

Globalne zasady rachunkowości zarządczej – próba standaryzacji

Bartłomiej Nita*

Streszczenie: *Cel* – Celem opracowania jest próba syntetycznego wyjaśnienia propozycji tzw. „Globalnych Zasad Rachunkowości Zarządczej” zgłoszonej przez CIMA i AICPA oraz jej krytyczna ocena z perspektywy dorobku i badań prowadzonych w rachunkowości zarządczej.

Metodologia badania – Metodyka przyjęta w opracowaniu uwzględnia analizę krytyczną i wnioskowanie dedukcyjne prowadzące do sformułowania poglądu na standaryzację rachunkowości zarządczej.

Wynik – Wykazanie, że propozycja CIMA i AICPA nie jest na tyle oryginalna, aby mogła stanowić uniwersalną podstawę projektowania systemów rachunkowości zarządczej w skali globalnej.

Oryginalność/wartość – Oryginalność artykułu zawiera się w stwierdzeniu, że próba formułowania zasad rachunkowości zarządczej jest pożądana z praktycznego punktu widzenia i przydatna specjalistom tej dyscypliny, jednak powinna obejmować metodykę projektowania rachunkowości zarządczej z uwzględnieniem uwarunkowań sytuacyjnych.

Słowa kluczowe: rachunkowość zarządcza, zasady rachunkowości

Wprowadzenie

Rachunkowość zarządcza jest postrzegana jako ten obszar rachunkowości, którego głównym zadaniem jest dostarczanie informacji menedżerom na potrzeby podejmowania decyzji wspomagających osiągnięcie celów przedsiębiorstwa. Zasady prowadzenia rachunkowości zarządczej są określane indywidualnie w zależności od potrzeb danego podmiotu¹. Definicja sformułowana przez Międzynarodową Federację Specjalistów Rachunkowości IFAC (*International Federation of Accountants*) głosi, że przez rachunkowość zarządczą należy rozumieć „proces identyfikacji, pomiaru, gromadzenia, analizy, przygotowania i komunikowania informacji (zarówno finansowych, jak i niefinansowych) wykorzystywanych przez zarząd na potrzeby planowania, oceny i sterowania w ramach organizacji, a także do zabezpieczenia efektywności wykorzystania zasobów oraz rozliczania się z ich zużycia (IFAC 1998). W 2014 roku brytyjski Instytut Specjalistów Rachunkowości Zarządczej CIMA (*Chartered Institute of Management Accountants*) oraz amerykański Instytut Biegłych Rewidentów AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*) wydały dokument,

* prof. UE dr hab. Bartłomiej Nita, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, 53-345 Wrocław, ul. Komandorska 118/120, e-mail: bartlomiej.nita@ue.wroc.pl.

¹ Cechy charakterystyczne rachunkowości zarządczej w porównaniu z cechami rachunkowości finansowej są przedstawione m.in. w Gabrusewicz i in. (2000: 30–34); Jaruga (2001): 35–44; Nowak (2011): 18–21; Horngren i in. (2006): 3; Sojak (2012): 26–31.

w którym zaproponowały tzw. „Globalne zasady rachunkowości zarządczej” (*Global Management Accounting Principles*). Założenia zaprezentowane przez CIMA i AICPA w tym dokumencie zawierają propozycję nowej definicji rachunkowości zarządczej, która jest określana jako „pozyskiwanie, analizowanie, komunikowanie oraz wykorzystywanie istotnych decyzyjnie informacji finansowych i niefinansowych w celu tworzenia i ochrony wartości dla organizacji” (CIMA, AICPA 2014: 8). Autorzy wyjaśniają istotę efektywnej rachunkowości zarządczej wskazując na cztery komponenty, które ją konstytuują:

- rola specjalistów rachunkowości zarządczej,
- system zarządzania dokonaniem,
- obszary praktyki,
- zasady rachunkowości zarządczej.

Publikacja dokumentu pod tak ambitnym tytułem nasuwa oczywiście wiele pytań, z których najważniejsze odnoszą się do tego, czy zgłaszane propozycje są nowe i oryginalne na tle dotychczasowego dorobku rachunkowości zarządczej i prowadzonych w tym zakresie badań. Celem opracowania jest zatem z jednej strony próba syntetycznego wyjaśnienia propozycji zgłaszanej przez CIMA i AICPA, z drugiej zaś jej krytyczna ocena z perspektywy badań prowadzonych w rachunkowości zarządczej w przeszłości. Rozważania prowadzone są w odniesieniu do czterech wymienionych wcześniej elementów, które według CIMA i AICPA pozwalają na opis rachunkowości zarządczej².

1. Rola specjalistów rachunkowości zarządczej

Według organizacji CIMA i AICPA specjaliści rachunkowości zarządczej odgrywają coraz większą rolę we wspomaganiu zarządzania oraz podnoszeniu wydajności i efektywności przedsiębiorstw. Autorzy dokumentu podkreślają, że specjaliści rachunkowości zarządczej wykorzystują w sposób zintegrowany wiedzę dotyczącą finansów i rachunkowości oraz zdolności analityczne i umiejętności biznesowe w celu zarządzania dokonaniem przedsiębiorstwa (CIMA, AICPA 2014: 8). Stwierdzenie to potwierdza wcześniejsze ustalenia, ponieważ już pod koniec ubiegłego wieku, w 1996 roku czasopismo „Management Accounting” we współpracy z Ernst&Young przeprowadziło badania ankietowe wśród członków CIMA dotyczące postrzegania przyszłej roli specjalistów rachunkowości zarządczej. Respondenci podali wówczas dwa podstawowe obszary, które będą znajdować się w ich sferze zainteresowania: strategiczne zarządzanie kosztami oraz zintegrowany pomiar dokonań. Wskazali ponadto na charakterystykę swojej profesji i przyszłe scenariusze odnoszące się do specjalistów rachunkowości zarządczej, którzy będą m.in. odgrywać znacznie większą rolę w organizacji, mieć większy dostęp do informacji i dzięki temu staną się niejako agentami zmian i menedżerami informacji (Evans i in. 1996: 21).

² Krytyczna dyskusja nad propozycją CIMA i AICPA jest prowadzona od momentu opublikowania pierwszej wersji tego dokumentu. Zob. Masztalerz (2014).

Natomiast według amerykańskiego instytutu specjalistów rachunkowości zarządczej IMA (*Institute of Management Accountants*) implementacja zintegrowanych systemów zarządzania dokonaniem wymaga zarówno zaangażowania kadry menedżerskiej najwyższego szczebla, jak też wsparcia ze strony szeregowych pracowników z różnych obszarów funkcjonalnych, w tym pionów rachunkowości. Zgodnie z deklaracją IMA (1998: 4–5) to właśnie specjaliści rachunkowości zarządczej powinni odgrywać aktywną rolę w procesie zarządzania dokonaniem. W 2003 roku firma konsultingowa Ernst&Young ponownie przeprowadziła badania ankietowe wśród członków IMA, ukierunkowane na rozpoznanie zmieniającej się roli specjalistów rachunkowości zarządczej. Członkowie IMA wśród głównych priorytetów i wyzwań, którym powinni sprostać, wskazali wspomaganie realizacji podstawowej strategii (*contributing to core strategy*). Natomiast wśród instrumentów rachunkowości zarządczej, które zyskują coraz większą popularność, podali narzędzia związane z oceną dokonań (Ashish i in. 1993: 31–32).

Inne badania przeprowadzone pod koniec XX wieku w Wielkiej Brytanii ujawniły, że specjaliści rachunkowości zarządczej przewidywali, iż zadania, jakimi będą się zajmować w ciągu najbliższych lat obejmują (Burns, Yazdifar 2001: 34):

- ocenę dokonań przedsiębiorstwa,
- kontrolę kosztów i kontrolę finansową,
- prezentowanie oraz interpretację sprawozdań zarządczych,
- działania ukierunkowane na zwiększanie zysku,
- zarządzanie poprzez metodę budżetową,
- planowanie strategiczne i podejmowanie decyzji,
- implementację strategii przedsiębiorstwa,
- kreowanie wartości,
- projektowanie i wdrażanie nowych systemów informacyjnych,
- interpretowanie informacji o znaczeniu operacyjnym.

Przegląd tych badań dowodzi, że już na przełomie XX i XXI wieku były zauważalne tendencje, na które wskazują autorzy omawianego dokumentu, dotyczącego globalnych zasad współczesnej rachunkowości zarządczej.

2. System zarządzania dokonaniem

Zarządzanie dokonaniem jest według specjalistów CIMA i AICPA postrzegane jako opracowywanie strategii, planowanie działań, wykonywanie i weryfikacja tych działań w celu tworzenia wartości dla akcjonariuszy przedsiębiorstwa w długim okresie. Ustalenia dotyczące rachunkowości zarządczej odnoszą się również do podstawowych obszarów praktycznych, które są wspierane za pomocą analiz prowadzonych przez specjalistów tej dyscypliny (CIMA, AICPA 2014: 15).

Ewolucja metod pomiaru dokonań w latach dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku znacznie wykroczyła poza rozważania odnoszące się do stosowania mierników niefinansowych.

W ostatniej dekadzie minionego stulecia zaczęto uwzględniać rolę rachunkowości w zarządzaniu strategicznym, a w rezultacie rozwijano coraz bardziej złożone metody pomiaru zorientowane na strategię, wartość dla właścicieli i innych interesariuszy, a także uwzględniające aktywa niematerialne i kapitał intelektualny przedsiębiorstwa. W związku z tym można wyróżnić trzy zasadnicze nurty badań nad problematyką pomiaru dokonań, które były charakterystyczne w rachunkowości zarządczej na przełomie wieków:

- metody pomiaru ukierunkowane na wartość dla właścicieli przedsiębiorstw,
- metody pomiaru aktywów niematerialnych i kapitału intelektualnego,
- wielowymiarowe karty pomiaru wyników.

Współcześnie zarządzanie dokonaniem to koncepcja, która ma dominujące znaczenie dla specjalistów rachunkowości zarządczej³, którzy powinni koncentrować się na wspomaganie realizacji strategii przedsiębiorstwa. Badania amerykańskie również potwierdziły, że to właśnie specjaliści rachunkowości zarządczej powinni odgrywać aktywną rolę w procesie zarządzania dokonaniem. Szczególne sposoby zaangażowania tych specjalistów we wdrażanie i utrzymanie systemów *performance management* obejmują (IMA 1998: 4–5):

- rozpoznawanie zapotrzebowania na zarządzanie w nurcie *performance management* i przekazywanie innym pracownikom tych ustaleń,
- ocenę istniejących rozwiązań w zakresie pomiaru i zarządzania dokonaniem przy uwzględnieniu krytycznych czynników sukcesu,
- uczestnictwo w opracowywaniu mierników dokonań,
- przegląd i ocenę stosowanych mierników finansowych i raportów z punktu widzenia zgodności z podejściem do projektowania, struktury i celów zarządzania dokonaniem,
- analizowanie potencjalnego wpływu mierników na zachowania pracowników,
- projektowanie metod zapewniających integralność danych wykorzystywanych w zarządzaniu dokonaniem,
- wspomaganie wdrożenia systemu zarządzania dokonaniem poprzez rozwój programów treningowych i szkoleniowych,
- współuczestnictwo w planowaniu i przejściu na nowy system,
- współuczestnictwo w ponownej ocenie *performance management*, w tym procedur motywowania pracowników,
- identyfikację i wdrażanie metod zapewniających ciągłe doskonalenie dokonań i samego zarządzania dokonaniem.

³ Zarządzanie dokonaniem przedsiębiorstwa można najszerzej postrzegać z perspektywy podstawowych funkcji zarządzania w ogóle. W takim ujęciu zarządzanie dokonaniem jest rozumiane jako podejście do zarządzania, ukierunkowane na planowanie dokonań, sprawowanie czynności organizacyjnych ukierunkowanych na osiągnięcie celów związanych z dokonaniem przedsiębiorstwa, motywowanie, polegające na zapewnieniu podstawy do oceny dokonań pracowniczych oraz ich wynagradzania, a także sterowania zorientowanego na pożądaną formę dokonań przedsiębiorstwa w przyszłości. Realizacja tych funkcji wymaga wykonywania wielu czynności szczegółowych związanych z wieloaspektowym pomiarem, analizą, interpretacją oraz prezentacją dokonań. Natomiast ogół działań i funkcji sprawowanych w ramach zarządzania dokonaniem jest podporządkowany z jednej strony monitorowaniu i stymulowaniu realizacji strategii organizacyjnej, z drugiej zaś ciągłemu aktualizowaniu strategii z punktu widzenia celów przedsiębiorstwa oraz różnych grup interesariuszy (Nita 2009: 137).

Postulowany przez członków IMA zakres zadań specjalistów rachunkowości zarządczej we wspomaganie zarządzania w nurcie *performance management* jest niezwykle szeroki i w znacznym stopniu koncentruje się na uczestnictwie w jego projektowaniu i wdrażaniu, a nawet współudziale w zarządzaniu.

3. Obszary praktyki rachunkowości zarządczej

Eksperci CIMA i AICPA w swoim dokumencie odnieśli się szczegółowo do obszarów praktycznych, w których wykazują aktywności specjaliści rachunkowości zarządczej. W tabeli 1 syntetycznie zestawiono czternaście takich obszarów wraz z wyjaśnieniem. Ostatni obszar dotyczy audytu wewnętrznego, który nie jest bezpośrednio zaliczany do zakresu

Tabela 1

Obszary praktyki rachunkowości zarządczej

Obszary praktyki	Opis
Transformacja kosztów i zarządzanie kosztami	Wzrost satysfakcji klienta dzięki dostarczaniu produktów wysokiej jakości odznaczających się korzystnymi cenami.
Sprawozdawczość zewnętrzna	Zapewnia integrację z szeroką bazą interesariuszy w celu informowania ich o strategii organizacji, modelu biznesowym i dokonaniach.
Strategia finansowa	Zapewnia zrównoważenie pomiędzy potrzebami kapitałowymi organizacji a oczekiwaniami interesariuszy.
Kontrola wewnętrzna	Gwarantuje zabezpieczenie aktywów oraz właściwy rozrachunek ze zużytych zasobów.
Ocena projektów inwestycyjnych	Podkreśla konieczność pozyskiwania funduszy, które tworzą wartość dla interesariuszy, oraz zasadność unikania przedsięwzięć, które mogą ją obniżyć.
Budżetowanie	Ocenia dokonania z punktu widzenia osiągnięcia celów i umożliwia podjęcie działań usprawniających.
Decyzje cenowe	Zwiększa rentowność oraz pomaga organizacji pozycjonować produkty i usługi na rynkach docelowych.
Zarządzanie projektami	Zapewnia kontrolę nad projektami i prawdopodobieństwo uzyskania korzyści z realizacji projektów, a także ograniczanie ryzyka.
Zapewnienie zgodności z przepisami	Chroni wartość i minimalizuje straty poprzez unikanie ponoszenia bezpośrednich i pośrednich kosztów działań związanych z egzekwowaniem przestrzegania obowiązujących przepisów.
Zarządzanie zasobami	Umożliwia skuteczne i sprawne zarządzanie transformacyjnym i ciągłym ulepszeniem produktów i procesów.
Zarządzanie ryzykiem	Ogranicza niepewność poprzez zwiększanie prawdopodobieństwa sukcesu oraz ograniczanie ryzyka porażki w procesie realizacji strategii.
Strategiczne zarządzanie podatkami	Podnosi świadomość i zapewnia lepsze zrozumienie wpływu odpowiednich regulacji podatkowych obowiązujących w danym systemie prawnym.
Zarządzanie finansami	Zapewnia dostęp do środków pieniężnych wystarczających na pokrycie zobowiązań i sfinansowanie kluczowych szans biznesowych.
Audyt wewnętrzny	Gwarantuje właściwe sterowanie wszystkimi rodzajami ryzyka i ochronę długoterminowej wartości.

Źródło: na podstawie: CIMA, AICPA (2014): 17.

zadań realizowanych w ramach rachunkowości zarządczej. Został jednak uwzględniony w tej tabeli, ponieważ stanowi niezależną działalność doradczą, oceniającą i ukierunkowaną na osiągnięcie celów organizacji przez usprawnianie procesów zarządzania ryzykiem, kontroli wewnętrznej i zarządzania.

Warto zauważyć, że wymienione w tabeli obszary są spójne z postrzeganiem rachunkowości zarządczej współcześnie. Reorientacja zakresu rachunkowości zarządczej i roli jej specjalistów jest obecnie tak silna, że w deklaracji instytutu IMA z 2008 roku stwierdza się, że „rachunkowość zarządcza to dyscyplina, która pełni integracyjną rolę w formułowaniu i implementacji strategii organizacyjnej”. Obszary wskazane przez ekspertów CIMA i AICPA niewątpliwie przenikają zarządzanie przedsiębiorstwem w ujęciu wieloaspektowym.

4. Zasady rachunkowości zarządczej

Czwarty filar rachunkowości zarządczej obejmuje zasady, które są wykorzystywane w praktyce zarządzania organizacją. Eksperti instytucji CIMA oraz AICPA wyodrębnili cztery następujące zasady (CIMA, AICPA 2014: 8):

1. Komunikacja jako instrument zrozumienia sytuacji i wywierania na nią wpływu.
2. Istotność informacji.
3. Analiza oddziaływania na wartość.
4. Budowa zaufania w zarządzaniu.

Pierwsza zasada odnosi się do rozpoznawania potrzeb informacyjnych menedżerów i dostosowania analiz prowadzonych w rachunkowości zarządczej do ich wymagań. Oznacza to, że przetwarzanie informacji w rachunkowości zarządczej jest „szyte na miarę” i pozwala oddziaływać na decyzje podejmowane przez menedżerów. Kolejna zasada dotyczy istotności informacji przetwarzanej w rachunkowości zarządczej i wymaga identyfikacji, gromadzenia, przetwarzania, przechowywania informacji przydatnej decyzyjnie. Chodzi o zachowanie odpowiedniej równowagi między informacją przeszłą, bieżącą i przyszłą oraz informacją wewnętrzną i zewnętrzną, a także finansową i niefinansową. Aby uznać informację za istotną, powinna ona odnosić się do decyzji, które będą podjęte w przyszłości, cechować się integralnością i być osadzona w odpowiednim kontekście. Trzecia zasada odnosi się do oddziaływania na wartość, czyli zastosowania odpowiednich modeli decyzyjnych, analiz scenariuszowych i symulacji, które mogą testować wpływ podejmowanych decyzji na wartość przedsiębiorstwa z perspektywy jego właścicieli. Kluczowe znaczenie ma stosowanie takich metod, które pozwalają analizować oddziaływania decyzji na koszty, ryzyko i wartość przedsiębiorstwa. Ostatnia zasada dotyczy budowy zaufania w zarządzaniu. Zasada ta wymaga wyczerpania na potencjalne konflikty między pracownikami przedsiębiorstwa i kreowaniem wśród pracowników etycznych postaw, sprzyjających osiągnięciu celów organizacji. Kluczowe znaczenie ma wypracowanie mechanizmów eliminujących sprzeczność celów poszczególnych pracowników z celami przedsiębiorstwa jako całości.

Przedstawione zasady są spójne z dorobkiem naukowym rachunkowości zarządczej i ponadto znajdują potwierdzenie w badaniach empirycznych. Już na przełomie XX i XXI wieku G. Siegel przeprowadził badania, które wykazały istotne kierunki zmian w postrzeganiu zasad rachunkowości zarządczej⁴:

1. Zwiększa się wartość, jaką wnoszą do organizacji specjaliści rachunkowości zarządczej. Większość respondentów stwierdziła, że inni członkowie organizacji postrzegają ich wkład w działanie przedsiębiorstwa jako znacznie bardziej wartościowy aniżeli w minionych latach.
2. Poprawiła i rozwinęła się komunikacja z osobami z innych działów. Specjaliści rachunkowości zarządczej spędzają więcej czasu na przekazywaniu informacji niż pięć lat wcześniej.
3. Podejmowane są lepsze decyzje. W przedsiębiorstwach, w których specjalistów rachunkowości zarządczej postrzega się jako partnerów, jakość podejmowanych decyzji jest lepsza.
4. Wzrosło znaczenie zespołów pracowniczych. Ponad 50% specjalistów rachunkowości zarządczej pracuje w międzyfunkcjonalnych zespołach roboczych, w których pełnią role liderów.
5. Zmienił się rodzaj wykonywanej pracy. Ponad 80% specjalistów rachunkowości zarządczej spędza dużą część czasu na analizowaniu informacji i współuczestniczeniu w podejmowaniu decyzji. Większość z nich przewiduje, że w kolejnych latach będą spędzać w ten sposób jeszcze więcej czasu.
6. Wykonywana praca jest bardziej interesująca. Specjaliści rachunkowości zarządczej doceniają swój nowy status i mówiąc o interesującej pracy podkreślają swoje zaangażowanie w sprawy przedsiębiorstwa.
7. Nazwa określająca ich stanowisko stała się przestarzała. Termin „specjalista rachunkowości zarządczej” (*management accountant*) nadal występuje w literaturze akademickiej, przy czym jest coraz rzadziej stosowany w praktyce. Owi specjaliści postrzegają siebie bardziej jako „ludzi finansów”, analityków i partnerów biznesowych.
8. Umiejętności do wyuczenia. Dla osób rozpoczynających pracę w rachunkowości zarządczej najważniejsze umiejętności obejmują: dobre zdolności komunikacyjne w mowie i w piśmie, umiejętność pracy w zespole, dobre rozumienie koncepcji z zakresu rachunkowości i w szczególności zrozumienie reguł rządzących biznesem.
9. Planowanie strategiczne oraz proces ciągłego doskonalenia to dwa najważniejsze aspekty działania przedsiębiorstwa. Większość specjalistów rachunkowości zarządczej podziela to przekonanie, mimo że czują, iż owe tematy nie są w wystarczającym stopniu nauczane na uniwersytetach.

⁴ Na podstawie wywiadów przeprowadzonych z 300 specjalistami rachunkowości zarządczej G. Siegel zidentyfikował dziewięć cech charakterystycznych współczesnej rachunkowości zarządczej i osób, które się nią zajmują. Podaje za: Lewandowski (2000): 31.

Omówione badania pokazują jednoznacznie, że zasady rachunkowości zarządczej proponowane przez CIMA i AICPA są spójne z postrzeganiem tej dyscypliny przez specjalistów, którzy zajmują się nią w praktyce.

Uwagi końcowe

W opracowaniu zaprezentowano propozycję dwóch wiodących organizacji zajmujących się rachunkowością, brytyjskiego Instytutu CIMA oraz amerykańskiego Instytutu AICPA, dotyczącą wypracowania tzw. globalnych zasad rachunkowości zarządczej. Rachunkowość zarządcza (controlling) była i jest postrzegana jako ten obszar rachunkowości, który jest niejako „szyty na miarę” i dostosowywany do potrzeb menedżerów działających w określonym kontekście sytuacyjnym. Z tego względu nie była traktowana jako obszar, który można poddać standaryzacji lub ujednoczeniu czy to w skali narodowej, czy też skali globalnej, podobnie jak ma to miejsce w odniesieniu do rachunkowości finansowej. Tym bardziej propozycje uznanych organizacji międzynarodowych warto przyjąć co najmniej z zainteresowaniem. Analiza propozycji zgłoszonej przez CIMA i AICPA prowadzi do wniosku, że trudno ją uznać za próbę standaryzacji, a raczej za opis i wyjaśnienie istoty rachunkowości zarządczej z perspektywy roli specjalistów zajmujących się tym obszarem rachunkowości, ich zadań we wspomaganiu zarządzania dokonaniem, obszarów praktyki i zasad rachunkowości zarządczej. Należy podkreślić, że dorobek naukowy i praktyka współczesnej rachunkowości zarządczej są efektem długotrwałej ewolucji jej zakresu i metod w oderwaniu od globalnych zasad i standardów. Omówiona w opracowaniu propozycja może być postrzegana dwojako. Z jednej strony może być uznana za próbę zestawienia w jednym dokumencie wskazówek dla praktyków rachunkowości zarządczej, które są w dużym stopniu spójne z istniejącym zakresem wiedzy na temat tego obszaru rachunkowości. Z drugiej strony można traktować ten dokument jako punkt wyjścia do wypracowania tzw. dobrych praktyk w zakresie rachunkowości zarządczej, które mogłyby stanowić podstawę projektowania systemów rachunkowości zarządczej w praktyce. W obecnym kształcie dokument może stanowić podstawę dyskusji nad praktycznymi aspektami rachunkowości zarządczej, natomiast zdaniem Autora specyfika rachunkowości zarządczej oznacza, że wypracowanie zasad rachunkowości zarządczej, podobnie jak ma to miejsce w obszarze rachunkowości finansowej, jest niemożliwe. Koncepcja CIMA i AICPA nie jest na tyle oryginalna, aby mogła stanowić uniwersalną podstawę projektowania rachunkowości zarządczej w skali globalnej. Oczywiście, próba formułowania zasad rachunkowości zarządczej jest pożądana z praktycznego punktu widzenia, jednak powinna uwzględniać metodykę projektowania rachunkowości zarządczej z uwzględnieniem uwarunkowań sytuacyjnych i szerokiego kontekstu działania przedsiębiorstw.

Literatura

- Ashish G., Ghosh D., Hudick J., Nowacki C. (2003), *Roles and Practices in Management Accounting Today*, „Strategic Finance” vol. 85, no. 1.
- Burns J., Yazdifar H. (2001), *Tricks or Treats?*, „Financial Management”, March.
- Chartered Institute of Management Accountants, American Institute of Certified Public Accountants (2014), *Global Management Accounting Principles*.
- Evans H., Ashworth G., Gooch J., Davies R. (1996), *Who Needs Performance Management?*, „Management Accounting” vol. 74, no. 11.
- Gabrusewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetschke H. (2000), *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.
- Horngren C.T., Datar S.M., Foster G. (2006), *Cost Accounting. A Managerial Emphasis*, Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey.
- Institute of Management Accountants (1998), *Statement on Management Accounting: Tools and Techniques for Implementing Integrated Performance Management Systems*, Montvale, New Jersey.
- International Federation of Accountants (1998), *Management Accounting Concepts*, New York.
- Jaruga A.A. (2001), *Rola rachunkowości zarządczej*, w: A.A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, WSPiZ, Łódź.
- Lewandowski R. (2000), *Changing Roles. The New Economy is Creating a New Generation of CMAs*, „CMA Management” vol. 74, no. 2.
- Masztalerz M. (2014), *Global Management Accounting Principles – Emperor’s New Clothes?*, Research Papers of Wrocław University of Economics no. 345.
- Nita B. (2009), *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganiu zarządzania dokonaniem przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo UE, Wrocław.
- Nowak E. (2011), *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*, CeDeWu, Warszawa.
- Sojak S. (2012), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. I, Dom Organizatora TNOiK, Toruń.

GLOBAL MANAGEMENT ACCOUNTING PRINCIPLES – CALL FOR STANDARDIZATION

Abstract: *Purpose* – The purpose of this paper is to briefly explain the so-called “Global Management Accounting Principles” proposed by CIMA and AICPA, and its critical assessment from the perspective of academic achievements in the field of management accounting as well as research conducted in this area.

Design/methodology/approach – The methodology adopted in the paper takes into account the critical analysis and deductive reasoning leading to determine a view on the standardization of management accounting.

Findings – Demonstration that the proposition formulated by CIMA and AICPA is not original enough to be able to provide a universal basis for the design of management accounting system in a global context.

Originality/value – The originality of the article may be described by the statement that any attempt to formulate the principles of management accounting is desirable from a practical point of view and useful for managerial accounting specialists, however, it should include the design of management accounting methodology based on the contingency factors.

Keywords: management accounting, accounting principles

Cytowanie

- Nita B. (2015), *Globalne zasady rachunkowości zarządczej – próba standaryzacji*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 854, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 73, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 139–147; www.wneiz.pl/frfu.