

RENATA BIADACZ

Politechnika Częstochowska

**TEORIA I PRAKTYKA RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ  
W POLSCE - STUDIUM DOBRYCH PRZYPADKÓW  
W REGIONIE CZĘSTOCHOWSKIM**

**Wprowadzenie**

W ostatnim dwudziestolecu zasadniczo zmieniły się w Polsce warunki funkcjonowania jednostek gospodarczych. Obecnie w procesach gospodarczych dominujące znaczenie odgrywa informacja i kapitał intelektualny. Bardzo istotne jest spełnienie postulatu sprawnego obiegu i wymiany informacji nie tylko wewnątrz samego przedsiębiorstwa, ale także z jego otoczeniem. W ostatnich latach obserwuje się wyraźny wzrost złożoności procesów zarządzania przedsiębiorstwem, których skuteczność zależy w dużym stopniu od zapewnienia dopływu odpowiednich informacji. Spowodowało to powstanie współczesnego informacyjnego wzorca działalności przedsiębiorstwa. Wzorzec ten cechuje konieczność myślenia całościowego (globalnego), wielowarstwowego, wielowątkowego, nastawionego perspektywistycznie, długookresowo, a nie na doraźne korzyści, a także dążenie do otrzymywania informacji o maksymalnym stopniu przetworzenia, dających podstawę do budowania i realizacji trafnie dobranych strategii. Wraz ze wzrostem złożoności działalności gospodarczej zmienia się i rozwija rachunkowość, podstawowy element systemu informacyjnego przedsiębiorstwa.

Rachunkowość jako system informacji łączy się z zarządzaniem, gdyż w prowadzeniu polityki przedsiębiorstwa i ustaleniu zakresu jego działania powinno się kierować względami ekonomicznymi<sup>1</sup>. Rachunkowość natomiast dostarczała i dostarcza informacji, które stanowią podstawę do różnego rodzaju obliczeń ekonomicznych umożliwiających podejmowanie decyzji optymalnych,

---

<sup>1</sup>Szerzej zob. S. Skrzywan: *Rachunek kosztów jako narzędzie zarządzania i kontroli w przedsiębiorstwie*. „Rachunkowość” nr 6, Warszawa 1963, s. 186.

zgodnie z zasadą gospodarności<sup>2</sup>. Pod wpływem rozwoju gospodarczego ciągłym zmianom ulega zakres i forma świadczenia usług przez rachunkowość na potrzeby zarządzania. Wynika to z jej służebnej roli w stosunku do zarządzania<sup>3</sup>. Wzrost zapotrzebowania na informacje użyteczne (istotne) w procesie podejmowania decyzji i procesie kontroli ich realizacji, stał się przyczyną rozwoju nowego obszaru rachunkowości, to znaczy rachunkowości zarządczej.

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie zarysu rozwoju teorii rachunkowości zarządczej w Polsce oraz studium „dobrych praktyk” w zakresie zastosowań narzędzi rachunkowości zarządczej w wybranych jednostkach gospodarczych w regionie częstochowskim.

## 1. Teoria rachunkowości zarządczej w Polsce

Problematyka rachunkowości zarządczej była podejmowana już od początku lat pięćdziesiątych<sup>4</sup>. Jednakże w Polsce badania naukowe z zakresu rachunkowości w tamtym okresie rozwinęły się głównie w kierunku metodologicznym ze względu na ówczesny system gospodarczy. W szerszym zakresie wykorzystywano dorobek myśli zachodniej w obrębie rachunkowości zarządczej.

Na potrzebę rozwijania rachunkowości dla zarządzania kładł wielki nacisk S. Skrzywan już w pierwszych swych pracach wydanych w Polsce Ludowej<sup>5</sup>. Autor upatrywał powstania rachunkowości zarządczej w rozwoju rachunku kosztów. Problematyka rachunku kosztów interesowała S. Skrzywaną szczególnie w aspekcie wykorzystania go jako narzędzia zarządzania i kontroli w przedsiębiorstwie<sup>6</sup>.

Od początku lat pięćdziesiątych zagadnienia rachunku kosztów i ogólnej teorii rachunkowości stanowiły dwie dominujące grupy tematyczne badań naukowych. W efekcie tych badań powstało przed 1990 r. szereg cennych publikacji w dziedzinie rachunku kosztów i rachunkowości ukierunkowanej na potrze-

---

<sup>2</sup> Pierwsze wzmianki o rozwoju rachunkowości zarządczej znajdujemy u T. Pechego w 1959 r. T. Peche: *Rachunkowość przedsiębiorstw a rachunkowość społeczna*, Polskie Wydawnictwa Gospodarcze, Warszawa 1959, s. 6.

<sup>3</sup> S. Skrzywan: *Rachunkowość w Polsce Ludowej*, w: *Rachunkowość Polska*, PWE, Warszawa 1967, s. 11.

<sup>4</sup> Szerzej patrz: R. Biadacz: *Rachunkowość zarządcza w Polsce w latach 1950-1990*, Prace Naukowe UE we Wrocławiu, nr 123, Wrocław 2010, s.21-23.

<sup>5</sup> Czołową pozycją w teorii rachunkowości z zakresu problematyki planów kont i dostosowania rachunkowości do potrzeb planowania była *Rachunkowość w przedsiębiorstwie przy gospodarce planowej. Cele i funkcje*. Prace Zakładu Rachunkowości SGH w Warszawie, nr 1, Gospodarczy Instytut Wydawniczy, Warszawa 1948.

<sup>6</sup> Szerzej patrz m.in. S. Skrzywan: *Rachunek kosztów jako narzędzie...*, op.cit., s.186-188; S. Skrzywan: *Rachunkowość w Polsce Ludowej...*, op.cit., s.11.

by zarządzania<sup>7</sup>. Należy zaznaczyć, że w latach sześćdziesiątych rozwinęły się m.in. badania nad modernizacją teorii rachunku kosztów. Problematyka ta była dalej kontynuowana w latach siedemdziesiątych i osiemdziesiątych<sup>8</sup>

Przenoszenie rozwiązań z zakresu rachunkowości zarządczej z doświadczeń zachodnich i rozpowszechnianie ich w polskim piśmiennictwie zawdzięczamy głównie A. Jarugowej, która poświęciła temu działaniu wiele czasu i wysiłków i opublikowała wiele cennych opracowań poświęconych zagadnieniom rozwoju rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej<sup>9</sup>. A. Jarugowa, przedstawiając i rozwijając różne modele i metody rachunkowości zarządczej, stworzyła mocny grunt do ich praktycznego zastosowania po 1990 r. w przedsiębiorstwach w nowych warunkach gospodarki rynkowej<sup>10</sup>.

Od początku lat dziewięćdziesiątych zaczęto wydawać podręczniki, monografie i artykuły z zakresu rachunkowości zarządczej oraz decyzyjnych rachunków kosztów, a ich liczba ciągle wzrasta<sup>11</sup>. Wiele z tych podręczników miało już kilka wznowień.

W początkowym okresie rachunkowość zarządcza była zorientowana na dostarczanie informacji, które miały pomóc menedżerom w sterowaniu bieżącą działalnością przedsiębiorstwa. Takie ograniczenie zakresu rachunkowości zarządczej jest obecnie niewystarczające dla skutecznego zarządzania współczesnymi przedsiębiorstwami<sup>12</sup>. Wielu autorów zwraca uwagę na strategiczną rachunkowość zarządczą jako obszar przyszłego rozwoju rachunkowości zarządczej.

---

<sup>7</sup> Należy tutaj wymienić prace m.in. B. Siwonia (1958,1973), W. Malca (1963, 1969), E. Burzymowej (1963, 1971), Z. Fedaka (1957, 1962, 1967, 1969), A. Jarugowej (1966, 1972), J. Skowrońskiego i A. Jarugowej (1976), T. Wierzbickiego (1974), K. Sawickiego (1966, 1973), J. Matuszewicza (1962, 1966, 1971), E. Terebuchy (1971), Z. Messnera (1972), Z. Messnera i D. Buchty (1976). Nurt ten kontynuowany był przez kolejnych pracowników naukowych, o czym świadczą oryginalne prace takich autorów jak np. J. Skowrońskiego, G.K. Świdorskiej, R. Gabriela, B. Wardyna wspólnie z K. Sawickim, W. Woźnicy które są wynikiem prac naukowych podejmowanych w ramach prac doktorskich. Za R. Bładacz: *Rachunkowość zarządcza w Polsce w latach 1950-1990...*, op.cit., s. 23.

<sup>8</sup> A. Jarugowa, J. Skowroński: *Niektóre zastosowania rachunkowości przy podejmowaniu samodzielnych decyzji przez przedsiębiorstwa*, „Rachunkowość” nr 5/1982; A. Jarugowa, W. Malc, K. Sawicki: *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa 1979.

<sup>9</sup> Szerzej patrz: R. Bładacz: *Rachunkowość zarządcza w Polsce w latach 1950-1990...*, op.cit., s. 21-32.

<sup>10</sup> Za A. Szychta: *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo UŁ, Łódź 2007, s. 220.

<sup>11</sup> Wykaz najważniejszych publikacji zwartych z zakresu rachunkowości zarządczej wydanych w latach 1990-2010, z uwzględnieniem literatury uzupełniającej z rachunku kosztów zawiera około 60 pozycji. Szczegółowy wykaz publikacji Autorka umieściła w opracowaniu „*Rachunkowość zarządcza w Polsce po roku 1990*” – artykuł w druku.

<sup>12</sup> E. Nowak: *Charakterystyka strategicznej rachunkowości zarządczej*, w: *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, red. E. Nowak, Wydawnictwo PWE, Warszawa 2008, s. 16-18.

Największa dynamika zmian w rachunkowości zarządczej wystąpiła w latach dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku. Poprzez zastosowanie w tym obszarze rachunkowości nowych metod i technik (np. *just-in-time*, cykl życia produktu, zbilansowana karta dokonań), nowoczesnych systemów rachunku kosztów (tj. rachunek kosztów celu (*Target costing*), rachunek permanentnego redukcowania kosztów (*Kaizen costing*), rachunek kosztów procesów (działań)), wielu nowych wskaźników niefinansowych, został zorientowany na potrzeby informacyjne procesów zarządzania strategicznego, obserwowania rynku, potrzeby klientów oraz realizację celu - wzrost wartości firmy w przyszłych okresach<sup>13</sup>.

Na decydującą rolę rachunkowości zarządczej w systemie informacyjnym „organizacji przyszłości” zwróciła uwagę G.K. Świdarska. Tak ukierunkowana nowoczesna rachunkowość zarządcza zdaniem Autorki powinna być skoncentrowana na przyszłości, powinno ją cechować podejście procesowe, uwzględniające perspektywę analizy „od zewnątrz do wewnątrz” organizacji, polegające na przyjęciu oczekiwań klienta jako punktu wyjścia. Informacje o zasobach organizacji powinny być traktowane jako informacje o znaczeniu strategicznym. Rachunkowość zarządczą powinno cechować również rozumienie koncepcji strategicznych oraz uczestniczenia w opracowaniu strategii i monitorowaniu jej realizacji oraz identyfikacja działań kreujących wartości<sup>14</sup>.

Definicje strategicznej rachunkowości zarządczej sformułowali m.in. I. Sobańska<sup>15</sup>, E. Nowak<sup>16</sup>, A. Karmańska<sup>17</sup>, B. Nita<sup>18</sup>, czy M. Masztalerz<sup>19</sup>.

Można zatem domniemać, że w najbliższych latach strategiczna rachunkowość zarządcza powinna stać się ważnym instrumentem dostarczającym

---

<sup>13</sup> I. Sobańska: *Rola rachunkowości zarządczej we wdrażaniu nowych zasad rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, SKWP, Warszawa 2002, nr 8 (64).

<sup>14</sup> G.K. Świdarska: *Rola rachunkowości w procesie podejmowania decyzji*, „Monitor Rachunkowości i Finansów”, nr 10/1999; Swój pogląd na temat roli rachunkowości zarządczej wyrazili K. Rybarczyk, P. Dzurak, G.K. Świdarska: *Narzędzia nowoczesnej rachunkowości zarządczej dla formułowania i realizacji strategii*, w: *Informacja zarządcza w procesie formułowania i realizacji strategii firmy*, red. G.K. Świdarska, Difin, Warszawa 2003.

<sup>15</sup> I. Sobańska: *Rachunkowość zarządcza konwencjonalna i strategiczna*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie”, egzemplarz promocyjny 1999.

<sup>16</sup> E. Nowak: *Rachunkowość zarządcza strategiczna i operacyjna*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000, nr 5; E. Nowak: *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*. PWE, Warszawa 2003, s. 279.

<sup>17</sup> *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, red. A. Karmańska, Difin, Warszawa 2006, s. 97.

<sup>18</sup> B. Nita: *Strategiczna rachunkowość zarządcza. Ujęcie modelowe*, Prace Naukowe UE we Wrocławiu nr 1080, Wrocław 2005, s. 274-289; B. Nita: *Ewolucja rachunkowości zarządczej: od rachunku kosztów do strategicznej rachunkowości zarządczej*, Prace Naukowe UE we Wrocławiu nr 14, Wrocław 2008, s. 313.

<sup>19</sup> M. Masztalerz: *Uwarunkowania rozwoju strategicznej rachunkowości zarządczej*, w: *Krajowy i międzynarodowy wymiar współczesnej rachunkowości*. Zeszyty Naukowe, red. W. Gabrusewicz, Wydawnictwo UE w Poznaniu, Poznań 2009, s.40-53.

naczelnemu kierownictwu informacji zarządczej dla wsparcia formułowania i realizacji strategii przedsiębiorstwa. Ta szczególna rola strategicznej rachunkowości zarządczej będzie niewątpliwie powodować ciągły wzrost zainteresowania jej koncepcjami i metodami, zarówno w ujęciu teoretycznym, jak i w obszarze zastosowań praktycznych.

## 2. Praktyka rachunkowości zarządczej w Polsce

Od początku lat 90. w wyniku przekształceń systemu gospodarczego oraz wskutek wprowadzonych nowych regulacji prawnych<sup>20</sup> przedsiębiorstwa polskie mogą wdrażać systemy rachunku kosztów oraz wykorzystywać metody i instrumenty rachunkowości zarządczej dostosowane do ich wielkości, specyfiki działalności i wewnętrznych potrzeb informacyjnych kadry menedżerskiej.

Zainteresowanie rachunkowością zarządczą, jej metodami i instrumentami w początkowym okresie było niewielkie. Według przeprowadzonych pod koniec lat 90. przez pracowników naukowych<sup>21</sup> badań ankietowych, a także obserwacji w trakcie prac projektowych, intensywność i zakres dokonywanych modyfikacji rachunku kosztów i wdrażania instrumentów rachunkowości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach nie były zadowalające. Wdrażanie rachunkowości zarządczej jest w praktyce polskich przedsiębiorstw utrudnione głównie przez przestarzałe systemy rachunku kosztów.<sup>22</sup> Większość jednostek gospodarczych, niezależnie od poziomu zatrudnienia, stosuje tradycyjny rachunek kosztów pełnych rzeczywistych. Znaczna część przedsiębiorstw (zwłaszcza małych i średnich) nie stosuje nawet najczęściej stosowanych narzędzi, takich jak budżetowanie, rachunek kosztów zmiennych, czy analiza marż pokrycia. Stan ten ulega stopniowej poprawie, dzięki wzrastającemu zainteresowaniu przedsiębiorstw nowymi rozwiązaniami, zastępowaniu systemów rachunku kosztów pełnych rozwiązaniami znanymi w gospodarce rynkowej już od wielu dziesięcioleci, głównie opartymi na zasadach rachunku kosztów zmiennych,

<sup>20</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dn. 15 stycznia 1991r., w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości, Dziennik Ustaw 1991, nr 10, 1992, nr 96; Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, Dziennik Ustaw 1994, nr 121, z późniejszymi zmianami; ostatnie zmiany DzU z 2009 r. nr 152, poz. 1223, nr 157, poz. 1241, nr 165, poz. 1316 oraz z 2010 r. nr 47, poz. 278.

<sup>21</sup> I. Sobańska, T. Wnuk: *Zmiany w praktyce rachunkowości na przełomie XX i XXI wieku*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, SKwP, nr 56, Warszawa 2000, s. 215-221; M. Radek, R. Schwarz: *Zmiany w rachunkowości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach w okresie transformacji systemu gospodarczego (na podstawie badań empirycznych)*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 1(57), SKwP, Warszawa 2000, s. 58-83; A. Szychta: *Zastosowanie metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 5 (61), SKwP, Warszawa 2001, s.117; J. Gierusz, A. Kujawski, L. Kujawski: *Stan obecny oraz kierunki ewolucji rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach Polski północnej*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej, SKwP, nr 35, Warszawa 1996, s.41-47.

<sup>22</sup> I. Sobańska, T. Wnuk: *Zmiany w praktyce rachunkowości...*, op.cit., s. 218-221.

albo na wprowadzaniu mieszanych systemów rachunku kosztów. Możliwe jest to dzięki dysponowaniu nowoczesnymi, informatycznymi systemami rejestracji i przetwarzania

Przedsiębiorstwa w Polsce zaczynają, choć jeszcze w niewielkim zakresie, wdrażać nowoczesne metody rachunkowości zarządczej typu rachunek kosztów działań i techniki oparte na danych z tego rachunku, rachunek kosztów docelowych lub zbilansowaną kartę wyników. Najbardziej rozpowszechnioną metodą rachunkowości zarządczej w polskiej praktyce jest jednak roczne budżetowanie operacyjne - realizowane w różnym zakresie w różnych przedsiębiorstwach, a następnie - będąca integralną częścią budżetowania - analiza odchyleń kosztów, przychodów i wyników<sup>23</sup>. Znacznie mniej przedsiębiorstw wykorzystuje narzędzia przydatne w opracowaniu i realizacji strategii. W dużym stopniu jest to uwarunkowane faktem, iż największy odsetek wdrożeń technik i metod rachunkowości zarządczej stanowią spółki wchodzące w skład dużych, często międzynarodowych korporacji, gdzie analizy w zakresie realizowanej strategii są przeprowadzane przez centrale.

### **3. Wykorzystanie instrumentów rachunkowości zarządczej w jednostkach gospodarczych regionu częstochowskiego – studium „dobrej praktyki”**

W ostatnim czasie rola rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach wzrasta. Niestety przeważnie są to duże przedsiębiorstwa, bardzo często wchodzące w skład koncernów zagranicznych. W grupie MŚP wykorzystanie narzędzi rachunkowości zarządczej jest znacznie mniejsze, a wiele przedsiębiorstw nie stosuje w ogóle takich rozwiązań. Przedsiębiorstwa te przejawiają również znikome zainteresowanie w zakresie wprowadzania takich narzędzi w przyszłości. Z przeprowadzonych przez Autorkę niniejszego opracowania wywiadów osobistych z przedstawicielami praktyki gospodarczej w trakcie seminariów dyplomowych, podyplomowych studiów rachunkowości, kursach szkoleniowych oraz własnych obserwacji wynika, iż w regionie częstochowskim stopień wdrożenia metod rachunkowości zarządczej jest na niewystarczającym poziomie. Wynika to, przede wszystkim ze struktury przedsiębiorstw, gdyż znaczący udział mają mikroprzedsiębiorstwa i małe przedsiębiorstwa, które stosują tradycyjną strukturę rachunku kosztów rodzajowych, odpowiednią jedynie dla celów sprawozdawczości zewnętrznej.

W średnich i dużych przedsiębiorstwach zainteresowanie metodami rachunkowości zarządczej jest znacznie większe, w niektórych spółkach wdrożo-

---

<sup>23</sup> A.A. Jaruga: *Istota i rola rachunkowości zarządczej*, w: A.A. Jaruga, P. Kabalski, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010, s.62-63.

ny został system controllingu. Najczęściej jednak są to spółki wchodzące w skład koncernów zagranicznych, takie jak: TRW, Cementownia Rudniki, wchodząca w skład grupy Cemex, ISD Huta Częstochowa<sup>24</sup>, której bezpośrednim i pośrednim właścicielem jest ISD Polska Sp. z o.o. -spółka zależna ukraińskiej globalnej grupy kapitałowej - Związku Przemysłowego Donbas. Ponadto wykorzystywanie systemów controllingu, a co za tym idzie metod i technik charakterystycznych dla rachunkowości zarządczej, można zaobserwować w Spółce ENION GRUPA TAURON S.A. Zakład Energetyczny Częstochowa<sup>25</sup>, w Poczcie Polskiej czy w PKP.

W Zakładzie Energetycznym Częstochowa SA, w wyniku przeprowadzonej restrukturyzacji wewnętrznej nastąpiło pierwotnie wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności według miejsc powstawania kosztów, a następnie wdrożenie budżetowania opartego na zasadach controllingu. Z tym zdarzeniem wiązało się także wydzielenie komórki budżetowania zwanej Oddziałem Budżetowania w Wydziale Ekonomicznym. Była to forma controllingu nieinstytucjonalnego, gdzie były realizowane tylko niektóre funkcje controllingu, a działania controllingowe były wykonywane przez samo kierownictwo. W 2004 roku wraz z przystąpieniem ZECZ S.A. do ENION S.A. nastąpiło wiele istotnych zmian, zarówno w działalności jak i samej organizacji ENION GRUPA TAURON S.A. Zakład Energetyczny Częstochowa. Jednym z ważniejszych przekształceń była reorganizacja struktury organizacyjnej, czego bezpośrednim efektem stało się wyodrębnienie w strukturze organizacyjnej Działu Controllingu podlegającego bezpośrednio dyrektorowi Ekonomiczno-Finansowemu. Głównym zadaniem Działu Controllingu jest wspieranie kierownictwa przedsiębiorstwa w procesach decyzyjnych oraz zarządczych. Do podstawowego zakresu zadań należy przede wszystkim budżetowanie jednostek organizacyjnych ZECZ S.A., raportowanie wykonania budżetów i analiza odchyleń oraz sporządzanie bieżących i problemowych analiz ekonomicznych. Ponadto dział ten zobowiązany jest do opracowywania przy współudziale innych komórek organizacyjnych, planów techniczno-ekonomicznych ENION GRUPA TAURON S.A. Zakład Energetyczny Częstochowa, składających się na ogólny plan finansowy ENION S.A., monitorowaniem stopnia wykonania wielkości założonych tym w planie i analizowaniem przyczyn powstałych odchyleń oraz do współpracy z innymi komórkami organizacyjnymi w zakresie wypełnienia obowiązków sprawozdawczości bran-

---

<sup>24</sup> W Hucie Częstochowa stosowany jest proces budżetowania. Wdrożenie procesu budżetowania znacznie usprawniło pracę przedsiębiorstwa jak również pozwala na szybką reakcję na ewentualne zagrożenia.

<sup>25</sup> Zastosowanie systemu controllingu w ENION było przedmiotem badań naukowych przeprowadzanych w latach 2001-2005 przez J. Rubik. Wyniki tych badań Autorka zamieściła m.in. publikacjach: J. Rubik: *Przesłanki zastosowania controllingu kosztów w zakładach energetycznych*, Prace Naukowe AE we Wrocławiu nr 948, Wrocław 2002, s.193-200; J. Rubik: *Wykorzystanie controllingu w zakładach energetycznych*, Prace Naukowe AE we Wrocławiu nr 1139, Wrocław 2006, s. 360-370.

zowej (w szczególności sprawozdanie G-10.4k) oraz sprawozdawczości na potrzeby taryfowania (m.in. arkusze sprawozdawcze DTA).

W Cementowni Rudniki prace związane z wdrażaniem nowych rozwiązań podejmowane były w latach 90-tych, jeszcze przed wejściem inwestorów strategicznych. Wówczas prowadzone były prace nad wyodrębnieniem kosztów stałych i zmiennych. Wraz z przyłączeniem Cementowni do Grupy Ready Mix Zement GmbH, a następnie RMC, wykorzystując wieloletnie doświadczenie Grupy oraz wiedzę i zdolności kadry kierowniczej zakładu, zaczęto wprowadzać nowe rozwiązania. Jednym z pierwszych elementów tego procesu stało się stworzenie działu controllingu i rozpoczęcie tworzenia systemu controllingowego w Spółce. Pierwsze działania odnosiły się przede wszystkim do tworzenia budżetu oraz podstawowych grup raportów. Następnie wyodrębniono ośrodki odpowiedzialności, wdrożono benchmarking oraz zastosowano system wskaźników techniczno-ekonomicznych, został wdrożony zintegrowany system informatyczny klasy MRP/ERP. Obecnie Spółka wchodzi w skład koncernu Cemex, nie istnieje już dział controllingu, ale wiele metod i technik rachunkowości zarządczej, po dostosowaniu do wymagań Grupy nadal jest wykorzystywanych.

Interesującym studium „dobrych praktyk” zastosowania metod rachunkowości zarządczej jest przedsiębiorstwo Złomrex Metal, należące do Dywizji dystrybucyjnej Grupy Złomrex. W spółce Złomrex, w roku 2004 powstał dział controllingu. Został on wyodrębniony na potrzeby wdrożenia systemu zarządzania IMPACT SYSTEM. Niestety wdrożenie tego systemu nie do końca się powiodło. Firma zewnętrzna wstępnie opisała i przygotowała procedury zdarzeń zachodzących w przedsiębiorstwie. Procedury te zostały dopracowane i wdrożone przez dział controllingu i obowiązują do dzisiaj w wyodrębnionej z Grupy Złomrex - spółce Złomrex Metal. Procedury dotyczą wszystkich oddziałów przedsiębiorstwa i obejmują cały obszar jego działalności tj. obrotu złomem stalowym, obrotu złomem metali nieżelaznych, makulatury oraz rodzajów obowiązujących dokumentów i ich obiegu. Przestrzeganie procedur jest kontrolowane i bezwzględnie egzekwowane przez Dział Kontroli Wewnętrznej. W 2005 roku rozpoczęło się wdrożenie systemu IFS Applications, zintegrowanego systemu zarządzania klasy ERP, który dostarcza niezbędnych i przejrzystych informacji do efektywnego zarządzania przedsiębiorstwem w zakresie finansów, dystrybucji czy zasobów ludzkich. We wdrożeniu tego systemu czynnie uczestniczyli pracownicy działu controllingu.

Wdrożenie systemu IFS Applications w Złomrex Metal przyniosło spółce wiele korzyści, takich jak: szybki dostęp do informacji zarządczych na bieżąco, zapewnienie spójności danych, usprawnienie procesu przerobu i sprzedaży, możliwość monitorowania kosztów przerobu, możliwość kontroli przepływów finansowych, skrócenie czasu cyklu decyzyjnego, możliwość prowadzenia wielowymiarowych analiz, usprawnienie procesu dystrybucji oraz obniżenie kosztów magazynowych.



W kwietniu 2007 roku z Grupy Złomrex została wyodrębniona spółka Złomrex Metal. Obszar działalności Złomrex Metal Sp. z o.o. obejmuje głównie handel złomem stalowym oraz złomem metali nieżelaznych i wyrobami z metali nieżelaznych. Jest to spółka wielooddziałowa, zatrudniająca obecnie 200 pracowników. Spółka posiada 19 oddziałów złomowych na terenie całej Polski, biuro handlowe w Poraju oraz we Wrocławiu i magazyn centralny w Katowicach. W momencie powstania Złomrex Metal w 2007 roku w strukturze organizacyjnej spółki zaczęły funkcjonować dwa istotne dla celów kontroli i zarządzania działy: Dział Kontroli Wewnętrznej oraz Dział Analiz Ekonomicznych i Kontrolingu. Jest to dział, który ściśle współpracuje z Centralnym działem Controllingu Złomrex S.A., realizując zapotrzebowanie zarządu spółki Złomrex Metal oraz Złomrex S.A. na raporty i analizy. Jest on również odpowiedzialny za aktualizację i dystrybucję procedur, zarządzeń i instrukcji. W spółce od początku działalności obowiązuje system procedur. Procedury te dotyczą wszystkich oddziałów przedsiębiorstwa i obejmują cały obszar jego działalności tj. obrotu złomem stalowym, obrotu złomem metali nieżelaznych, makulatury oraz rodzajów obowiązujących dokumentów i ich obiegu. Przestrzeganie procedur jest kontrolowane i bezwzględnie egzekwowane przez Dział Kontroli Wewnętrznej.

Pod koniec 2007 roku rozpoczęto w spółce prace związane z wdrożeniem systemu budżetowania. W tym celu zostały również wyodrębnione ośrodki odpowiedzialności. Ponieważ spółka należy do grupy Złomrex wdrożenie budżetowania odbywało się jednocześnie we wszystkich spółkach grupy i na bazie jednolitych dla wszystkich koncepcji budżetowania. Powstałe w procesie budżetowania budżety różnią się między sobą w zależności od specyfiki spółki. Należy zauważyć iż, grupa posiada zgodnie ze strategią dywizję produkcyjną, dystrybucyjną, surowcową. Inicjatywa wdrożenia procesu budżetowania wypłynęła z porozumienia kierownika Działu Controllingu oraz dyrektora finansowego. System zaczął funkcjonować od października 2008 roku, a pierwsze pełne budżety zostały opracowane na 2009 rok. Zarząd spółki czynnie zaczął uczestniczyć w spotkaniach budżetowych, a w rezultacie spostrzegł korzyści płynące z funkcjonowania tego systemu rok później (2010). W trakcie realizacji procesu budżetowania w roku 2010 wypłynęły pewne niedociągnięcia, które spowodowały jeszcze większą mobilizację osób zaangażowanych w ten proces. W rezultacie budżety na 2011 rok zostały dopracowane, a osoby odpowiedzialne za poszczególne budżety częściowo dodatkowo przeszkoleni. Bardzo szczegółowa i rygorystyczna analiza wykonania i odchyleń, połączona z comiesięcznym spotkaniem zarządów spółek z zarządem Złomrex w celu omówienia wykonania budżetów, powoduje powiększanie wiedzy, wymianę doświadczeń oraz rozwiązywanie problematycznych kwestii. Obecnie Centralny Dział Controllingu dla grupy Złomrex składa się z dwóch specjalistów i dyrektora. W poszczególnych spółkach grupy działy liczą od 1 do 2 osób. Centralny Dział Controllingu, poza koordynowaniem, raportowaniem dotyczącym budżetowa-

nia, przygotowuje raporty na potrzeby zarządu Złomrex dotyczące wszystkich spółek w grupie. Nadzoruje poprawność rozliczania kosztów, uczestniczy w ustalaniu kluczy podziałowych oraz tworzeniu ARK- automatycznego rozliczenia kosztów w systemie IFS.

W listopadzie 2010 roku rozpoczął się w spółce Złomrex Metal proces wdrożenia systemu informatycznego Plus Workflow. System z powodzeniem został uruchomiony w marcu 2011 roku. System służy do elektronicznego obiegu dokumentów, skanowania oraz ich elektronicznej archiwizacji.

### Uwagi końcowe

Z roku na rok, wraz ze wzrostem złożoności zarządzania współczesnym przedsiębiorstwem, wzrasta zainteresowanie wdrażaniem narzędzi i technik rachunkowości zarządczej. Jednak w dalszym ciągu dominującą rolę odgrywają w tym zakresie duże przedsiębiorstwa. W przedsiębiorstwach należących do MSP stopień wykorzystania nowych rozwiązań w zakresie rachunkowości jest niestety bardzo mały. Niejednokrotnie podejmowane w trakcie szkoleń, seminariów czy studiów podyplomowych dyskusje w tym zakresie wskazywały, że właściciele nie czują potrzeby wdrażania nowych rozwiązań, uważając iż wystarczy osiąganie zysku. Należy jednak zaznaczyć, że po przybliżeniu problematyki tej odmiany rachunkowości, niektórzy z nich zmieniają zdanie i zaczynają inaczej postrzegać te zagadnienia. Część z nich decyduje się nawet na wstępne projekty wdrożeń, np. procesu budżetowania.

### Literatura

- Biadacz R.: *Rachunkowość zarządcza w Polsce w latach 1950-1990*, Prace Naukowe UE we Wrocławiu, nr 123, Wrocław 2010.
- Jaruga A.A., Kabalski P., Szychta A.: *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010.
- Jarugowa A., Skowroński J.: *Niektóre zastosowania rachunkowości przy podejmowaniu samodzielnych decyzji przez przedsiębiorstwa*, „Rachunkowość” nr 5/1982.
- Jarugowa A., Malc W., Sawicki K.: *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa 1979.
- Gierusz J., Kujawski A., Kujawski L.: *Stan obecny oraz kierunki ewolucji rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach Polski północnej*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej, SKwP, nr 35, Warszawa 1996.
- Masztalercz M.: *Uwarunkowania rozwoju strategicznej rachunkowości zarządczej, w: Krajowy i międzynarodowy wymiar współczesnej rachunkowości*. Zeszyty Naukowe, red. W. Gabrusewicz, Wydawnictwo UE w Poznaniu, Poznań 2009.
- Nita B.: *Strategiczna rachunkowość zarządcza. Ujęcie modelowe*, Prace Naukowe UE we Wrocławiu nr 1080, Wrocław 2005.

- Nita B.: *Ewolucja rachunkowości zarządczej: od rachunku kosztów do strategicznej rachunkowości zarządczej*, Prace Naukowe UE we Wrocławiu nr 14, Wrocław 2008.
- Nowak E.: *Charakterystyka strategicznej rachunkowości zarządczej*, w: *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, red. E. Nowak, Wydawnictwo PWE, Warszawa 2008.
- Nowak E.: *Rachunkowość zarządcza strategiczna i operacyjna*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000, nr 5.
- Nowak E.: *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*. PWE, Warszawa 2003.
- Peche T.: *Rachunkowość przedsiębiorstw a rachunkowość społeczna*, Polskie Wydawnictwa Gospodarcze, Warszawa 1959.
- Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa 2006.
- Radek M., Schwarz R.: *Zmiany w rachunkowości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach w okresie transformacji systemu gospodarczego (na podstawie badań empirycznych)*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 1(57), SKwP, Warszawa 2000.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dn. 15 stycznia 1991r., w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości, Dziennik Ustaw 1991, nr 10, 1992, nr 96.
- Rybarczyk K., Dzurak P., Swiderska G.K.: *Narzędzia nowoczesnej rachunkowości zarządczej dla formułowania i realizacji strategii*, w: *Informacja zarządcza w procesie formułowania i realizacji strategii firmy*, red. G.K. Swiderska, Difin, Warszawa 2003.
- Skrzywan S.: *Rachunkowość w przedsiębiorstwie przy gospodarce planowej. Cele i funkcje*. Prace Zakładu Rachunkowości SGH w Warszawie, nr 1, Gospodarczy Instytut Wydawniczy, Warszawa 1948.
- Skrzywan S.: *Rachunek kosztów jako narzędzie zarządzania i kontroli w przedsiębiorstwie*. „Rachunkowość” nr 6, Warszawa 1963.
- Skrzywan S.: *Rachunkowość w Polsce Ludowej*, w: *Rachunkowość Polska*, PWE, Warszawa 1967.
- Sobańska I.: *Rola rachunkowości zarządczej we wdrażaniu nowych zasad rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, SKwP, Warszawa 2002, nr 8 (64).
- Sobańska I.: *Rachunkowość zarządcza konwencjonalna i strategiczna*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie”, egzemplarz promocyjny 1999.
- Sobańska I., Wnuk T.: *Zmiany w praktyce rachunkowości na przełomie XX i XXI wieku*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, SKwP, nr 56, Warszawa 2000.
- Szychta A.: *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo UŁ, Łódź 2007.
- Szychta A.: *Zastosowanie metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 5 (61), SKwP, Warszawa 2001.
- Świderska G.K.: *Rola rachunkowości w procesie podejmowania decyzji*, „Monitor Rachunkowości i Finansów”, nr 10/1999.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, Dziennik Ustaw 1994, nr 121, z późniejszymi zmianami; ostatnie zmiany Dz. U. z 2009 r. nr 152, poz. 1223, nr 157, poz. 1241, nr 165, poz. 1316 oraz z 2010 r. nr 47, poz. 278.

*dr Renata Biadacz  
Politechnika Częstochowska  
Wydział Zarządzania, Zakład Rachunkowości  
Ul. Armii Krajowej 19b, 42-200 Częstochowa  
e-mail: rbiadacz@zim.pcz.pl*

## **THEORY AND PRACTICE OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN POLAND**

### **Summary**

Management accounting has been reflected in Polish literature from the early fifties of the last century. However, by the end of the 80s analyses were mainly methodological, based on experience of the Western specialists. The highest dynamics of changes in management accounting occurred in the nineties. Management accounting theory had evolved considerably, and first applications of methods and techniques of management accounting in practice had been noticed. In recent years a growing interest in this field of accounting has been observed. However, it concerns mainly large companies. Small and medium enterprises continue to use traditional cost accounting systems tailored to the needs of external reporting.

The aim of this paper is to outline the development of the theory of management accounting in Poland and present the study of "good examples" of applications of the tools of management accounting in the business units in the Czestochowa region.

*Translated by Renata Biadacz*