires in the road transportation company	539
Adam Węgrzyn: Comparative analysis of alternative sources of infrastructure project investments funding in energy sector using equity fund type and commercial bank loan	558
Edward Wiszniowski: Legal grounds for bankruptcy vs. company's ability to stay active and afloat seen from the accounting perspective	568
Tomasz Wójtowicz: Market valuation vs. book value of balance sheet elements	582
Paweł Wroński: Changes in implementation of management support systems in enterprises in 2002-2013 – results of practical study	590
Grzegorz Zimon: Strategies of working capital management vs. financial liquidity of companies	603

Joanna Koczar

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail:joanna.koczar@ue.wroc.pl

ROZWÓJ RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ W ROSJI – WYBRANE PROBLEMY

Streszczenie: W warunkach rosyjskich rozwój rachunkowości zarządczej opóźnił się o pół wieku w stosunku do krajów o wolnorynkowej gospodarce. Celem napisania tego artykułu była identyfikacja i analiza czynników stymulujących i hamujących rozwój rachunkowości zarządczej w rosyjskiej praktyce gospodarczej. Badania przeprowadzono w oparciu o literaturę przedmiotu, głównie rosyjskojęzyczną. Jako metody badawcze zastosowano metodę opisową oraz dedukcję. Do rozwoju rachunkowości zarządczej w Rosji przyczyniły się rozwój konkurencji rynkowej, zmiany dotyczące własności przedsiębiorstw, jak i, tradycyjnie, ingerencja państwa. Mimo upływu lat, wielu przeprowadzonych badań, wydanych pozycji literaturowych i kształcenia kadr w tej dziedzinie rozwój ten jednak nadal napotyka bariery, do których można zaliczyć brak wiedzy zarządzających podmiotami gospodarczymi, próby fragmentarycznego modernizowania systemów zarządzania oraz implementację gotowych zachodnich rozwiązań, bez dostosowania ich do rzeczywistych warunków w przedsiębiorstwach.

Słowa kluczowe: Rosja, rachunkowość zarządcza, rozwój, bariery.

DOI: 10.15611/pn.2014.344.22

1. Wstęp

Rachunkowość zarządcza powinna dostarczyć informacji o tym, co się stało w przeszłości, oraz o tym, co dzieje się w teraźniejszości, i ewentualnie dokonać oceny tego, co dzieć się będzie w przyszłości [Nowak 1996]. Przyczynę do jej rozwoju stanowią potrzeby tych, którzy na podstawie informacji dostarczanych przez ten podsystem mają podejmować decyzje zarządcze. Jednocześnie rozwój ten w praktyce napotyka różne bariery.

Każdy system informacyjny rozwija się pod wpływem potrzeb i oczekiwań środowiska, którego potrzeby ma zaspokajać. Brak wymagań dotyczących informacji, które mogłyby generować, powoduje jego stagnację. Jeżeli naturalny rozwój systemu

zostaje w sztuczny sposób zahamowany w danym miejscu, a jednocześnie w innych miejscach takie systemy się rozwijają (następuje tam wymiana doświadczeń, możliwa jest obserwacja rozwiązań stosowanych w innych krajach czy podmiotach), to skutkiem ponownego umożliwienia tego rozwoju jest swoisty rozdźwięk między tym, gdzie jest „spóźniony” i jak podchodzi do nowości, a tym, co osiągnęli inni. Możliwym skutkiem jest brak zrozumienia już rozwiniętych koncepcji, narastanie różnego rodzaju mitów. Szkodliwe są zarówno wszelka izolacja, jak i wszelkie naciski oraz powiązanie tego, co z założenia obiektywne, z tym co np. polityczne.

Lata władzy radzieckiej to próby podparcia rachunkowości teorią marksizmu (która nie ma do rachunkowości odniesienia), co miało dowodzić wyższości rachunkowości socjalistycznej nad kapitalistyczną. Należy podkreślić, że wszelkie analizy dotyczące działalności gospodarczej były w ZSRR całkowicie oderwane od rachunkowości, natomiast stosowane instrumentarium analityczne w żaden sposób nie mogło pomóc w podejmowaniu rzeczywistych decyzji zarządczych [Соколов, Соколов 2011].

Zmiany polityczne, społeczne i gospodarcze, które miały miejsce w Federacji Rosyjskiej (FR) w latach 90., spowodowały, że ukształtowany w czasach ZSRR system rachunkowości przestał wystarczać zarówno już istniejącym, jak i nowo powstającym podmiotom gospodarczym, które zaczęły prowadzić działalność w warunkach gospodarki rynkowej.

Jak podkreśla się w literaturze, rachunkowość była co prawda systemem tradycyjnie generującym informacje o takich cechach jakościowych, jak obiektywność, wiarygodność, terminowość czy dokładność, jednak w nowych warunkach ekonomicznych informacja ta powinna być jeszcze wysokiej jakości i powstawać w sposób efektywny, a zatem zawierać minimalną liczbę wskaźników, ale czynić zadość potrzebom maksymalnej liczby jej użytkowników na różnych szczeblach zarządzania podmiotem gospodarczym, przy minimalnych nakładach pracy i czasu. Jednocześnie powinna nadal zaspokajać potrzeby zewnętrznych odbiorców informacji [Керимов, Селиванов, Минина 2001].

Zmiana warunków działania podmiotów gospodarczych, a przede wszystkim zmiana (wynikająca ze zmiany właściciela) najważniejszych odbiorców informacji z systemu rachunkowości (dawniej: państwo, obecnie: zarządzający podmiotem) spowodowała, że w Rosji zaczęła się rozwijać rachunkowość zarządcza.

Celem napisania tego artykułu jest identyfikacja i analiza czynników stymulujących i hamujących rozwój rachunkowości zarządczej w rosyjskiej praktyce gospodarczej. Badania przeprowadzono na podstawie literatury przedmiotu, głównie rosyjskojęzycznej. Jako metody badawcze zastosowano metodę opisową oraz dedukcję.

2. Rachunkowość zarządcza – pojęcie

W rosyjskojęzycznej literaturze wskazuje się często, że pojęcie „rachunkowość zarządcza”, które pojawiło się jako dosłowne tłumaczenie z j. angielskiego (*mana-*

gement accounting), zawiera w sobie swoistą sprzeczność. Z punktu widzenia klasycznej rosyjskiej teorii zarządzania rachunkowość (podobnie jak każda forma ewidencji) jest funkcją zarządzania [Николаева 2002], zatem z założenia rachunkowość nie może być „niezarządcza”. Patrząc przez pryzmat początków rachunkowości, czyli prowadzenia przez przedsiębiorców ewidencji w znany tylko sobie sposób i na własne potrzeby, trudno z takim stwierdzeniem się nie zgodzić. Zarówno pierwotne formy ewidencji, jak i rachunkowość ukształtowana w obecnie znany system nastawione były na potrzeby wewnętrznych odbiorców i na realizację potrzeb informacyjnych zarządzających (wówczas głównie właścicieli), a nie na kontrolę nad majątkiem i kapitałem.

Rozwój rachunkowości doprowadził do wyodrębnienia dwóch, a właściwie trzech podsystemów rachunkowości: finansowej, podatkowej i zarządczej. Proces wyodrębniania przebiegał wolniej lub szybciej, w zależności od wielu czynników, wśród których można wymienić ustrój gospodarczy danego kraju czy mentalność społeczeństwa. Jak stwierdza A. Jaruga, termin „rachunkowość zarządcza” rozpowszechnił się na świecie po 1950 r., po opublikowaniu książki W. Vattera „Management Accounting”. W tym samym czasie rachunkowość zarządcza zaczęła być traktowana jako system informacyjny [Jaruga 2001]. Jednak za początki rachunkowości zarządczej uznawane są działania zorientowane na wspomaganie efektywności i skuteczności przedsiębiorstw produkcyjnych już w XIX w. (pierwszy etap rozwoju). Jako późniejsze etapy jej rozwoju wskazywane są stosowanie rachunku kosztów standardowych (okres międzywojenny), podmiotowe grupowanie kosztów i przychodów w pionowo zintegrowanych przedsiębiorstwach, zarządzanie przez cele w zdecentralizowanych organizacjach (drugi etap rozwoju). Okres po II wojnie światowej uznawany jest za kolejny etap rozwoju rachunkowości zarządczej (rozszerzenie stosowania nowych technik i metod do podejmowania decyzji, rozwinięcie rachunku kosztów zmiennych) [Jaruga 2001].

Rachunkowość zarządcza rozwinęła się na bazie kosztów jako skutek utraty przez kierownictwo kontroli nad rozbudowanymi przedsiębiorstwami (efekt rewolucji przemysłowej), nad którymi nie można już było sprawować kontroli przez obserwację i nadzór. Rozwój rachunkowości zarządczej można podzielić na dwa etapy: etap rozwoju tradycyjnej rachunkowości zarządczej (od rewolucji przemysłowej XVIII i XIX w. do lat 70. XX w.) i etap nowych kierunków rozwoju (od lat 80. XX w.) [Czubakowska 2006].

Podsumowując, na rozwój rachunkowości zarządczej na świecie miały wpływ rosnące uprzemysłowienie krajów, zwiększenie rozmiarów przedsiębiorstw oraz zwiększenie potrzeb informacyjnych w zakresie kosztów.

Warto zwrócić uwagę, że w rosyjskojęzycznych źródłach można spotkać się z datowaniem wyodrębnienia rachunkowości zarządczej jako oddzielnego rodzaju rachunkowości na rok 1972, w którym Amerykańskie Stowarzyszenie Księgowych opracowało program kształcenia umożliwiający studentom uzyskanie dyplomu

uwzględniającego rachunkowość zarządczą jako oddzielny przedmiot nauczania [Керимов, Селиванов, Минина 2001] – tak jakby do uznania przez naukę i praktykę jej istnienia konieczne było instytucjonalne usankcjonowanie.

Do dzisiaj według rosyjskiego słownika rachunkowości **rachunkowość zarządcza** to rachunkowość, która w sztuczny sposób łączy w sobie niektóre elementy rachunkowości finansowej, takie jak kalkulacja czy analiza działalności gospodarczej. Problematykę i strukturę tego pojęcia zapożyczono według autorów z angielskojęzycznych podręczników. Jest to rachunkowość niepodlegająca rygorom prawa, którą można prowadzić według własnego uznania, w dowolny sposób. Co do zasady, informacje sprawozdawcze generowane w ramach rachunkowości zarządczej są przedstawiane odbiorcom wewnętrznym. Jako synonimy rachunkowości zarządczej wskazuje się określenia: **administracyjna, wewnętrzna**, a jako alternatywę: rachunkowość finansową [Медведев 2011].

3. Przeszłość i terażniejszość rachunkowości zarządczej

W Rosji rachunkowość zarządcza zaczęła rozwijać się praktycznie pół wieku później niż w krajach o gospodarce rynkowej. Potrzeba wdrażania i rozwijania podsystemów rachunkowości zarządczej wynikała z przejścia Rosji z gospodarki centralnie planowanej na gospodarkę rynkową. Wraz z tym przejściem pojawiła się konkurencja, a z nią – walka o rynki zbytu, klienta, jakość i niski koszt własny. Dla służb finansowo-księgowych, często wykształconych jeszcze w czasach socjalistycznych, były to praktycznie rewolucyjne zmiany, ponieważ właściwie wszystkie podręczniki z minionej epoki podkreślały, że jednym z najważniejszych zadań rachunkowości są ewidencja i kontrola nienaruszalności stanu socjalistycznej własności [Соколов 1996]. Takie podejście było konsekwencją zmian, które zaszły w latach 30. XX w., po tym jak w 1928 r. wprowadzono Gosplan, a w przedsiębiorstwach zaczęto organizować komórki planowania, których zadaniem była realizacja funkcji analityczno-planistycznych. Rozwój centralnego, państwowego planowania sprowadził funkcje rachunkowości do funkcji ewidencyjno-kontrolnych. Zaprzepaściło to nie tylko wcześniejsze (przedrewolucyjne) prace nad jej rozwojem, ale również to, co miało miejsce w czasach NEP¹, kiedy w przedsiębiorstwach funkcjonowały zarówno rachunkowość finansowa, jak i wyodrębniony podsystem rachunku kosztów (nazywany rachunkowością produkcji i kosztu własnego), a rola służb finansowo-księgowych nie ograniczała się tylko do ewidencji i kontroli, ale obejmowała m.in. analizę i interpretację informacji potrzebnych do podejmowania decyzji.

Jednym z pierwszych symptomów wskazujących na zainteresowanie w Rosji rachunkowością zarządczą było powołanie w 1999 r. oficjalnego zespołu (konsultacyjno-ekspertyznej rady ds. problemów rachunkowości zarządczej) przy Ministerstwie

¹ Nowa Polityka Ekonomiczna, lata 1923-1929.

Rozwoju Ekonomicznego i Handlu [Чухахина 2007]. Powołanie to było jednym z wielu działań, które zostały podjęte przez państwo w tej dziedzinie. Tym samym tradycyjnie, jak już w praktyce wielokrotnie bywało, państwo włączyło się w proces wdrażania postępowych reform, w tym przypadku dotyczących rachunkowości².

W rosyjskojęzycznej literaturze podkreśla się, że informacje pochodzące z systemu rachunkowości powinny być użyteczne dla wewnętrznych i zewnętrznych odbiorców, wspierając procesy prognozowania, planowania, normowania, analizy i kontroli, czyli powinny być ważną podstawą podejmowania efektywnych decyzji zarządczych [Керимов, Селиванов, Минаина 2001]. Podkreśla się również, że czas i wysiłek poświęcany przez księgowych w przedsiębiorstwach rachunkowości finansowej jest zdecydowanie większy niż poświęcany rachunkowości zarządczej (rozpatrywane są często dwa podsystemy rachunkowości, zgodnie z podejściem stosowanym w krajach rozwiniętych ekonomicznie) oraz że informacje z podsystemu rachunkowości finansowej również są potrzebne do zarządzania. Jednak należy zauważyć, że w warunkach rosyjskich nie wolno zapominać o trzecim podsystemie – rachunkowości podatkowej, dla którego, zgodnie z prawem, podmiot gospodarczy musi posiadać oddzielną politykę rachunkowości.

Podsumowując, w pierwszych latach po zmianach gospodarczych rachunkowość zarządcza była rzadko stosowana, a jeśli tak, to „wmontowana” w system rachunkowości finansowej (rozumianej jako „tradycyjna”), a wielu pojęć z nią związanych wówczas nie znano [Керимов, Селиванов, Минаина 2001]. Zdaniem rosyjskich badaczy, przyczyną hamującą rozwój rachunkowości zarządczej był m.in. fakt, że prawo obowiązujące w tym czasie nie odnosiło się do rachunkowości zarządczej i finansowej oddzielnie, a jedynie do rachunkowości. Należy jednak podkreślić, że brak takich regulacji (które nie mogły się zresztą pojawić ze względu na subiektywizm i poufność rachunkowości zarządczej) nie przeszkodził rozwojowi tego podsystemu.

Nawiązując do wcześniejszych prac prowadzonych pierwotnie przez rosyjskich praktyków – księgowych, a później uczonych, należy podkreślić, że w okresie przed rewolucją październikową do rozwoju rachunkowości w Rosji przyczyniało się m.in. rosnące uprzemysłowienie kraju. Jednym z powszechnie funkcjonujących mitów, któremu przeczą historyczne fakty, jest ten o ekonomicznym zacofaniu carskiej Rosji. Ten tradycyjnie rolniczy kraj za czasów panowania swego ostatniego cara Mikołaja II znalazł się wśród pięciu najlepiej pod względem ekonomicznym rozwijających się gospodarek światowych, obok USA, Anglii, Francji i Niemiec. Nastąpiło to nie ze względu na rozwój rolnictwa, ale przede wszystkim ze względu na rozwój przemysłu (głównie włókienniczego, metalurgicznego i maszynowego)³.

² Więcej o wpływie państwa na gospodarkę i rachunkowość w czasach przedrewolucyjnych w [Koczar 2014].

³ W roku 1913 E. Teri (jeden z ekonomistów działających przy francuskim rządzie) stwierdził czy raczej wyraził obawę, że jeśli w krajach europejskich od 1912 do 1950 r. sprawy będą szły tak jak od 1900 do 1912 r., to Rosja w połowie wieku zdominuje Europę pod względem politycznym, ekonomicznym i finansowym [<http://survincity.com...>, 01.04.2013].

Podobnie jak w innych krajach, postępującemu rozwojowi przemysłu i zwiększaniu się rozmiarów przedsiębiorstw⁴ towarzyszył rozwój rachunkowości (nikt jeszcze wówczas nie myślał o wyodrębnianiu jej poszczególnych podsystemów). Przyczynili się do niego głównie praktycy – księgowi, którzy publikowali swoje przemyślenia. Dzisiaj można się w niektórych z tych prac dopatrywać źródeł wyodrębnionego później podsystemu rachunkowości zarządczej. Na przykład jeden ze znanych rosyjskich księgowych, S.F. Ivanov, podjął w 1872 r. prace nad stworzeniem systemu kont służących kalkulacji kosztów. Ivanov głosił również ideę kosztów normatywnych i ujmowania kosztów (określanych wówczas jako koszty ogólne) na oddzielnym koncie, bez rozliczania ich na poszczególne produkowane wyroby [Соколов, Соколов 2011]. Drugim księgowym, o którym warto wspomnieć, a który wśród sobie współczesnych nie znalazł akceptacji, był E.E. Feldgauzen. Na bazie doświadczenia zdobytego w fabryce metalurgicznej opisał on metody kalkulacji, które znalazły później rozwinięcie w rachunku kosztów standardowych. Feldgauzen uważał kalkulację za remedium na niemożność dokładnego ustalenia rezultatu za dany okres rozliczeniowy. Krytykował również powszechne w tym czasie rozliczanie kosztów ogólnych przedsiębiorstwa według wagi lub wartości wyrobów gotowych, lub też wartości zużytych materiałów czy wynagrodzeń. Podkreślał również w swoich pracach, że proces (dzisiaj nazywany informacyjnym) powinien być szybki i prosty, a kontrola dokładna, tak aby możliwe było udzielenie odpowiedzi na pytania: „Co mieliśmy, czego ubyło lub przybyło i co nam zostało? Gdzie (w którym oddziale), z czego i jaki uzyskaliśmy rezultat?” [Фельдгаузен 1888].

Prace wymienionych autorów, były wielokrotnie tłumaczone na języki obce, są znane w Europie. Jeśli zatem szukać korzeni rachunkowości zarządczej w Rosji w okresach wcześniejszych niż XX w. i wskazać, że proces jej wyodrębniania się był od początku skutkiem rozwoju rachunkowości jako nauki i praktyki, to należy podkreślić, że w carskiej Rosji rachunkowość (w tym zarządcza) rozwijała się na skutek działania podobnych czynników jak w innych krajach. Rozwój ten został jednak zahamowany na długie lata przez wybuch Rewolucji Październikowej.

Należy podkreślić, że obecnie w rosyjskich przedsiębiorstwach rachunkowość zarządcza znalazła swoje miejsce i wielu przypadkach funkcjonuje jako wyodrębniony, mniej lub bardziej rozwinięty podsystem. Jednak pomimo upływu lat, jej wdrażanie napotyka problemy związane m.in. z brakiem dostatecznej wiedzy zarządzających podmiotami gospodarczymi na temat np. nowoczesnych metod rachunku kosztów czy kalkulacji. Wdrażaniu nowoczesnych metod zarządzania kosztami przeszkadza również często to, że podejmowane są próby implementacji gotowych, wypracowanych na Zachodzie rozwiązań, które nie uwzględniają indywidualnych cech danego podmiotu czy stopnia jego przygotowania do wprowadzania innowacji. Oddzielny problem stanowią próby reorganizacji poszczególnych elementów procesu zarządzania, wprowadzane fragmentarycznie, a nie jako kompleksowe rozwiązania [Вахрушина, Рассказова-Николаева, Сидорова 2011].

⁴ Jako przykład można podać fakt, że podstawowy kapitał głównych przedsiębiorstw produkujących maszyny wzrósł od poziomu 120 mln do 220 mln ówczesnych rubli.

Warto zwrócić uwagę, że w ciągu ostatnich lat na rosyjskim rynku wydawniczym pojawiło się szereg pozycji książkowych (podręczników i monografii) oraz artykułów poświęconych rachunkowości zarówno finansowej, jak i zarządczej. Zmiany zaszły również na wyższych uczelniach, gdzie zaczęto wykładać osobno przedmioty takie, jak: rachunkowość finansowa i rachunkowość zarządcza (kierując się nowymi standardami kształcenia dla studentów wyższych szkół ekonomicznych), co przekłada się w praktyce na rozwój rachunkowości zarządczej.

4. Podsumowanie

W warunkach rosyjskich zainteresowanie podmiotów gospodarczych wdrażaniem rachunkowości zarządczej pojawiło się stosunkowo późno w porównaniu z sytuacją podmiotów prowadzących działalność w warunkach gospodarki rynkowej. Było to spowodowane brakiem konkurencji w warunkach centralnie sterowanej gospodarki i przewagą własności państwowej. Rozwój przedsiębiorstw w nowych, rynkowych warunkach spowodował, że rachunkowość zarządcza zaczęła być wdrażana w praktyce gospodarczej. Jednak należy podkreślić, że mimo upływu lat wdrażanie nowoczesnych rozwiązań napotyka bariery w postaci braku dostatecznej wiedzy zarządzających, braku prób wdrażania kompleksowych rozwiązań czy też implementacji gotowych rozwiązań, bez ich dostosowania do warunków panujących w danym przedsiębiorstwie.

Należy również podkreślić, że nadal, mimo kolejnych historycznych zmian, znaczącą rolę we wdrażaniu postępowych reform (implementacji rozwiązań z dziedziny rachunkowości zarządczej w rosyjskich przedsiębiorstwach) odgrywa tradycyjnie rosyjskie państwo. Hamuje to rozwój rachunkowości zarządczej w rosyjskiej praktyce gospodarczej. Pozytywny wpływ na rozwój rachunkowości zarządczej ma niewątpliwie uznanie jej za jeden z przedmiotów składających się na proces kształcenia na wyższych uczelniach i podjęcie badań naukowych w jej zakresie.

Podsumowując niniejsze rozważania, można zadać pytanie, na ile rachunkowość zarządcza będzie miała szansę rozwijać się w warunkach stworzonych przedsiębiorstwom przez rosyjskie prawo bilansowe i podatkowe (choć sama im nie podlega) ze względu na duże obciążenie służb finansowo-księgowych w tym zakresie.

Literatura

- Вахрушина М.А., Рассказова-Николаева С.А., Сидорова М.И., 2011, *Управленческий учёт*, Издательский дом БИНФА, Москва.
- Czubakowska K., 2006, *Rachunek kosztów jako źródło informacji zarządczej*, [w:] K. Czubakowska, W. Gabrusewicz, E. Nowak, *Podstawy rachunkowości zarządczej*, PWE, Warszawa.
- Чупахина Н.И., 2007, *Теоретические основы создания управленческого учёта в АПК*, „Аудит и финансовый анализ” № 5.

- Фельдгаузен Э.Э., 1888, *Нормальная заводская отчетность*.
<http://survincity.com/2011/01/myths-and-facts-about-imperial-russia/> (01.04.2013).
- Jaruga A.A., 2001, *Rola rachunkowości zarządczej*, [w:] A.A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza, koncepcje i zastosowania*, SWSPiZ w Łodzi, Łódź.
- Керимов В.Э., Селиванов П.В., Минина Е.В., 2001, *Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики*, Менеджмент в России и за рубежом № 4.
- Koczar J., 2014, *Rachunkowość dawnej Rosji* (w druku).
- Медведев М.Ю., *Бухгалтерский академический словарь*, МФПА, Москва 2011.
- Николаева С.А., 2002, *Управленческий учёт*, Информационное агентство ИПБ-БИНФА, Москва.
- Nowak E. (red.), 1996, *Rachunkowość w controllingu przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa.
- Соколов Я.В., 1996, *Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней*, Аудит, Юнити, Москва.
- Соколова Я.В., Соколов В.Я., 2011, *История бухгалтерского учёта (3-е издание)*, Магистр ИНФРА-М, Москва.

DEVELOPMENT OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN RUSSIA – SELECTED ISSUES

Summary: In Russia the development of management accounting has been delayed half a century in relation to the countries with a free-market economy. The objective of this paper was to identify and analyse the stimulating and impeding factors that influence the development of management accounting in the Russian economic practice. The research was conducted on the basis of the literature on the topic, mainly in Russian. The research methodology included a descriptive method and a deductive approach. The development of management accounting in Russia has been advanced by the growth of market competition, changes in the ownership of enterprises and, traditionally, the state's intervention. Despite the passage of time, numerous research studies, published literature and relevant staff education, the development in this field still encounters many barriers, including lack of knowledge among managers of business entities, attempts at the fragmentary modernisation of management systems and the implementation of ready-made Western solutions, without adjusting them to the actual conditions of enterprises.

Keywords: Russia, management accounting, development, barriers.