

Tendencje rozwoju systemów rachunkowości zarządczej

Edward Nowak*

Streszczenie: *Cel* – głównym celem artykułu jest ukazanie ewolucji systemów rachunkowości zarządczej oraz obszarów wykorzystania jej instrumentów w zarządzaniu współczesnymi przedsiębiorstwami. *Metodologia badania* – aby zrealizować cel artykułu i dokonano krytycznego przeglądu literatury krajowej i zagranicznej poświęconej koncepcjom rachunkowości zarządczej i stosowanym instrumentom. *Wynik* – w artykule wykazano, że systemy rachunkowości zarządczej podlegają dynamicznemu rozwojowi wraz ze zmianami uwarunkowań działalności przedsiębiorstw, wewnętrznych i zewnętrznych. *Oryginalność/Wartość* – w artykule wskazano instrumenty dostosowane do celów rachunkowości zarządczej na poszczególnych stadiach jej rozwoju i różnych aktywności zarządczych.

Słowa kluczowe: rachunkowość zarządcza, systemy rachunkowości zarządczej, zarządzanie kosztami, zarządzanie dokonaniaми, zarządzanie ryzykiem

Wprowadzenie

Warunki funkcjonowania jednostek gospodarczych ulegają zmianom wraz z upływem czasu. W ostatnich latach zachodzą takie procesy, jak globalizacja gospodarki, wzrost konkurencyjności, rozwój technologii informacyjnych oraz automatyzacja procesów produkcyjnych. Na funkcjonowanie przedsiębiorstwa w coraz większym stopniu wpływa otoczenie, które wykazuje dużą zmienność. To wszystko powoduje wzrost niepewności co do rezultatów podejmowanej lub prowadzonej działalności. Aby przetrwać i działać w tych warunkach przedsiębiorstwa muszą stosować instrumenty zarządzania odpowiednie do nowych okoliczności.

Skutecznym instrumentem zarządzania podlegającym w ostatnich latach dynamicznemu rozwojowi jest rachunkowość zarządcza. Jest tak dlatego, gdyż zmienia się zapotrzebowanie menedżerów i zarządzających na informacje ekonomiczne niezbędne do podejmowania decyzji gospodarczych. Dlatego również rachunkowość zarządcza powinna uwzględniać zmiany zachodzące w uwarunkowaniach funkcjonowania przedsiębiorstw. Jest to istotną przesłanką rozwoju rachunkowości zarządczej, która w tradycyjnym ujęciu ma pewne niedostatki i ograniczenia (Nowak 2011: 330).

Rachunkowość zarządcza w coraz większym stopniu staje się nieodłącznym elementem procesu zarządzania nie tylko na poziomie operacyjnym, ale także strategicznym. Tradycyjnie rachunkowość zarządcza jest definiowana jako podsystem informacyjny przedsię-

* prof. dr hab. Edward Nowak, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Katedra Rachunku Kosztów, Rachunkowości Zarządczej i Controllingu, e-mail: edward.nowak@ue.wroc.pl.

biorstwa, którego zadaniem jest dostarczanie informacji różnym użytkownikom wewnętrznym na potrzeby planowania i kontroli działalności oraz podejmowania decyzji gospodarczych (Colier 2003: 18). W szerszym ujęciu rachunkowość zarządcza jest traktowana jako integralna część zarządzania zajmująca się identyfikacją, prezentacją i interpretacją informacji wykorzystywanych do: formułowania strategii, planowania i kontrolowania działalności, podejmowania decyzji, optymalizacji zużycia zasobów i ochrony zasobów majątkowych oraz ich dostarczaniem odpowiednim odbiorcom (CIMA 2005). Ta druga definicja lepiej oddaje istotę, zakres i cele współczesnej rachunkowości zarządczej.

Problematyce rozwoju systemów rachunkowości zarządczej jest poświęcony niniejszy artykuł. Głównym jego celem jest ukazanie ewolucji systemów rachunkowości zarządczej oraz głównych obszarów wykorzystywania jej instrumentów w zarządzaniu współczesnymi przedsiębiorstwami. Dla osiągnięcia tego celu została sformułowana teza głosząca, że wraz ze zmianami zachodzącymi w uwarunkowaniach funkcjonowania przedsiębiorstw następuje przystosowanie systemów rachunkowości zarządczej do zmienionych potrzeb zarządzania. Rozważania zaprezentowane w niniejszym artykule są oparte na krytycznej analizie poglądów zawartych w krajowej i zagranicznej literaturze z zakresu rachunkowości zarządczej.

1. Ewolucja systemów rachunkowości zarządczej

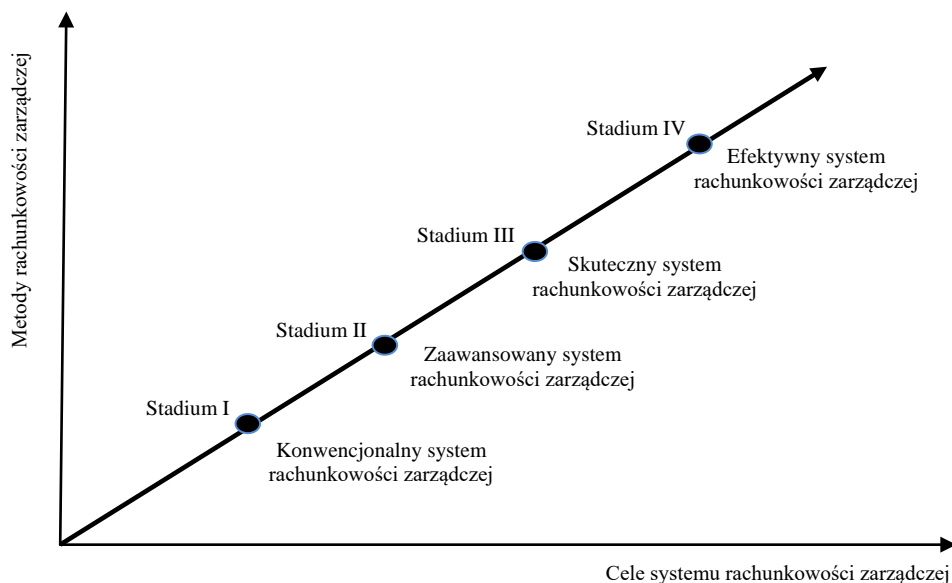
Rachunkowość zarządcza podlega dynamicznemu rozwojowi, czego wyrazem jest powstawanie nowych koncepcji i metod. Tradycyjne podejście do dostarczania informacji staje się aktualnie niewystarczające w sytuacji zmian uwarunkowań funkcjonowania przedsiębiorstw. Zmiany te powodują bowiem wzrost zapotrzebowania na bardziej efektywne i skuteczne instrumenty zarządzania. Chodzi tu o takie instrumenty, które poprawiają trafność podejmowanych decyzji oraz przyczynią się do realizacji założonych celów działalności, nie tylko tych o charakterze operacyjnym ale także strategicznym.

Zmiany następujące w przedsiębiorstwach i ich otoczeniu wymuszają doskonalenie systemów rachunkowości zarządczej do nowych okoliczności. Zmieniają się cele tych systemów, do osiągnięcia których są dostosowywane metody i narzędzia. Jest to niewątpliwie duże wyzwanie rachunkowości zarządczej, która podlega ciągłej ewolucji. Ewolucja ta została zbadana przez A. Szychtę i szeroko opisywana w pracy (Szychta 2008). W niniejszym artykule będzie ukazane nieco odmienne podejście do periodyzacji rozwoju systemów rachunkowości zarządczej dokonanej przez A. Szychtę. Nawiązuje ono w pewnym stopniu do modelu dojrzałości systemu rachunku kosztów przedstawionego w pracy (Mayer 2008).

Analizując ewolucję rachunkowości zarządczej w ujęciu historycznym można wyróżnić cztery generacje systemów rachunkowości zarządczej, które można umownie określić jako:

1. Konwencjonalne systemy rachunkowości zarządczej.
2. Zaawansowane systemy rachunkowości zarządczej.
3. Skuteczne systemy rachunkowości zarządczej.
4. Efektywny system rachunkowości zarządczej.

Ewolucja systemów rachunkowości zarządczej, przy uwzględnianiu ich celów oraz stosowanych metod, jest ukazana na rysunku 1.



Rysunek 1. Model dojrzałości systemów rachunkowości zarządczej

Źródło: opracowanie własne.

Pierwsze stadium rachunkowości zarządczej, określone jako konwencjonalna rachunkowość zarządcza, jest związana przede wszystkim z rozwojem rachunku kosztów i budżetowania operacyjnego (Szychta 2008). Głównymi celami takich systemów rachunkowości zarządczej są kontrola i raportowanie kosztów i wyników, ze szczególnym nastawieniem na koszty bezpośrednie, oraz planowanie i ocena rentowności w krótkim okresie.

Dla realizacji tych celów są stosowane takie metody rachunkowości zarządczej, jak:

- rachunek kosztów standardowych,
- analiza odchyleń,
- budżetowanie przyrostowe,
- analiza mierników finansowych.

Drugie stadium rozwoju rachunkowości zarządczej charakteryzuje się zaawansowanymi systemami rachunkowości zarządczej i jest związane z planowaniem i sterowaniem działalności przedsiębiorstwa (Szychta 2008). System rachunkowości zarządczej tej generacji ma na celu redukcję kosztów i eliminację zbędnych zasobów, ocenę efektywności wykorzystania zasobów oraz ocenę dokonań przedsiębiorstwa.

Najważniejszymi metodami rachunkowości zarządczej wykorzystywanymi w tym stadium są:

- rachunek kosztów ciągłego doskonalenia,
- rachunek kosztów docelowych,
- budżetowanie kroczące,
- analiza mierników finansowych i niefinansowych,
- benchmarking,
- analiza SWOT,

- rachunek kosztów jakości.

Rachunkowość zarządczą trzeciego stadium cechują skuteczne systemy rachunkowości zarządczej, ukierunkowane na poprawę szeroko rozumianymi dokonaniai przedsiębiorstw. Do szczegółowych celów takich systemów należy zaliczyć promowanie odpowiedzialności ekonomicznej i delegację uprawnień decyzyjnych, wzrost zadowolenia klientów, jakości produktów, pozycji konkurencyjnej oraz wartości dla właścicieli.

Skuteczne systemy rachunkowości zarządczej wykorzystują takie metody, jak:

- rachunek odpowiedzialności,
- zrównoważona karta dokonań,
- zarządzanie kapitałem ludzkim,
- analiza łańcucha wartości,
- kompleksowe zarządzanie jakością,
- rachunek kosztów działań,
- analiza kosztów i wyników w cyklu życia,
- reengineering.

Ostatnim wyróżnionym stadium rozwoju rachunkowości zarządczej są efektywne systemy rachunkowości zarządczej, które są nastawione na kreowanie wartości i zarządzanie kosztami. Główne cele takich systemów rachunkowości zarządczej, to m.in.:

- maksymalizacja wartości dla właścicieli,
- wzrost stopy zwrotu z inwestycji,
- zarządzanie kosztami w długim okresie,
- zdobycie i utrzymanie pozycji konkurencyjnej.

Efektywne systemy rachunkowości zarządczej wykorzystują takie metody, jak:

- mierniki kreowania wartości,
- rachunek wartości dla klienta,
- rachunek wartości klienta dla przedsiębiorstwa,
- inżynieria wartości,
- analiza długookresowych czynników kosztotwórczych,
- szacowanie i monitorowanie kosztów konkurencji,
- ocena wpływu otoczenia na dokonania przedsiębiorstwa,
- rachunek kosztów działań w ujęciu strategicznym.

Z przeprowadzonych rozważań wynika, że w poszczególnych stadiach rozwoju rachunkowości zarządczej zmienia się główny obszar jej zainteresowań. Wraz ze zmianami uwarunkowań funkcjonowania przedsiębiorstw system rachunkowości zarządczej jest nastawiony na realizację odmiennych celów. Do tych celów są dostosowywane elementy systemów rachunkowości zarządczej. To dostosowywanie wyraża się z jednej strony adaptacją istniejących rozwiązań, jak np. tradycyjnego rachunku kosztów (Mayer 2008). Z drugiej strony są wykorzystywane metody dotychczas nie stosowane. To powoduje, że rozwój systemów rachunkowości zarządczej ma charakter ewolucyjny a nie rewolucyjny (Bromwich, Bhimani 1989; Nowak 2011: 329–344).

3. Obszary współczesnej rachunkowości zarządczej

Z rozważań przeprowadzonych w poprzednim punkcie artykułu wynika, że systemy rachunkowości zarządczej podlegają ewolucji. Rachunkowość w coraz większym stopniu staje się nieodłącznym elementem procesu zarządzania przedsiębiorstwem (Jarugowa

1997). Dlatego rola współczesnej rachunkowości zarządczej w procesie zarządzania może być określana przez pryzmat działań, jakie obejmuje zarządzanie (Nowak 2011: 11).

Międzynarodowa Federacja Księgowych IFAC opracowała tzw. Międzynarodowe Wytyczne Dobrych Praktyk pt. „Rola i domena zawodowych księgowych w gospodarce” (*International...* 2009). W wytycznych tych zarządzanie zostało określone jako aktywności obejmujące zestaw obowiązków i praktyk stosowanych przez zarząd i kierownictwo wyższego szczebla (organ zarządzający) w celu (Artienowicz 2009):

- ustalania strategicznych kierunków działania,
- zapewniania, że cele są osiągnięte,
- zarządzania ryzykiem,
- kontrolowanie racjonalności zużycia zasobów przedsiębiorstwa.

W nawiązaniu do tych aktywności zarządczych można wskazać następujące zadania specjalistów ds. rachunkowości w procesie zarządzania (*International...* 2009):

- dostarczanie, analizowanie i interpretowanie informacji dla zarządzających w celu formułowania strategii, planowania, podejmowania decyzji i kontroli,
- pomiar dokonań i rejestracja transakcji finansowych oraz komunikowanie wyników organowi zarządzającemu i interesariuszom,
- zarządzanie ryzykiem, realizacja kontroli wewnętrznej i zabezpieczenie działalności,
- generowanie i tworzenie wartości przy efektywnym zużyciu zasobów poprzez rozpoznawanie czynników wartości dla właścicieli oraz innowacje organizacyjne.

Podstawowym zadaniem rachunkowości zarządczej jest dostarczenie informacji finansowych i niefinansowych dla kierownictwa i menedżerów. Ponieważ współczesna rachunkowość zarządcza jest bardziej nastawiona na wspieranie zarządzania strategicznego, dlatego ważne jej zadanie to informacyjne zabezpieczenie etapów procesu tego zarządzania: ustalenia strategicznych kierunków, planowania długookresowego, podejmowania decyzji strategicznych i kontroli strategicznej. Rachunkowość zarządcza współcześnie powinna być w coraz większym stopniu zorientowana na strategię przedsiębiorstwa.

Strategiczne nastawienie rachunkowości zarządczej jest pierwszym elementem jej definicji sformułowanej przez Instytut CIMA, która została przytoczona we wstępie do tego artykułu. Wzrost znaczenia informacji z rachunkowości w procesie zarządzania strategicznego przyczynił się do wykształcenia strategicznej rachunkowości zarządczej, która jest różnie definiowana. Jedna z definicji głosi, że strategiczna rachunkowość zarządcza jest wykorzystaniem przez menedżerów efektywnego systemu informacyjnego, który wspomaga zdobywanie przewagi konkurencyjnej przez przedsiębiorstwo poprzez systematyczny wzrost osiągniętych wyników (Proctor 2005: 406). Z definicji tej wynika, że system strategicznej rachunkowości zarządczej opiera się na dwóch elementach: wyborze właściwej strategii działania oraz odpowiedniej jakości systemu informacyjnego.

Ważnym zadaniem współczesnej rachunkowości zarządczej jest wspomaganie osiągnięcia strategicznych celów działalności przedsiębiorstwa. Aby osiągnąć założone cele przez wdrażanie przyjętej strategii przedsiębiorstwo powinno wykazać się odpowiednimi dokonaniami. Dlatego istotnym instrumentem oceny stopnia osiągnięcia celów i realizacji strategii jest pomiar dokonań. Pomiar ten powinien dotyczyć całego przedsiębiorstwa oraz wewnętrznych jednostek organizacyjnych a jego wyniki komunikowane zarządowi, kierownictwu tych jednostek i uprawnionym menedżerom. System pomiaru dokonań powinien umożliwić okresową ocenę strategicznych kierunków działalności i podejmowanie działań dla zapewnienia skutecznego osiągnięcia celów.

Przedsiębiorstwa zazwyczaj realizują różne cele podporządkowane urzeczywistnieniu strategii działania w poszczególnych obszarach aktywności biznesowej. Głównym celem działalności w długim okresie jest zazwyczaj maksymalizacja wartości przedsiębiorstwa. Wzrost tej wartości przyczynia się do zwiększenia wartości dla współwłaścicieli, poprawę pozycji konkurencyjnej na rynku oraz wzmocnienie potencjału finansowego przedsiębiorstwa. Dlatego kształtowanie się wartości na tle procesów rozwojowych przedsiębiorstwa powinno podlegać ciągłemu monitorowaniu. Szczególne znaczenie ma monitorowanie procesu kreowania wartości przedsiębiorstwa przy wykorzystaniu mierników ukazujących ekonomiczne rezultaty działalności, istotne dla właścicieli. Pomiarowi w rachunkowości zarządczej podlega także wartość dostarczana przez przedsiębiorstwo klientowi oraz wartość klienta dla przedsiębiorstwa (Łada 2011).

Rachunkowość zarządcza ma także do spełnienia ważną rolę w zarządzaniu ryzykiem oraz zabezpieczeniu działalności przedsiębiorstwa. Ponieważ warunki funkcjonowania przedsiębiorstwa odznaczają się dużą zmiennością, dlatego przyszłe rezultaty działalności są zawsze obciążone ryzykiem. Dlatego ważne jest rozpoznanie ryzyka, na jakie narażone jest ukierunkowanie przedsiębiorstwa na dążenie do osiągnięcia założonych celów i zapanowanie nad tym ryzykiem. Właściwe zarządzanie ryzykiem przedsiębiorstwa powinno zapewnić odpowiednie zabezpieczenie jego działalności z punktu widzenia realizacji celów (*Enterprise...* 2004).

Zarządzanie ryzykiem jest procesem realizowanym przez członków zarządu i menedżerów przy ustalaniu strategii działania oraz wskazywaniu przedsięwzięć służących maksymalizacji wartości i minimalizacji skutków obniżających tą wartość. Proces ten obejmuje takie etapy, jak: identyfikację czynników ryzyka, ocenę skali występującego ryzyka, monitorowanie kształtowania się ryzyka i reagowanie na pojawiające się ryzyko (Nowak 2010: 23–27). Realizacja tego procesu wymaga informacyjnego wspomaganie ze strony rachunkowości zarządczej. Ponadto rachunkowość dysponuje instrumentami, które umożliwiają ograniczenie negatywnych skutków ryzyka i wykorzystanie szans tkwiących w ryzyku przedsiębiorstwa.

Obszarem zainteresowań rachunkowości zarządczej jest także kontrola wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa (rzeczowych, finansowych, niematerialnych). Efektywne wykorzystanie różnych zasobów przyczyniło się do poprawy wyników finansowych oraz wzrostu wartości przedsiębiorstwa. Aby poprawić tę efektywność należy właściwie dokonać podziału zasobów między różne obszary aktywności, stosować odpowiednie sposoby użycia zasobów, dopasować je do strategicznych kierunków działania i sterować procesami zużywania zasobów. Ważne jest tu, aby korzyści płynące z zaangażowania określonych zasobów trwale przewyższały wartość ich zużycia, wyrażony poniesionymi kosztami.

Ważną koncepcją rachunkowości zarządczej wspomagającą kontrolę efektywności wykorzystania zasobów jest zarządzanie kosztami. Zarządzanie kosztami obejmuje zestaw technik i metod służących kontroli, doskonaleniu działalności i procesów oraz produktów. W koncepcji tej działania menedżerów są nastawione na podniesienie efektywności sposobów alokacji zasobów (zaangażowanie zasobów) oraz ich wykorzystanie w najbardziej rentownych obszarach działalności gospodarczej (Derbeck 2013: 2). Zarządzanie kosztami jest uwarunkowane na obniżenie kosztów działalności poprzez ciągłe doskonalenie procesów i wprowadzanie usprawnień tak, aby były one bardziej efektywne. Ponieważ ponoszenie kosztów jest skutkiem nie tylko bieżących decyzji operacyjnych, ale także decyzji długookresowych, dlatego wyodrębnia się strategiczne zarządzanie kosztami (Shank, Govindarajan 1993).

Uwagi końcowe

Znaczenie rachunkowości zarządczej jako istotnego elementu procesu zarządzania przedsiębiorstwem wciąż rośnie. Jej rola w tym procesie polega bowiem na informacyjnym wspomaganiu podstawowych aktywności zarządczych na poziomie operacyjnym i strategicznym. Zapotrzebowanie na takie informacje zmienia się wraz ze zmianami warunków prowadzenia działalności gospodarczej. To powoduje, że również systemy rachunkowości zarządczej podlegają dynamicznemu rozwojowi. Wyrazem tego jest powstawanie nowych koncepcji oraz doskonalenie funkcjonujących instrumentów. Przy czym istnienie różnych koncepcji i metod rachunkowości zarządczej nie należy traktować jako konkurujących ze sobą, lecz wzajemnie uzupełniających się. Chodzi przede wszystkim o to, aby dostosować je do potrzeb zarządzania współczesnymi przedsiębiorstwami. Dzięki temu ich praktyczne zastosowanie może przyczynić się do pełniejszej realizacji długookresowych celów działalności i osiągnięcia sukcesu w biznesie.

Literatura

- Artienowicz N. (2009), *Jak księgowy może wspomóc zarządzanie*, „Rachunkowość” nr 9.
- Bromwich M., Bhimani A. (1989), *Management Accounting. Evolution not Revolution*, CIMA, London.
- CIMA *Official Terminology* (2005), Elsevier, Oxford.
- Collier P.M. (2003), *Accounting for Managers: Interpreting Accounting Information for Decision-making*, John Wiley and Sons Ltd, West Sussex.
- Enterprise Risk Management-Integrated Framework* (2004), Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), London.
- International Good Practice Guidance (2009), *Evaluating and Improving Governance in Organizations*, IFAC, New York.
- International Good Practice Guidance* (2005), *The Roles and Domain of the Professional Accountant in Business*, IFAC, New York.
- Jarugowa A. (1997), *Rachunkowość zarządcza ostatniej dekady: od funkcji informacyjnej do współdziałania w zarządzaniu*, w: A. Jarugowa, A.W. Nowak, A. Szychta (1997), *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk.
- Łada M. (2011), *Pomiar ekonomiczny zorientowany na relacje z klientami we współczesnej rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice.
- Mayer P.N. (2008), *Full-cost Maturity Model*, NDMA Publishing, Ridgefield.
- Nowak E. (2011), *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*, CeDeWu, Warszawa.
- Proctor R. (2005), *Managerial Accounting for Business Decision*, Prentice Hall Financial Times, London.
- Rachunkowość w zarządzaniu ryzykiem w przedsiębiorstwie* (2010), red. E. Nowak, PWE, Warszawa.
- Shank J. K., Govindarajan K. (1993), *Strategic Cost Management. The New Tool for Competitive Advantage*, The Free Press, New York.
- Szychta A. (2008), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- van Derbeck E. J. (2013), *Principles of Cost Accounting*, South-Western, Gengage Learning, Mason.

TRENDS IN THE DEVELOPMENT OF ACCOUNTING MANAGEMENT SYSTEMS

Abstract: *Purpose* – the paper presents the evolution of accounting management systems and the application of its instruments in the process of managing a modern company. *Design/Methodology/Approach* – literature studies and critical analysis of domestic and foreign publications on accounting management concepts and instruments. *Findings* – the study demonstrates that accounting management systems are subject to dynamic evolution in response to changes in company operating environment, both internal and external. *Originality/Value* – the paper provides recommendations for instruments that best address the needs of accounting management at each stage of development and for various management purposes.

Keywords: accounting management, accounting management systems, cost management, performance-based management, risk management

Cytowanie

Nowak E. (2015), *Tendencje rozwoju systemów rachunkowości zarządczej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 873, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 77, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 403–410; www.wneiz.pl/frfu.