

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 389

## Rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza i controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Robert Kowalak

Magdalena Chmielowiec-Lewczuk



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Aleksandra Śliwka

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

[www.pracnaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracnaukowe.ue.wroc.pl)

[www.wydawnictwo.ue.wroc.p](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.p)

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2015

**ISSN 1899-3192**  
**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-506-3**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

tel./fax 71 36 80 602; e-mail:[econbook@ue.wroc.pl](mailto:econbook@ue.wroc.pl)

[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	9
<b>Wioletta Baran:</b> System informacyjny rachunkowości zarządczej w podmiotach leczniczych.....	11
<b>Anna Bartoszewicz, Joanna Dynowska:</b> Audyt finansowy i controlling jako narzędzia informacyjno-kontrolne w systemie rachunkowości podmiotów gospodarczych.....	20
<b>Renata Biadacz:</b> Ujęcie kosztów produkcji i kalkulacji na przełomie XIX i XX wieku na przykładzie podręczników E. Pietrzyckiego i W. Góry ...	28
<b>Renata Burchart:</b> Ceny transferowe a zarządzanie ryzykiem podatkowym w przedsiębiorstwach powiązanych .....	41
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Zastosowanie rachunkowości zarządczej w procesie zarządzania ryzykiem zakładu ubezpieczeń .....	50
<b>Małgorzata Cygańska, Henryk Lelusz:</b> Wykorzystanie kalkulacji podziałowej ze współczynnikami do ustalenia kosztów jednostkowych usług motoryzacyjnych.....	61
<b>Joanna Dyczkowska:</b> Ujawnianie informacji strategicznych w raportach rocznych spółek notowanych na rynkach alternatywnych w Londynie i w Warszawie.....	70
<b>Tomasz Dyczkowski:</b> Użyteczność informacji niefinansowych w ocenie dokonania organizacji pożytku publicznego .....	84
<b>Joanna Dynowska:</b> Obligatoryjne i nieobligatoryjne elementy polityki rachunkowości w jednostkach samorządu terytorialnego.....	97
<b>Anna Glińska:</b> Zarządzanie wynikami przedsiębiorstwa w warunkach ryzyka	106
<b>Renata Gmińska, Jacek Jaworski:</b> Globalne zasady rachunkowości zarządczej CGMA. Geneza – struktura – treści .....	119
<b>Elżbieta Jaworska:</b> Poznawcze aspekty formułowania sądów i podejmowania decyzji w rachunkowości behawioralnej – wybrane zagadnienia.....	130
<b>Zdzisław Kes:</b> Metodyka analizy odchyleń w kontroli budżetowej.....	139
<b>Ilona Kędzierska-Bujak:</b> Zarządzanie talentami jako narzędzie wspierające stosowanie zbilansowanej karty wyników .....	150
<b>Magdalena Kludacz:</b> Rachunek kosztów i jego wykorzystanie w zarządzaniu szpitalem.....	160
<b>Bartosz Kołodziejczuk:</b> Model biznesu a budowa przewagi konkurencyjnej	172
<b>Jan Komorowski:</b> Pojęcie i miary równowagi operacyjnej przedsiębiorstwa	181
<b>Roman Kotapski:</b> Ujmowanie kosztów sprzedaży w zakładowym planie kont na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem.....	193
<b>Robert Kowalak:</b> Dualizm kalkulacji kosztów usług komunalnych .....	202

<b>Marcin Kowalewski:</b> SOFP, czyli planowanie operacyjne w <i>lean accounting</i> .....	213
<b>Mirosław Kowalewski:</b> Funkcjonowanie rachunku kosztów i jego wykorzystanie w zarządzaniu kosztami w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych .....	222
<b>Jarosław Mielcarek:</b> Kalkulacja zysku brutto i netto na sprzedaży według rachunku kosztów działań i MSR 2 – Zapasy .....	231
<b>Maria Nieplowicz:</b> Quo vadis <i>Balanced Scorecard</i> ? .....	249
<b>Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski:</b> Płaca proefektywnościowa jako determinanta elastyczności zakładu wytwórczego .....	258
<b>Edward Nowak:</b> Wkład ośrodka wrocławskiego w rozwój rachunku kosztów .....	275
<b>Marta Nowak:</b> Pomiędzy rachunkowością a psami Pawłowa, czyli krytyka pojęcia „rachunkowość behawioralna” .....	287
<b>Ryszard Orliński:</b> Budżet zadaniowy w szpitalach .....	297
<b>Michał Poszwa:</b> Rachunek kosztów podatkowych a systematyczny rachunek kosztów .....	307
<b>Piotr Waśniewski:</b> Pomiar dokonań w małych i średnich przedsiębiorstwach w Polsce .....	316
<b>Ewelina Zarzycka, Justyna Dobroszek:</b> Kształcenie w obszarze rachunkowości zarządczej/controllersingu w Polsce i w Niemczech – studia porównawcze .....	329

## Summaries

<b>Wioletta Baran:</b> Management accounting information system in healthcare institutions .....	11
<b>Anna Bartoszewicz, Joanna Dynowska:</b> Financial audit and controlling as information and control tools in the system of accounting of business entities .....	20
<b>Renata Biadacz:</b> Accounting for and calculation of production costs at the turn of the XIX <sup>th</sup> and XX <sup>th</sup> centuries in the manuals of E. Pietrzycki and W. Góra .....	28
<b>Renata Burchart:</b> Transfer pricing and tax risk management in connected firms .....	41
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Application of management accounting in the process of risk management in insurance company .....	50
<b>Małgorzata Cygańska, Henryk Lelusz:</b> Use of cost accounting with coefficients to determine the costs of individual car services .....	61
<b>Joanna Dyczkowska:</b> Disclosure of strategic information in annual reports of companies listed at the alternative investment markets in London and Warsaw .....	70

<b>Tomasz Dyczkowski:</b> Usefulness of non-financial data in assessing the performance of public benefit organisations .....	84
<b>Joanna Dynowska:</b> Compulsory and non-compulsory elements of accounting policy in local government entities .....	97
<b>Anna Glińska:</b> Enterprise performance management under risk .....	106
<b>Renata Gmińska, Jacek Jaworski:</b> Global Management Accounting Principles – CGMA. Origins – structure – contents.....	119
<b>Elżbieta Jaworska:</b> Cognitive aspects of judgment and decision making in behavioral accounting – chosen issues .....	130
<b>Zdzisław Kes:</b> The deviation analysis methods in the budgetary control .....	139
<b>Ilona Kędzierska-Bujak:</b> Talent management as a supporting tool for balanced scorecard.....	150
<b>Magdalena Kludacz:</b> Cost accounting and its application in the management of hospital .....	160
<b>Bartosz Kołodziejczuk:</b> Business model and building a company’s competitive advantage .....	172
<b>Jan Komorowski:</b> The term and measures of operational equilibrium of enterprise .....	181
<b>Roman Kotapski:</b> Cost accounting for sales in the chart of accounts for the needs of enterprise management .....	193
<b>Robert Kowalak:</b> Dualism of cost calculation of urban services .....	202
<b>Marcin Kowalewski:</b> Sales, Operational and Financial Planning (SOFP) of lean accounting .....	213
<b>Mirosław Kowalewski:</b> Functioning of cost accounting and its application to the cost management in water and sewage companies.....	222
<b>Jarosław Mielcarek:</b> Calculation of gross and net profit on sales according to ABC and IAS 2 – inventories.....	231
<b>Maria Nieplowicz:</b> Quo vadis balanced scorecard? .....	249
<b>Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski:</b> Pro-efficiency remuneration as a flexibility determinant of a manufacturing plant.....	258
<b>Edward Nowak:</b> Contribution of Wrocław centre in the development of cost accounting.....	275
<b>Marta Nowak:</b> Between accounting and Pawłow’s dogs. Criticism of “behavioral accounting” term.....	287
<b>Ryszard Orliński:</b> Performance budget in hospitals .....	297
<b>Michał Poszwa:</b> Calculation of tax costs and systematic cost accounting .....	307
<b>Piotr Waśniewski:</b> Performance measurement in small and medium enterprises in Poland.....	316
<b>Ewelina Zarzycka, Justyna Dobroszek:</b> Management accounting/controllers education in Poland and Germany – comparative studies.....	328

**Renata Gmińska, Jacek Jaworski**

Wyższa Szkoła Bankowa w Gdańsku

e-mail: gminscy@poczta.onet.pl, jjaworski@wsb.gda.pl

---

## **GLOBALNE ZASADY RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ CGMA. GENEZA – STRUKTURA – TREŚCI**

---

## **GLOBAL MANAGEMENT ACCOUNTING PRINCIPLES – CGMA. ORIGINS – STRUCTURE – CONTENTS**

---

DOI: 10.15611/pn.2015.389.11

**Streszczenie:** W październiku 2014 roku Chartered Global Management Accountant (CGMA) opublikowała Globalne Zasady Rachunkowości Zarządczej (GMAP). Celem niniejszego artykułu, mającego charakter komunikatu naukowego, jest przedstawienie genezy, struktury i treści owego dokumentu oraz odniesienie ich w podstawowym wymiarze do zagadnień prezentowanych w literaturze przedmiotu. GMAP stanowią nowe i sformalizowane ujęcie szeroko omawianych w literaturze zagadnień dotyczących roli, zadań i funkcji rachunkowości zarządczej we współczesnym przedsiębiorstwie. Dokument porządkuje do tej pory rozproszone informacje oraz stanowi syntetyczne podsumowanie dotychczasowego dorobku. Upowszechnienie opublikowanych zasad w praktyce gospodarczej sprzyjać powinno wdrażaniu osiągnięć nauki rachunkowości w funkcjonowanie współczesnych organizacji.

**Słowa kluczowe:** Globalne Zasady Rachunkowości Zarządczej, zarządzanie informacją, rachunkowość zarządcza.

**Summary:** In October 2014, Chartered Global Management Accountant (CGMA) published Global Management Accounting Principles (GMAP). The purpose of this article, having the character of a scientific statement, is to present the origins, structure and content of this document and reference them in the primary dimension to the issues presented in the literature. GMAP is a new and formalized approach to the role of management accounting in the modern enterprise widely discussed in the literature. The document organizes so far scattered information and it is a synthetic summary of the achievements of the literature. The dissemination of principles which are widespread in business practice should promote the implementation of achievements of accounting science in the functioning of modern organizations.

**Keywords:** Global Management Accounting Principles, information management, management accounting.

## 1. Wstęp

W styczniu 2012 r. dwie prestiżowe organizacje księgowych: American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) i Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) podjęły wspólne przedsięwzięcie pod nazwą Chartered Global Management Accountant (CGMA). Misją nowo powołanej instytucji jest szeroko rozumiane promowanie w wymiarze globalnym rachunkowości zarządczej jako nauki, a także jej upowszechnianie w praktyce gospodarczej. Jednym z jej zasadniczych celów stało się opracowanie uniwersalnych zasad rachunkowości zarządczej. Po opublikowaniu w grudniu 2013 r. projektu owych zasad i dziewięćdziesięciodniowym okresie konsultacji w październiku 2014 r. stały się one faktem<sup>1</sup>.

*Global Management Accounting Principles* (GMAP) to 56-stronicowy dokument składający się z trzech zasadniczych części. Jego rdzeniem jest pierwsza część obejmująca nadrzędne zasady rachunkowości zarządczej. Kolejne części poświęcono pytaniom badawczym oraz obszarom aplikacji GMAP dla procesu zarządzania oraz umiejscowieniu rachunkowości zarządczej w praktyce gromadzenia i przetwarzania informacji finansowej. Artykuł ma charakter komunikatu naukowego, którego celem jest omówienie niniejszego dokumentu, a także odniesienie jego treści w podstawowym zakresie do literatury przedmiotu.

## 2. Cztery wymiary zasad rachunkowości zarządczej

Opracowane przez CGMA zasady rachunkowości zarządczej zostały podporządkowane czterem głównym wymiarom, w dokumencie nazwanym zasadami nadrzędnymi:

- 1) skuteczności komunikacji,
- 2) relewantności informacji,
- 3) wpływu na kreowaną przez organizację wartość dodaną,
- 4) budowania zaufania.

Komunikację uznano za kluczowy czynnik wpływający na jakość podejmowanych decyzji. Rachunkowość zarządcza zaczyna i kończy proces konwersacji w przedsiębiorstwie, prowadzący do opracowania, a następnie wdrożenia różnorodnych strategii jego funkcjonowania. Komunikacja w tymże procesie powinna być dostosowana do uczestników dyskusji oraz przedmiotu podejmowanych decyzji. Oparta powinna być na rzetelnych dokumentach tworzonych na podstawie prowadzonych ewidencji i dostarczanych odpowiednim osobom w odpowiednim czasie. Tak realizowana komunikacja sprzyja podejmowaniu lepszych decyzji.

Jako centralną funkcję rachunkowości zarządczej wyznaczono tworzenie relewantnej informacji dla potrzeb zarządzających. Wymaga to odpowiedniego

---

<sup>1</sup> Dostępne na: <http://www.cgma.org/Resources/Reports/Pages/GlobalManagementAccounting-Principles.aspx>.

zrównoważenia informacji przeszłych, bieżących i przyszłych, zewnętrznych i wewnętrznych, finansowych i niefinansowych. Wśród tych ostatnich podkreślono rolę informacji dotyczących środowiska naturalnego i społecznego. Rachunkowość zarządcza zawsze poszukuje właściwych źródeł informacji i poddaje je analizie. W efekcie powstawać powinna informacja rzetelna i zrozumiała. Jej kontekst zawierając powinien określić czas, granic oraz charakter (jakościowa lub ilościowa).

Oba powyższe wymiary rachunkowości zarządczej znajdują swoje uzasadnienie w literaturze w zakresie szeroko omawianej użyteczności informacji zarządczej [zob. [Lucey 1991, s. 19-23; Gajdziński, Możejko 1997; Mytlewski 2007, s. 65-66; Wrycza 2010, s. 64]]. W przypadku skuteczności komunikacji szczególnego znaczenia nabierają: kompletność, aktualność informacji, a także właściwy kanał komunikacyjny oraz adresat. W przypadku relewantności informacji najważniejszymi cechami są jej adekwatność, szczegółowość i wiarygodność.

Omawiane zasady wskazują także na wpływ rachunkowości zarządczej na kreowaną w przedsiębiorstwie wartość. Przejawia się to jej aktywnym uczestnictwem w symulacjach wszelkiego typu modeli biznesowych prowadzących do osiągnięcia założonych celów. Symulacje te powinny prowadzić do oceny różnych opcji postępowania. Rachunkowość zarządcza ma zatem łączyć strategię organizacji z jej modelem biznesowym.

Przyjęcie przez współczesne przedsiębiorstwa filozofii zarządzania opartej na wartości zdeterminowało określone potrzeby informacyjne ich interesariuszy. Jak podkreślono w literaturze (za: [Sobańska, Michalak 2009, s. 13]), pochodną tego procesu jest konieczność wdrażania i stosowania odpowiedniej kompozycji narzędzi i zasad rachunkowości zarządczej, tak aby była ona zdolna mierzyć, opisywać lub wyrażać w innej formie wykreowany potencjał dochodowy przedsiębiorstwa. Zgodne jest to z paradygmatem strategicznej informacji zarządczej [Szychta 2008, s. 188] określonym również jako paradygmat rachunkowości zarządczej strategicznej [Simmonds 1981; Engelgardt 2003/2004, s. 126] lub zorientowanej na strategię [Nita 2007, s. 47], „którego idea jest łączenie dorobku różnych filozofii zarządzania, systemów wartości i uwarunkowań kulturowych w zakresie opracowania i implementacji nowych narzędzi rachunkowości zarządczej” [Szychta 2008, s. 188].

Aktywne i skuteczne zarządzanie możliwe jest jedynie wówczas, gdy zasoby finansowe i niefinansowe, reputacja oraz wartość przedsiębiorstwa są chronione. Za podstawowy warunek takiej sytuacji uznano zaufanie oparte na właściwych relacjach pomiędzy różnymi interesariuszami przedsiębiorstwa (akcjonariusze – zarząd, zarząd – pracownicy, pracownicy – odbiorcy – dostawcy itp.). Rachunkowość zarządcza kształtuje te relacje poprzez kreowanie profesjonalnych odpowiedzi na rodzące się pytania dotyczące podejmowanych w przedsiębiorstwie decyzji. Winna przy tym uwzględniać zrównoważony wzrost przedsiębiorstwa umożliwiający generowanie korzyści wszystkim zainteresowanym. Organizacji oraz funkcjonowaniu rachunkowości zarządczej towarzyszyć zawsze powinny wysokie wartości etyczne.



Kwestie te dotyczą trzech obszarów rachunkowości zarządczej opisywanych w literaturze.

Po pierwsze, zdaniem większości autorów rachunkowość zarządcza ma wykorzystywać takie metody, które uwzględniają ideę zrównoważonego rozwoju i związaną z nią koncepcję interesariuszy (np. zbilansowana karta wyników Kaplana i Nortona [Kaplan, Norton 2001] czy Tableau de Bord) oraz filozofię zarządzania opartą na procesach tworzących wartość dodaną (np. rachunek kosztów działań [Kaplan, Cooper 2000], rachunek cyklu życia produktu [Drury 1992; Horngren i in. 2002], zbilansowana karta dokonań oraz koncepcje pomiaru wyników spółek, jak np. EVA, MVA, CFROI [Black i in. 2000]).

Po drugie, jak dowodzą badania, specjaliści rachunkowości zarządczej, realizując powierzone im zadania, powinni przestrzegać nie tylko norm etycznych, ale również postępować zgodnie z normami etyki zawodowej, zawartymi zarówno w międzynarodowych, jak i krajowych kodeksach. Opracowaniami zawierającymi wskazania zasad etyki w zakresie rachunkowości są: Kodeks etyki zawodowych księgowych IFAC wydany przez Międzynarodową Federację Księgowych (IFAC – International Federation of Accountants) oraz Kodeks etyki w rachunkowości opracowywany przez Komisję Zasad Etyki i Profesjonalizmu Księgowego Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce.

I po trzecie, informacja będąca produktem rachunkowości zarządczej wpływa na zachowania różnych osób uczestniczących w funkcjonowaniu organizacji bądź też funkcjonowaniem tym zainteresowanych. To z kolei przekłada się na kształtowanie się odpowiednich relacji sprzyjających lub też niszczących wzajemne zaufanie. Zagadnienia te poruszane są w stosunkowo młodym nurcie badawczym rachunkowości zarządczej zajmującym się jej aspektami behawioralnymi. Dotyczą one wpływu zachowania człowieka w zakresie projektowania, budowy i wykorzystania systemu rachunkowości oraz wpływu formy i treści informacji rachunkowych na zachowania ludzi (zob. [Gmińska, Magier-Łakomy 2014]).

### 3. Rachunkowość zarządcza a proces zarządzania

W procesie zarządzania wynikami przedsiębiorstwa CGMA wyodrębniło cztery podstawowe funkcje (elementy):

- 1) strategię (*strategy*) – precyzuje ona długoterminowe cele organizacji, a także ich miary oraz metody ich osiągnięcia z uwzględnieniem zidentyfikowanych i scharakteryzowanych uwarunkowań zewnętrznych;
- 2) planowanie (*planning*) – określające konieczne zasoby oraz procesy organizacji służące realizacji celów strategicznych;
- 3) realizację (*execution*) – obejmuje terminowe dostarczanie zasobów, stosowanie odpowiednich motywatorów, a także dezagregację celów strategicznych na cele krótkoterminowe;

4) przegląd i kontrolę (*reviewing and refining*) – koncentrują się na analizie osiągniętych wyników oraz ich porównaniu z planowanymi celami, ustalając odchylenia oraz ich przyczyny.

W ramach powyżej scharakteryzowanych funkcji określono szczegółowe zasady rachunkowości zarządczej. Sformułowano je w formie pytań badawczych, których odpowiedzi stanowić powinny główny obszar badań rachunkowości zarządczej jako nauki. Wyznaczają one także zakres wsparcia procesu zarządzania poprzez wdrożenie systemu rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie. Pytania te zostały przyporządkowane wyżej omówionym nadrzędnym zasadom (wymiarom). Prezentuje je tab. 1.

**Tabela 1.** Zasady rachunkowości zarządczej a proces zarządzania

Nadrzędne zasady rachunkowości zarządczej	Zarządzanie wynikami organizacji			
	Strategia	Planowanie	Realizacja	Przeгляд i kontrola
1	2	3	4	5
Skuteczność komunikacji	<p>Czy zidentyfikowani są interesariusze organizacji?</p> <p>Czy znane są im relacje pomiędzy ich celami a celami organizacji?</p> <p>Czy jasne są powiązania funkcjonalnych, strategicznych celów organizacji z jej celem nadrzędnym?</p> <p>Jak poszczególni interesariusze uczestniczą w dyskusji nad strategią organizacji?</p> <p>Jakie rodzaje ryzyka zostały określone wraz z interesariuszami dla osiągnięcia celów strategicznych?</p>	<p>Jakie skomunikowano cele strategiczne z procesami organizacji?</p> <p>Jak dostosowano pracę ludzi do określonych procesów?</p> <p>Czy istnieją powiązania pomiędzy pracą ludzi a celami strategicznymi organizacji?</p>	<p>Czy rezultaty działań organizacji są przekazywane zgodnie z potrzebami interesariuszy?</p> <p>Czy informacje o wynikach przekazywane są w kontekście ich wpływu na cele strategiczne?</p> <p>Czy informacje są dostępne?</p>	<p>Czy informacje zawierają ocenę zaplanowanych wyników?</p> <p>Czy informacje zawierają ocenę efektywności i skuteczności procesów?</p> <p>Czy informacje zawierają analizę i ocenę opcji alternatywnych?</p> <p>Czy informacje zawierają analizę i ocenę porealizacyjną?</p>

Tabela 1., cd.

1	2	3	4	5
Relevantność informacji	<p>Czy określono uwarunkowania zewnętrzne organizacji?</p> <p>Czy zidentyfikowano pozycję konkurencyjną organizacji?</p> <p>Czy uzgodniono kluczowe miary sukcesu?</p> <p>Jak sporządzony plan wspiera zarządzanie wynikami?</p> <p>Czy określono podstawowe rodzaje ryzyka oraz metody ich minimalizacji?</p>	<p>Czy biznesplan obejmuje dane rzetelne oraz użyteczne w jego realizacji?</p> <p>Czy został zdefiniowany odpowiedni dla interesariuszy system informacyjny?</p>	<p>Czy zaplanowany system informacyjny został wdrożony i jest gotowy wspomagać podejmowanie decyzji?</p> <p>Czy organizacja ma dostęp do informacji w czasie rzeczywistym?</p> <p>Czy opracowano system ostrzeżeń dla szybkich działań korygujących?</p>	<p>Jak dostarczane informacje wspierają decyzje w zakresie:</p> <p>budowania strategii, przygotowywania planów i ich realizacji?</p>
Wpływ na kreowaną przez organizację wartość dodaną	<p>Czy opcje strategiczne zostały ocenione w kontekście pozycji konkurencyjnej organizacji i towarzyszącego jej ryzyka?</p> <p>Czy proponowana metoda kreowania wartości dla klienta jest przekonująca?</p> <p>Czy proponowany model biznesowy jest odpowiedni i wystarczająco „zwinny”?</p>	<p>Czy planowane opcje działania zostały zweryfikowane za pomocą badań, symulacji i testów w kontekście ich wpływu na oczekiwane rezultaty?</p> <p>Czy został ustalony priorytet ww. opcji wedle kryterium ich wpływu na wyniki działania?</p> <p>Czy i jak ww. opcje uwzględniają zidentyfikowane ryzyko?</p>	<p>Czy wdrażanie opcji działania jest skoordynowane i systematyczne?</p> <p>Jak system zarządzania ryzykiem zmniejsza jego wpływ na uzyskiwane rezultaty działania?</p>	<p>Czy wyniki działań są porównywane z zaplanowanymi celami?</p> <p>Czy wyniki analiz są brane pod uwagę przy rozwijaniu modeli biznesowych?</p> <p>Czy analizy sprzyjają podnoszeniu jakości planów i prognoz?</p>
Budowanie zaufania	<p>Czy kluczowe wartości organizacji zostały określone i są dostępne interesariuszom?</p> <p>Czy występuje konflikt interesów pomiędzy interesariuszami?</p>	<p>Czy plany sporządzali kompetentni pracownicy?</p> <p>Czy uwzględniono podczas planowania krytyczne uwagi i wyzwania?</p>	<p>Czy zachowania niespełniające oczekiwań krótkoterminowych są natychmiast neutralizowane?</p> <p>Czy organizacja posiada właściwy system audytu</p>	<p>Czy pracownicy proaktywnie poszukują informacji zwrotnej o swoich działaniach?</p> <p>Czy metody audytu wewnętrznego zostały</p>

1	2	3	4	5
	<p>Czy interesy środowiska zewnętrznego zostały wzięte pod uwagę przy ocenie strategii?</p> <p>Czy strategia uwzględnia ryzyko utraty reputacji?</p>	<p>Czy ośrodki odpowiedzialne za realizację planów mają dostęp do wyników kontroli?</p> <p>Czy podczas podejmowania decyzji krótkoterminowych uwzględniono kreowanie wartości w długim terminie?</p>	<p>wewnętrznego?</p> <p>Czy istotni uczestnicy realizacji działań dochowali standardów i terminów?</p>	<p>opracowane i czy odpowiednia dokumentacja jest dostępna?</p> <p>Czy pracownicy są świadomi powiązania ich indywidualnych celów z celami strategicznymi organizacji?</p>

Źródło: [<http://www.cgma.org/Resources/Reports/Pages/GlobalManagementAccountingPrinciples>].

Zdefiniowane w GMAP funkcje procesu zarządzania są zgodne z ogólną teorią obecną w każdym podręczniku (np. [Griffin 2002, s. 39-44]). W literaturze dyskutowane są także powiązania dostarczanej informacji z jakością tak ujmowanego procesu decyzyjnego. Rozpoczyna się on od pojawienia się problemu wymagającego rozwiązania [Drucker 1993], czyli odpowiednio sformułowanego pytania (zob. tab. 1). Wymaga ono sprecyzowania problemu i jego analizy. Rodzi to określone potrzeby informacyjne. Określenie potrzeb informacyjnych dla problemów decyzyjnych jest zdeterminowane szczeblem zarządzania, na którym one występują, co obrazuje szczegółowość wymienionych w tabeli pytań. W zależności od szczebla zarządzania zmienia się charakter potrzeb [Robbins, DeCenzo 2002; Gmińska 2008]. Z każdym szczeblem zarządzania są bowiem związane specyficzne typy problemów.

Udział rachunkowości zarządczej w realizacji wszystkich klasycznych funkcji zarządzania jest zatem oczywisty i znajduje silne uzasadnienie w literaturze przedmiotu. Formułowanie i sposoby osiągania celów strategicznych jednostek gospodarczych oraz planowanie wspiera strategiczna rachunkowość zarządcza [Dixon, Smith 1997; Kaplan, Norton 2001; Szychta 2008; Nowak 2008]. Na etapie realizacji i kontroli najczęściej wykorzystywane są kombinacje metod zarówno strategicznej, jak i operacyjnej rachunkowości zarządczej [Szychta 2008].

#### **4. Funkcje rachunkowości zarządczej w gromadzeniu, przetwarzaniu i prezentacji informacji finansowych**

W ostatniej części GMAP określono obszary zarządzania informacją finansową, w których wyznaczono określone funkcje dla rachunkowości zarządczej. Zaprezentowano je w świetle kompetencji dyrektora finansowego przedsiębiorstwa (*Chief Financial Officer – CFO*) (tab. 2).

**Tabela 2.** Kluczowe obszary funkcjonowania rachunkowości zarządczej

KOMPETENCJE DYREKTORA FINANSOWEGO (CFO)			
INNE OBSZARY	FUNKCJE RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ		
	WSPOMAGANIE POZOSTAŁYCH DECYZJI FINANSOWYCH	SPRAWOZDAWCZOŚĆ ZEWNĘTRZNA	INFORMACJA ZARZĄDCZA
Zarządzanie zasobami ludzkimi, Technologie informatyczne, Zarządzanie operacyjne	Zarządzanie podatkami, fuzje i przejęcia,	Zapewnienie integralności sprawozdań finansowych i informacji uzupełniających Wypełnienie podstawowych obowiązków sprawozdawczych Rachunek opłacalności inwestycji	Wielowymiarowa i wieloblokowa analiza danych Prognozowanie i planowanie
	ZARZĄDZANIE WYNIKAMI	SYSTEMY INFORMACYJNE	RACHUNKOWOŚĆ FINANSOWA
	Kreowanie strategii zarządzania kosztami Wspomaganie zarządzania ryzykiem Wspomaganie zarządzania projektami <i>Corporate governance</i> Współuczestnictwo w audycie wewnętrznym	Pozyskiwanie danych, Gromadzenie i zapewnienie dostępu do danych, <i>Business intelligence</i>	Ewidencjonowanie wybranych operacji gospodarczych Proste raportowanie Kontrola wewnętrzna Doskonalenie procesów

Źródło: [<http://www.cgma.org/Resources/Reports/Pages/GlobalManagementAccountingPrinciples>].

Realizację tychże funkcji dokument opracowany przez CGMA rekomendował odpowiednim skrzyńkom narzędziowym obejmującym:

- rachunek kosztów – identyfikuje nośniki i obiekty kosztów w organizacji, wspomaga zarządzenie łańcuchem efektywności, integruje cele kosztowe z odpowiadającymi segmentami działalności,
- raporty zewnętrzne – determinują integrację perspektywy efektywności organizacji i jej atrakcyjności inwestycyjnej, porządkują cele strategiczne i ustanawiają ich odpowiednie relacje z regulacjami wewnętrznymi organizacji,
- strategię finansową – obejmują poszukiwanie źródeł finansowania, politykę dywidendową, formułują ocenę kierunków rozwoju organizacji, ułatwiają zarządzanie kapitałem obrotowym,
- kontrolę wewnętrzną – analiza efektywności ośrodków odpowiedzialności, nadzór nad osiągnięciem celów przez poszczególne jednostki organizacji,

- analizę opłacalności inwestycji – umożliwia oszacowanie przewidywanej wartości dodanej planowanych inwestycji przy uwzględnieniu rodzajów ryzyka jej towarzyszących,
- budżetowanie – monitorowanie realizacji celów oraz wspomaganie ich planowania,
- politykę cenową i produktową – służy analizie rynków docelowych i uwarunkowań wpływających na cenę; politykę rabatów oraz jakości produktów – dostarcza informacji wspomagających właściwą alokację zasobów,
- zarządzanie projektowe – zapewnia kontrolę finansową planowanych i realizowanych projektów; umożliwia ich hierarchizację i komunikację międzyprojektową,
- wdrażanie i kontrola regulacji normatywnych – integrują działanie organizacji z normami prawnymi oraz wspomagają zrównoważony rozwój,
- zarządzanie zasobami – mierzą posiadane zasoby, określają możliwe kierunki ich racjonalnego wykorzystania,
- zarządzanie ryzykiem – umożliwiają identyfikację, a następnie minimalizację ryzyka,
- strategiczne zarządzanie podatkowe – służy kształtowaniu polityki podatkowej organizacji w zakresie planowanych podstaw opodatkowania podatkiem od wartości dodanej oraz dochodowym,
- zarządzanie kapitałem obrotowym – dostarczają informacji o zaangażowaniu kapitału w obrót najbardziej płynnymi aktywami; wspomagają zarządzanie płynnością,
- audyt wewnętrzny – ułatwiają pozyskiwanie informacji o funkcjonowaniu wewnętrznych mechanizmów samoregulacji organizacji.

Przedstawione w omawianym dokumencie funkcje rachunkowości zarządczej potwierdzają tezę, że w warunkach globalizacji gospodarki światowej następuje integracja rachunkowości finansowej i zarządczej [Weißenberger, Angelkort 2011; Sobańska 2004; 2012]. W szczególności dochodzi do niej w warunkach praktycznych zastosowań zdobywszy obu dyscyplin rachunkowych. Oprócz globalizacji gospodarki wpływ na proces ich integracji ma również rozwój międzynarodowych regulacji zasad sporządzania sprawozdań finansowych, a także jak dowodzi przedmiotowy dokument, przy kształtowaniu zasad rachunkowości zarządczej.

Realizacja wymienionych funkcji wymaga zastosowania odpowiednich narzędzi i technik rachunkowości zarządczej. Dokument CGMA nie wskazuje na wykorzystanie określonych narzędzi i technik, ponieważ organizacje muszą wybrać te, które są najbardziej odpowiednie dla ich potrzeb. Z potrzeb informacyjnych wynikają wymagania względem zbiorów informacji, jakie powinna dostarczyć rachunkowość zarządcza dla efektywnego zarządzania jednostką gospodarczą.

## 5. Zakończenie

Analiza głównych wymiarów zasad CGMA prowadzi do wniosku, że stanowią one nowe i sformalizowane ujęcie szeroko omawianych w literaturze zagadnień dotyczących roli, zadań i pytań badawczych rachunkowości zarządczej we współczesnym przedsiębiorstwie.

W przyjętych i opublikowanych zasadach zdefiniowano rachunkowość zarządczą jako jeden z podstawowych systemów informacyjnych wspierających proces zarządzania. Jako główne zadania rachunkowości wskazano skuteczność komunikacji oraz relewantność dostarczanej informacji. W konsekwencji ma ona służyć kreowaniu wartości dodanej w przedsiębiorstwie oraz budowaniu zaufania. Postulaty te, jak wykazano w opracowaniu, były do tej pory wielokrotnie opisywane i dowodzone w literaturze. W tym kontekście zasady CGMA nie wnoszą nic nowego do teorii rachunkowości. Porządkują jedynie do tej pory rozproszone informacje oraz stanowią syntetyczne podsumowanie dotychczasowego dorobku. Podobna sytuacja ma miejsce w przypadku zdefiniowanego zakresu pytań badawczych rachunkowości zarządczej, jej uczestnictwa w realizacji funkcji procesu zarządzania oraz aplikacji narzędzi rachunkowych w praktyce funkcjonowania współczesnego przedsiębiorstwa. GMAP mogą zatem stanowić dobry punkt wyjścia do dalszych badań oraz poszukiwania nowych zadań i rozwiązań dla rozwoju rachunkowości.

Warto jednak przede wszystkim podkreślić utylitarne znaczenie zasad CGMA jako podstawowego wyznacznika budowy, wdrażania i funkcjonowania systemów rachunkowości zarządczej w praktyce gospodarczej. W dłuższej perspektywie ich stosowanie powinno podnieść jakość i skuteczność tychże systemów, a także ułatwić upowszechnienie zdobyczy nauki rachunkowości w jej praktycznym wymiarze.

## Literatura

- Black A., Wright P., Bachman J.E. (2000), *W poszukiwaniu wartości dla akcjonariuszy*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa.
- Dixon R., Smith D.R. (1997), *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, Acta Univeritatis Lodziensis, Folia Oeconomica nr 145, Łódź.
- Drucker P.F. (1993), *The Practice of Management*, Oxford.
- Drury C. (1992), *Management and Cost Accounting*, Chapman & Hall, London.
- Engelhardt E. (2003/2004), *Przemiany rachunkowości zarządczej w świetle paradygmatów nauki rachunkowości*, „Roczniki Naukowe WSB w Toruniu”, nr 3(3).
- Gajdziński P., Możejko E. (1997), *Zarządzanie zza klawiatury*, „Życie Gospodarcze”, nr 17.
- Gmińska R. (2008), *Charakter problemów decyzyjnych a potrzeby informacyjne*, [w:] *Informacyjna funkcja rachunkowości w gospodarce współczesnej*, red. Dyhdalewicz A., Klamecka-Roszkowska G., Sikorski J., Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok.

- Gmińska R., Magier-Łakomy E. (2014), *Efekt obramowania w decyzjach ekonomicznych wspomaganych informacjami z rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości nr 77, SKwP Warszawa.
- Griffin R.W. (2002), *Podstawy zarządzania organizacjami*, PWN, Warszawa.
- Hornigren Ch., Bhimani A., Datar S.M., Foster G. (2002), *Management and Cost Accounting*, 2. ed., Person Education, Harlow.
- Kaplan R.S., Cooper R. (2000), *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków.
- Kaplan R.S., Norton D.P. (2001), *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa.
- Lucey T. (1991), *Management Information Systems*. 6th edition, DP Publications, London.
- Nita B. (2007), *Paradygmaty rachunkowości zarządczej na tle jej rozwoju*, [w:] *Paradygmaty rachunkowości*, red. Nowak E., Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław.
- Nowak E. (red.) (2008), *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.
- Mytlewski A. (2007), *Monitoring ekonomiczny przedsiębiorstw*, Wyd. UG, Gdańsk.
- Robbins S.P., DeCenzo D.A. (2002), *Podstawy zarządzania*, PWE, Warszawa.
- Simmonds K. (1981), *Strategic management accounting*, „Management Accounting”, April.
- Sobańska I. (2004), *Potrzeba integracji rachunkowości zarządczej i rachunkowości finansowej jako efekt sporządzania sprawozdań finansowych w Polsce i w krajach UE*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości nr 18, SKwP, Warszawa.
- Sobańska I. (2012), *Jedność systemu rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości nr 66, SKwP, Warszawa.
- Sobańska I., Michalak M. (2009), *System rachunkowości i sprawozdawczości finansowej zorientowany na wartość przedsiębiorstwa*, [w:] *Rachunkowość w procesie tworzenia wartości przedsiębiorstwa*, red. Sobańska I., Wnuk-Pel T., Wyd. UŁ, Łódź.
- Szychta A. (2008), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Rozprawy Habilitacyjne Uniwersytetu Łódzkiego, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Weissenberger B., Angelkort H. (2011), *Integration of financial and management accounting systems: The mediating influence of a consistent financial language on controllership effectiveness*, Management Accounting Research Volume 22, Issue 3, September.
- Wrycza S. (red.) (2010), *Informatyka ekonomiczna*, PWE, Warszawa.
- <http://www.cgma.org/Resources/Reports/Pages/GlobalManagementAccountingPrinciples.aspx>.