

Edward Nowak

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

ZADANIA RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ W ŚWIECIE MIĘDZYNARODOWYCH WYTYCZNYCH DOBRYCH PRAKTYK

Streszczenie: Zmiany warunków funkcjonowania przedsiębiorstw wymuszają konieczność doskonalenia systemów zarządzania. Ważnymi instrumentami zarządzania są rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza, które także ulegają rozwojowi. Istotną rolę w doskonaleniu stosowanych systemów mogą odegrać Międzynarodowe Wytyczne Dobrych Praktyk opracowane przez Międzynarodową Federację Księgowych IFAC. Dają one wskazówki do oceny i doskonalenia systemów rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej.

Słowa kluczowe: rachunkowość zarządcza, dobre praktyki, wspomaganie procesu zarządzania

1. Wstęp

Zmiany w otoczeniu gospodarczym przedsiębiorstw, postępujące procesy globalizacji, nasilająca się konkurencja na rynku i światowy kryzys gospodarczy powodują wzrost zainteresowania bardziej efektywnymi i skutecznymi instrumentami zarządzania. Chodzi o takie, które będą wspomagać wysiłki przedsiębiorstw na rzecz poprawy skuteczności podejmowanych działań oraz polepszenia osiąganych rezultatów. Do takich instrumentów zarządzania należą niewątpliwie rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza, które są ukierunkowane na dostarczanie informacji wspomagających proces zarządzania.

Zmiany w warunkach funkcjonowania przedsiębiorstw spowodowały, że istotnej modyfikacji uległa także rola rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w zarządzaniu. Coraz bardziej stają się one integralnymi elementami procesu zarządzania, a ich wykorzystanie podnosi efektywność systemów zarządzania. Przy tym zmiany następujące w przedsiębiorstwach i ich otoczeniu wymuszają dostosowanie i doskonalenie także systemów rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej. Stanowi to ważne wyzwanie dla rachunkowości, która podlega dynamicznemu rozwojowi, czego przejawem jest powstawanie nowych koncepcji i metod.

Głównym celem niniejszego artykułu jest ukazanie zadań rachunkowości zarządczej we współczesnych przedsiębiorstwach, ukierunkowanych na wspomaganie

aktywności związanych z zarządzaniem. Problematyka ta zostanie przedstawiona na tle Międzynarodowych Wytycznych Dobrych Praktyk, opracowanych przez Międzynarodową Federację Księgowych IFAC.

2. Międzynarodowe Wytyczne Dobrych Praktyk IFAC

Aktualnie istnieje wiele metod rachunkowości zarządczej oraz różnych modeli rachunku kosztów i ich odmian. Przy tym poszczególne jednostki gospodarcze mają odmienne systemy rachunkowości zarządczej, stosują różne modele rachunku kosztów i wykorzystują wybrane metody. W tych warunkach powstaje problem wyboru rozwiązania najbardziej odpowiedniego z punktu widzenia potrzeb zarządzania daną jednostką gospodarczą, uwzględniającego jej uwarunkowania. Chodzi o to, aby przyczyniły się one do osiągnięcia lepszych rezultatów i zwiększania wartości przedsiębiorstwa.

Wychodząc z przedstawionych przesłanek, Międzynarodowa Federacja Księgowych (International Federation of Accounting, IFAC) postanowiła opracować Międzynarodowe Wytyczne Dobrych Praktyk. Organizacja ta przygotowała m.in. projekty wytycznych w zakresie rachunku kosztów [Wyczółkowska 2009] oraz dotyczące oceny i ulepszenia zarządzania w organizacjach [Artienowicz 2009]. Zatem mogą być one odniesione do rachunkowości zarządczej. Wytyczne IFAC są adresowane do czynnych zawodowo księgowych, zatrudnionych w jednostkach gospodarczych.

Wytyczne Dobrych Praktyk określają pewne zasady i dostarczają wskazówek, jakimi należy kierować się przy ocenie i doskonaleniu systemów rachunkowości zarządczej. Ponadto zawierają one wzorce dobrych praktyk w zakresie stosowania systemów i metod rachunku kosztów oraz rachunkowości zarządczej. Jednocześnie wytyczne IFAC podają wskazówki dotyczące sposobów wykorzystania informacji z rachunku kosztów (rachunkowości zarządczej) w działalności jednostek gospodarczych.

Wysiłki zawodowych księgowych, pracujących w jednostkach gospodarczych, są w dużym stopniu skupione na przygotowaniu informacji finansowych zgodnie z przepisami prawnymi. Specjaliści ds. rachunkowości zarządczej koncentrują się natomiast na informacyjnym zabezpieczeniu procesu zarządzania, ukierunkowanym na pełniejsze osiągnięcie celów działalności. Informacje tworzone zgodnie z przepisami ukazują rezultaty osiągnięte w przeszłości, natomiast informacje zarządcze odnoszą się do przyszłości. Te różne wymiary informacji tworzonych w rachunkowości powinny się wzajemnie uzupełniać. W zarządzaniu wykorzystuje się bowiem także informacje finansowe, pochodzące z rachunkowości finansowej.

Międzynarodowe Wytyczne Dobrych Praktyk „Ocena i doskonalenie zarządzania w organizacjach” określają aktywności zarządzania, w których powinny być zaangażowani księgowi w jednostkach gospodarczych. Są to [Artienowicz 2009]:

1. ustalanie strategicznych kierunków,
2. zapewnianie osiągnięcia celów,

3. zapewnienie, że ryzyko jest zarządzane,
4. weryfikowanie racjonalności zużywania zasobów.

W każdym z tych obszarów zarządzania istotna rola przypada specjalistom ds. rachunkowości zarządczej, którzy powinni wspomagać efektywną i wydajną realizację działań zarządczych. Zadaniem rachunkowości zarządczej jest przede wszystkim dostarczanie wiarygodnych i istotnych informacji ekonomicznych oraz przeprowadzanie analiz na potrzeby zarządzania.

W następnych punktach niniejszego artykułu będą ukazane zadania rachunkowości zarządczej w każdym z wymienionych obszarów zarządzania.

3. Rachunkowość zarządcza w procesie zarządzania strategicznego

W ostatnich latach obserwuje się wyraźny wzrost znaczenia problemów strategicznych o charakterze długookresowym w funkcjonowaniu przedsiębiorstw w dynamicznie zmieniającym się otoczeniu, co wymaga zastosowania odpowiednich instrumentów zarządzania. Stawia to nowe wyzwania przed rachunkowością zarządczą, gdyż tradycyjna rachunkowość zarządcza jest ukierunkowana na sterowanie przebiegiem bieżącej działalności przedsiębiorstw i ma głównie wymiar krótkoterminowy. Współczesna rachunkowość zarządcza powinna być zatem bardziej nastawiona na wspomaganie procesu strategicznego zarządzania przedsiębiorstwa.

W międzynarodowych wytycznych wskazuje się, aby rachunkowość dostarczała, analizowała i interpretowała informacje pomocne przy ustalaniu strategicznych kierunków, planowaniu, podejmowaniu decyzji oraz kontroli strategicznej. Są to zatem podstawowe etapy procesu strategicznego zarządzania przedsiębiorstwem i zadaniem rachunkowości zarządczej jest dostarczanie informacji, istotnych z punktu widzenia realizacji każdego z tych etapów. Poprawne formułowanie i skuteczne wdrażanie strategii wymagają bowiem odpowiednich informacji nie tylko finansowych, ale także niefinansowych, które może dostarczyć rachunkowość zarządcza. Zatem powinna być ona zorientowana na strategię przedsiębiorstwa i informacyjne zabezpieczenie podejmowanych decyzji strategicznych.

Konieczność strategicznego ukierunkowania rachunkowości zarządczej jest także zaakcentowana w jej definicji, sformułowanej przez brytyjski instytut CIMA (Chartered Institute of Management Accounting). Według tzw. oficjalnej terminologii tego instytutu (*CIMA Official Terminology*) rachunkowość zarządcza jest integralną częścią zarządzania, zajmującą się identyfikacją, prezentacją i interpretacją informacji wykorzystywanych do: formułowania strategii, planowania i kontrolowania działalności, podejmowania decyzji, optymalizacji zużycia zasobów, ochrony aktywów oraz ich ujawnianiem akcjonariuszom, pracownikom i innym jednostkom. W definicji tej nacisk jest położony na dostarczanie informacji wykorzystywanych do formułowania strategii przedsiębiorstwa, co należy uznać za najważniejsze zadanie rachunkowości zarządczej.

Strategii przedsiębiorstwa powinny być podporządkowane różne elementy systemu rachunkowości zarządczej. Ponieważ długookresowym celem jego działalności jest wzrost wartości dla interesariuszy, a zwłaszcza dla właścicieli i klientów, rachunkowość winna dostarczać informacje umożliwiające sterowanie działalnością dla osiągnięcia założonych celów długookresowych. Powinna ona umożliwić zidentyfikowanie procesów i działań, przyczyniających się do tworzenia wartości oraz wskazanie tych działań, które nie kreują dodatkowej wartości.

Wzrost znaczenia informacji z rachunkowości zarządczej we wspomaganie procesu zarządzania strategicznego przyczynił się do wykształcenia strategicznej rachunkowości zarządczej. Ten obszar jest systemem stworzonym dla wspierania realizacji strategii przedsiębiorstwa poprzez dostarczanie informacji naczelnemu kierownictwu przedsiębiorstwa. Przy czym w strategicznej rachunkowości uwaga jest skoncentrowana na informacjach dotyczących otoczenia firmy, pomocnych przy osiągnięciu i utrzymaniu przewagi konkurencyjnej.

Strategiczna rachunkowość zarządcza jest różnie definiowana przez poszczególnych autorów. W niniejszej pracy zostanie przytoczona jedna z nowszych definicji, sformułowana przez R. Proctora [Proctor 2006, s. 406]: strategiczna rachunkowość zarządcza oznacza w szerokim znaczeniu podejście do zarządzania, które wykorzystuje informacje zewnętrzne i niefinansowe, a także wewnętrzne informacje finansowe. Jest ona wykorzystaniem przez menedżerów efektywnego systemu informacyjnego, pomagającego w zdobywaniu przewagi konkurencyjnej przez przedsiębiorstwa poprzez ciągłą poprawę osiąganych wyników. Definicja ta ma charakter opisowy i wskazuje na dwa elementy, na których jest oparty ten system. Pierwszym z nich jest poprawne sformułowanie strategii: wybór sposobu działania spośród wielu możliwych oraz realizowanie go w sposób jak najbardziej efektywny. Drugim jest jakość systemu informacyjnego: wybór odpowiednich mierników rezultatów działalności oraz dostarczanie wiarygodnych, aktualnych i ustrukturyzowanych informacji w elastycznej postaci. Problemy związane z wyborem właściwej strategii oraz jakość systemu informacyjnego stanowią zasadnicze ograniczenia strategicznej rachunkowości zarządczej.

4. Rachunkowość zarządcza a pomiar dokonań

Rachunkowość zarządcza powinna być ukierunkowana na wspomaganie osiągnięcia strategicznych celów działalności przedsiębiorstw. Działania w różnych obszarach jego aktywności winny przyczynić się do zrównoważonego wzrostu wartości dodanej, osiąganego przez poprawę relacji wartości zużytych zasobów w stosunku do osiąganych korzyści finansowych. Ważnym zadaniem rachunkowości zarządczej w tym obszarze jest pomiar dokonań przedsiębiorstwa i poszczególnych ośrodków odpowiedzialności oraz komunikowania wyników pomiaru zarządowi i odpowiednim menedżerom. Stworzenie i wdrożenie systemu pomiaru dokonań, który umożliwiłby okresową ocenę strategicznych kierunków działalności i ułatwił podejmowanie od-

powiednich działań dla zapewnienia skutecznej realizacji celów, jest jednym z zasadniczych zadań rachunkowości zarządczej.

Dokonania przedsiębiorstwa oznaczają osiągnięcie celów działalności poprzez wdrażanie przyjętej strategii. Dlatego ich pomiar jest ważnym elementem oceny stopnia osiągania celów i realizacji przyjętej strategii. Ponieważ firma realizuje różne cele, podporządkowane urzeczywistnieniu strategii działania, system pomiaru dokonań powinien uwzględniać rozmaite miary, w zależności od charakteru wielkości będącej przedmiotem pomiaru. Winien on mierzyć i oceniać skutki podejmowanych działań oraz okresowe osiągnięcia w realizacji strategicznych kierunków. Chodzi przy tym o to, aby system pomiaru dokonań umożliwiał ocenę osiągnięć we wszystkich węzłowych obszarach działalności przedsiębiorstwa.

Rachunkowość jest nauką o pomiarze ekonomicznych rezultatów działalności jednostek gospodarczych. Przy czym stosuje się w niej przede wszystkim miary finansowe. Dotyczą one głównie takich kategorii ekonomicznych, jak: przychodów, kosztów i wyniku finansowego, aktywów, kapitałów oraz przepływów pieniężnych. Wielkości te wskazują skutki finansowe różnych transakcji i zdarzeń, stanowiące ich pierwotne czynniki. Przy czym za najbardziej syntetyczny miernik okresowych rezultatów działalności uważa się wynik finansowy.

Podstawowym celem stawianym działalności przedsiębiorstwa w długim okresie jest jednakże maksymalizacja jego wartości, która pozwala zwiększyć bogactwo właścicieli, świadczy o jego potencjale finansowym oraz konkurencyjności na rynku. Ocena stopnia osiągania tego celu wymaga ciągłego monitorowania kształtowania się wartości na tle procesów rozwojowych przedsiębiorstwa oraz monitorowania procesu kreowania jego wartości z punktu widzenia właścicieli. Tradycyjne mierniki są oparte na wielkościach ustalonych w obligatoryjnych sprawozdaniach finansowych, takich jak aktywa, kapitały, wynik finansowy i przepływy pieniężne netto. Podobne niedostatki mają mierniki rentowności w postaci stóp zwrotu z aktywów, kapitału własnego i inwestycji. Dlatego nie odzwierciedlają one rzeczywistych wyników ekonomicznych osiąganych przez przedsiębiorstwo. Z tego powodu powstała konieczność opracowania mierników kreowania jego wartości, które ukazują ekonomiczne rezultaty działalności, istotne z punktu widzenia właścicieli.

W ostatnich latach powstało wiele propozycji takich mierników. Biorąc pod uwagę przedmiot kontroli, można wyróżnić ich trzy grupy:

1. mierniki kreowania wartości, oparte na zysku operacyjnym netto:
 - dochód rezydualny (RI),
 - ekonomiczna wartość dodana (EVA),
2. mierniki oparte na przepływach środków pieniężnych:
 - wartość dodana dla akcjonariuszy (SVA),
 - zwrot z inwestycji oparty na przepływach pieniężnych (ROI),
 - gotówkowa wartość dodana (CVA),
3. mierniki uwzględniające zwrot dla właścicieli:
 - całkowity zwrot dla akcjonariuszy (SR),

- całkowity zwrot z przedsiębiorstwa (TBR),
- rynkowa wartość dodana (MVA),
- ekonomiczna wartość dodana dla właścicieli (SEVA).

Pomiar dokonań przedsiębiorstwa obejmuje nie tylko rezultaty działalności wyrażone w kategoriach finansowych. Najbardziej popularnym modelem pomiaru i oceny dokonań, uwzględniającym różne obszary aktywności przedsiębiorstwa, jest niewątpliwie strategiczna karta dokonań opracowana przez R.S. Kaplana i D.F. Nortona [Kaplan, Norton 2006]. Model ten integruje i zapewnia zrównoważenie tych obszarów aktywności przedsiębiorstwa, które autorzy określili perspektywami. Jest ich cztery: finansowa, klienta, procesów wewnętrznych i rozwoju. Strategiczna karta zapewnia ukierunkowanie dokonań na realizację strategii w różnych obszarach aktywności przedsiębiorstwa.

System pomiaru dokonań przedsiębiorstwa powinien także obejmować kapitał intelektualny przedsiębiorstwa, który jest różnie określany. Na kapitał ten składają się takie elementy, jak np. kapitał ludzki, kapitał organizacyjny, kapitał informacyjny i kapitał społeczny. Pomiar kapitału intelektualnego umożliwia ocenę zdolności niematerialnych zasobów przedsiębiorstwa do przysporzenia wartości.

Ważnym elementem zasobów przedsiębiorstwa są aktualnie klienci. Właściwe relacje z nimi przyczyniają się do wzrostu wartości rynkowej firmy poprzez maksymalne wykorzystanie możliwości tkwiących w korzyściach osiągniętych od klientów. Utrzymywanie tych relacji może być potraktowane jako specyficzna forma długoterminowych inwestycji przedsiębiorstwa. Dlatego istotnym elementem systemu pomiaru dokonań przedsiębiorstwa jest szacowanie wartości jego klientów [Gupta, Lehman 2003] czy też wycena kapitału klienta [Blattberg, Getz, Thomas 2004].

Z przeprowadzonych rozważań wynika, że system pomiaru dokonań powinien obejmować szeroki zakres osiągnięć przedsiębiorstwa w różnych obszarach aktywności. Przedmiotem pomiaru są dokonania o charakterze ilościowym i jakościowym, finansowym i niefinansowym. Ważne jest, aby system umożliwiał ocenę postępów w realizacji celów strategicznych. Różnorodność celów działalności przedsiębiorstw, których stopień osiągnięcia jest oceniany na podstawie różnych mierników, wymaga, aby był to system zintegrowany.

5. Rachunkowość zarządcza w procesie zarządzania ryzykiem

Rachunkowość zarządcza powinna pełnić zasadniczą rolę w procesie zarządzania ryzykiem działalności przedsiębiorstwa. Dynamiczne zmiany w jego otoczeniu powodują, że przyszłe warunki prowadzenia działalności gospodarczej odznaczają się dużą niepewnością. Dlatego rezultaty działalności firmy są obciążone wysokim ryzykiem tego, że będą się różnić od wartości oczekiwanych. W tych warunkach należy dysponować odpowiednimi informacjami na temat ryzyka towarzyszącego prowadzonej działalności. Ponadto należy wykorzystywać takie instrumenty, które

umożliwiają ograniczanie skutków ryzyka i wykorzystanie możliwości, jakie tkwią w ryzyku.

Międzynarodowe Wytyczne Dobrych Praktyk „Ocena i doskonalenie zarządzania w organizacjach” uznają, że główną odpowiedzialność za zarządzanie ryzykiem ponosi rachunkowość. Według tych wytycznych zarządzanie ryzykiem działalności jest to „proces planowania, organizowania, kierowania, wykonywania i kontroli działań organizacji służących maksymalizacji wartości i minimalizacji ryzyka występowania zdarzeń obniżających wartości” [Artienowicz 2009]. Zgodnie z tzw. oficjalną terminologią CIMA zarządzanie ryzykiem jest procesem rozpoznania ryzyka oraz panowania nad nim, na jakie nieuchronnie jest narażone przedsiębiorstwo w dążeniu do osiągnięcia celów jego działalności.

Komitet COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) opracował w 2003 r. „Ramy Zarządzania Ryzykiem Przedsiębiorstwa”. Zostały one następnie zaktualizowane w 2004 r. i opublikowane jako „Zintegrowane Ramy Zarządzania Ryzykiem Przedsiębiorstwa”. Komitet COSO zdefiniował zarządzanie ryzykiem przedsiębiorstwa jako proces realizowany przez członków zarządu, menedżerów i innych pracowników – przy ustalaniu strategii przedsiębiorstwa oraz w podejmowaniu przedsięwzięć, zaprojektowanych w celu identyfikacji potencjalnych zdarzeń, jakie mogą wpływać na jednostkę oraz na wielkość ryzyka, tak aby zawierało się ono w ramach skłonności do ryzyka wykazywanej w danym przedsiębiorstwie. Zarządzanie ryzykiem firmy powinno zapewniać odpowiednie zabezpieczenie działalności przedsiębiorstwa z punktu widzenia realizacji jego celów [*Enterprise risk...2004*].

Zarządzanie ryzykiem powinno być ukierunkowane na zrównoważenie ponoszonego ryzyka ze strategią firmy. Osadza ono kulturę zarządzania nim w bieżących działaniach i obejmuje całe przedsiębiorstwo. Ryzyko należy traktować bardziej jako możliwości, które mogą być wykorzystane, niż niebezpieczeństwa, których należy unikać. Przyszłość zarządzania nim będzie wymagała wprowadzenia zmian w podejściu do ryzyka przedsiębiorstwa, tak aby było ono traktowane jako normalny element zarządzania.

Zarządzanie ryzykiem działalności przedsiębiorstwa jest procesem ciągłym, na który składa się szereg systematycznie wykonywanych czynności. Zazwyczaj dzieli się on na cztery etapy [*Rachunkowość... 2010*, s. 23–27]:

- identyfikację czynników ryzyka działalności,
- ocenę skali ryzyka gospodarczego,
- monitorowanie występującego ryzyka,
- reagowanie na występujące ryzyko.

Zarządzanie ryzykiem działalności przedsiębiorstwa wymaga dokonania jego kwantyfikacji, a więc pomiaru skali ryzyka, dotyczącego rezultatów działalności przedsiębiorstwa. Najczęściej pomiar ten dotyczy następujących wielkości, ukazujących rezultaty działalności:

- stopy zwrotu,
- wyniku finansowego,

- przepływów pieniężnych netto,
- wartości przedsiębiorstwa,
- określonych aktywów (np. instrumentów finansowych).

Miary ryzyka oparte na tych wielkościach można podzielić na trzy grupy:

1. miary zmienności, które opisują przeciętne odchylenia możliwych wartości rezultatów działalności od wartości oczekiwanej,
2. miary bezpieczeństwa i zagrożenia, które umożliwiają ustalenie granicznego poziomu zmiennej, ukazującej rezultaty działalności,
3. miary wrażliwości, które określają wpływ różnych czynników ryzyka na określoną zmianę ryzyka.

Oszacowanie wartości tych miar jest ważnym zadaniem rachunkowości zarządczej, które nie może być zrealizowane bez odpowiednich informacji, jakich dostarcza rachunkowość finansowa.

Ważnym problemem związanym z szacowaniem ryzyka jest określenie gotowości do podejmowania go i skłonności do jego ponoszenia. Gotowość ta określa poziom ryzyka, który przedsiębiorstwo jest gotowe podjąć w dążeniu do realizacji swoich celów. Skłonność wyznacza poziom ryzyka, który przedsiębiorstwo jest gotowe zaakceptować, aby nie narazić swojego zrównoważonego rozwoju [Artienowicz 2009].

6. Rachunkowość zarządcza w kontroli wykorzystania zasobów

Czwartym ważnym zadaniem rachunkowości zarządczej, wynikającym z Międzynarodowych Wytycznych Dobrych Praktyk, jest kontrola wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa. Efektywne wykorzystanie różnych zasobów: materialnych, finansowych, osobowych i niematerialnych przyczynia się do poprawy osiąganych wyników oraz zwiększenia wartości firmy. Poprawa efektywności wykorzystania zasobów wymaga całościowej ich alokacji między różne obszary aktywności, zastosowania odpowiednich sposobów ich użycia, dopasowania do obranych kierunków strategicznych oraz sterowania procesem ich zużywania. Chodzi przy tym o to, aby korzyści płynące z zaangażowania określonych zasobów trwale przewyższały wartość ich zużycia, wyrażoną poniesionymi kosztami. Realizacja tych zadań jest związana z podejmowaniem różnorodnych decyzji, co wymaga posiadania odpowiednich informacji dotyczących ponoszonych kosztów.

Pomiarem kosztów prowadzenia działalności gospodarczej zajmuje się rachunek kosztów, który jest ważnym obszarem rachunkowości. Wzrost znaczenia informacji dotyczących kosztów działalności doprowadził do wykształcenia się wielu różnych modeli rachunku kosztów [Nowak, Wierzbiński 2010]. Rozwój rachunku kosztów następuje stosownie do tego, jak zmienia się jego nastawienie z retrospektywnego na prospektywne i antycypacyjne. Ewoluuje on w kierunku zarządzania kosztami, które jest nastawione na analizę procesu ponoszenia kosztów, rozpoznawanie możliwości ich obniżenia i wzrost efektywności wykorzystania zasobów.

Zarządzanie kosztami obejmuje działania podejmowane przez menedżerów na podstawie informacji z systemu rachunkowości oraz spoza tego systemu, ukierunkowane na ciągłe doskonalenie procesów oraz dokonywanie zmian, co powinno doprowadzić do obniżenia kosztów. Mimo tego, że zarządzanie jest nastawione na redukcję kosztów, nie może to się odbywać ze szkodą dla zaspakajania oczekiwań klientów. Idealnie byłoby, gdyby podejmowane działania realizowały dwa cele: redukcję kosztów oraz poprawę zadowolenia klientów [Drury 2005, s. 429].

Zarządzanie kosztami jest ukierunkowane na obniżanie kosztów działalności poprzez ciągłe doskonalenie procesów i wprowadzanie usprawnień, które mają uczynić je bardziej efektywnymi. Wychodzi się bowiem z założenia, że wcześniejsze decyzje menedżerów zazwyczaj angażują przedsiębiorstwo w późniejsze ponoszenie kosztów i to niekiedy przez długi okres. Należy zatem określać wpływ rozważanych lub bieżących decyzji na przyszłe koszty działalności przedsiębiorstwa i oddziaływać na nie zanim zostaną poniesione.

Ponoszenie przez przedsiębiorstwo kosztów jest skutkiem nie tylko bieżących decyzji operacyjnych, ale także strategicznych, długookresowych. Świadomość tego doprowadziła do wyodrębnienia ważnego obszaru rachunkowości zarządczej, jakim jest strategiczne zarządzanie kosztami. W zarządzaniu kosztami zorientowanymi na strategię wychodzi się z założenia, że ponoszenie kosztów jest w dużym stopniu spowodowane czynnikami długookresowymi zarówno zewnętrznymi, jak i wewnętrznymi. Zarządzanie jest procesem podejmowania decyzji dotyczących specyficznych czynników kosztotwórczych w kontekście strategii przedsiębiorstwa oraz łańcucha wartości [Morse, Davis, Hatgraves 2003, s. 7]. To określenie nawiązuje do założeń koncepcji strategicznego zarządzania kosztami, które są uważane za jego paradygmat. Za najważniejsze założenia uważa się:

1. związek z łańcuchem tworzenia wartości,
2. pozycjonowanie strategiczne przedsiębiorstwa,
3. analizę nośników kosztów.

W strategicznym zarządzaniu kosztami uwaga jest skoncentrowana na identyfikacji oraz analizie czynników o charakterze strategicznym, oddziałujących na kształtowanie się kosztów w długim okresie, które są nazywane strategicznymi nośnikami kosztów. Są one wyodrębniane przy uwzględnianiu realizowanej przez przedsiębiorstwo strategii oraz w powiązaniu z łańcuchem tworzenia wartości. Wpływają one na względną pozycję przedsiębiorstwa pod względem kosztów oraz na poziom kosztów działań prowadzących do tworzenia wartości.

Strategiczne nośniki kosztów można podzielić, ze względu na ich charakter, na dwie podstawowe grupy [Shank, Govindarajan 1993, s. 21–73]:

1. strukturalne nośniki kosztów, które są związane ze strukturą ekonomiczną przedsiębiorstwa,
2. wykonawcze nośniki kosztów, dotyczące operacyjnych procesów przedsiębiorstwa, które wpływają na jego zdolność do skutecznego działania.

Strukturalne nośniki wpływają na poziom i strukturę kosztów własnych produktów. Wykonawcze kształtują zdolność przedsiębiorstwa do skutecznego i efektywne-

go działania, dzięki czemu przyczyniają się do obniżenia kosztów. Różnica między strukturalnymi i wykonawczymi nośnikami dotyczy także kierunku ich oddziaływania na kształtowanie się kosztów. W różnych warunkach wpływ danego strukturalnego nośnika na rezultaty działalności może być odmienny. Natomiast polepszenie wykonawczych czynników kosztotwórczych przyczynia się zazwyczaj do poprawy osiąganych rezultatów.

7. Podsumowanie

Rachunkowość zarządcza jest istotnym elementem procesu zarządzania przedsiębiorstwem, którego znaczenie wciąż rośnie. Jednocześnie ona sama podlega dynamicznemu rozwojowi, którego wyrazem jest powstawanie nowych koncepcji i metod. Istnienia wielu z nich nie należy traktować jako konkurujących ze sobą, lecz wzajemnie się uzupełniających. Takie podejście do rachunkowości zarządczej z pewnością bardziej przyczyni się do pełniejszego osiągnięcia długookresowego celu działalności, jakim jest wzrost wartości przedsiębiorstwa.

Rachunkowość zarządcza powinna być integralną częścią procesu zarządzania. Jej rola polega na wspomaganiu ustalania strategii działania, ocenie stopnia osiągnięcia celów przedsiębiorstwa, zarządzania ryzykiem działalności i kontroli racjonalności wykorzystania zasobów. Jest ona ukierunkowana na informacyjne zabezpieczenie tych procesów, zarówno w wymiarze operacyjnym, jak i strategicznym. W aktualnych warunkach wyraźnie rośnie rola rachunkowości zarządczej we wspomaganiu procesu strategicznego zarządzania przedsiębiorstwem na różnych jego etapach.

Literatura

- Artienowicz N., *Jak księgowy może wspomóc zarządzanie*, „Rachunkowość” 2009, nr 9.
- Blattberg R.C., Getz G., Thomas S., *Klient jako kapitał*, MT Biznes, Czarnów 2004.
- CIMA Official Terminology*, Chartered Institute of Management Accounting, London 2000.
- CIMA Official Terminology*, Chartered Institute of Management Accountants, Oxford 2005.
- Collier P.M., Berry A.J., Burke G.T., *Risk and management accounting*, CIMA, Oxford 2007.
- Drury C., *Management accounting for business*, Thomson, London 2005.
- Enterprise risk management framework*, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), London 2003.
- Enterprise risk management – integrated framework*, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), London 2004.
- Gupta S., Lehman D.R., *Customer as assets*, „Journal of Interactive Marketing” 2003, vol. 19, no. 2.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działania*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2006.
- Morse W.J., Davies J.R., Hartgraves A.L., *Management accounting. A strategic approach, south-western*, Thomson Learning, London 2003.
- Nowak E., Wierziński M., *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa 2010.

- Proctor R., *Managerial accounting for business decision*, Prentice Hal Financial Times, London 2006.
- Rachunkowość w zarządzaniu ryzykiem w przedsiębiorstwie*, red. E. Nowak, PWE, Warszawa 2010.
- Shank J.K., Govindarajan V., *Strategic cost management. The new todd for competitive advantage*, The Free Press, New York 1993.
- Strategiczna rachunkowość zarządcza*, red. E. Nowak, PWE, Warszawa 2008.
- Wyczółkowska D., *Rachunek kosztów – pomoc w sterowaniu działalnością organizacji*, „Rachunkowość” 2009, nr 3.

TASKS OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE LIGHT OF INTERNATIONAL BEST PRACTICE PROVISIONS

Summary: Changes of company operational conditions require adjustment of management systems. This requirement applies also to cost accounting and management accounting as important instruments of management. International Provisions of Best Practices adopted by the International Federation of Accountants (IFAC) can play a significant role in the development of cost accounting and management accounting systems, offering guidelines for evaluation and improvement of existing solutions in this respect.