

WIOLETTA BARAN

Szkoła Główna Handlowa

**WARUNKI FUNKCJONOWANIA SYSTEMU
RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ W GENEROWANIU
INFORMACJI ZARZĄDCZEJ**

Wprowadzenie

Efektywny system informacyjny rachunkowości, wg Horngrena i współautorów, wymaga m.in. zaangażowania oraz bezpośredniego udziału kompetentnego i uczciwego personelu. Zapewnia to sprawność i wydajność systemu informacyjnego. Dodatkowymi atrybutami systemu informacyjnego rachunkowości są określone cechy zapewniające jego efektywność. Cechy te przedstawiono w tabeli 1.

Efektywność systemu informacyjnego, ze względu na jego złożoność i różnorodność funkcji, zależy od wielu warunków. System informacyjny stanowi uporządkowany układ charakterystycznych elementów, pomiędzy którymi zachodzą określone relacje. Jak wynika z jednej z wielu definicji, jego elementami są:

- nadawcy informacji,
- zbiory informacji,
- kanały informacyjne oraz metody i techniki przetwarzania informacji,
- odbiorcy informacji.

Tak określona struktura systemu informacji powinna umożliwiać użytkownikom transformowanie określonych danych pojawiających się na wejściu w pożą-

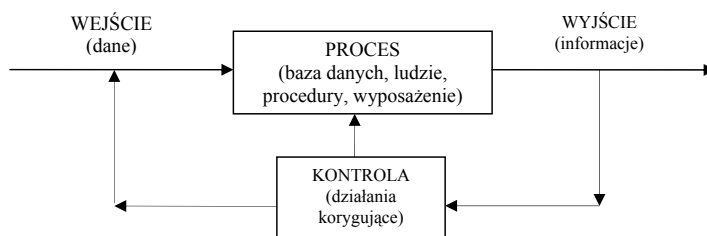
dane informacje na wyjściu za pomocą odpowiednich procedur i modeli¹. Można to zaprezentować jak na rysunku 1, uwzględniając sprzężenie zwrotne, jakim jest kontrola procesu przetwarzania informacji.

Tabela 1

Cechy efektywnego systemu informacyjnego rachunkowości

Cechy systemu	Charakterystyka cech systemu
Możliwość sprawowania kontroli	<ul style="list-style-type: none"> – umożliwia kontrolę zasobów jednostki – zapewnia efektywne wykorzystanie zasobów – dostarcza informacji w obszarze zarządzania zasobami
Kompatybilność	<ul style="list-style-type: none"> – odpowiada potrzebom osób wykorzystujących określone funkcje systemu – umożliwia pracę wielu użytkownikom jednocześnie – zapewnia sprawne wykonywanie czynności rutynowych i nierutynowych – odpowiada strukturze organizacyjnej jednostki
Elastyczność	<ul style="list-style-type: none"> – umożliwia przystosowanie się do zmian w organizacji i zmian w otoczeniu wynikających ze wzrostu złożoności procesów gospodarczych, jak również postępu technicznego
Efektywność kosztowa	<ul style="list-style-type: none"> – oznacza przewagę korzyści, jakie można uzyskać w wyniku stosowania systemu, nad kosztami jego utrzymania, tj. zapewnienie prawidłowego pełnienia jego funkcji kontrolnej, kompatybilności i elastyczności – korzyści utożsamiane z dobrą informacją znacznie przewyższają koszty

Źródło: opracowanie własne; por. Ch.T. Horngren, W.T. Harrison Jr., L.S. Bamber, *Accounting*, Prentice Hall, Inc., New Jersey 2005, s. 281.



Rys. 1. System informacyjny rachunkowości

Źródło: opracowanie własne na podstawie J.F. Nash, *op.cit.*, s. 12; J. Turyna, *op.cit.*, s. 41.

¹ Por. J.F. Nash, *Accounting Information Systems*, PWS-KENT Publishing Company, Boston 1989, s. 12; J. Turyna, *System informacyjny rachunkowości w podejmowaniu decyzji zarządczych*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 1997, s. 41; J. Kisielnicki, H. Sroka, *Systemy informacyjne biznesu*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 2001, s. 19; M. Dyczkowski, *Struktura systemu informacyjnego. Typologia systemów informacyjnych*, w: E. Niedzielska, *Informatyka ekonomiczna*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 2001, s. 26–27.

Celem opracowania jest ukazanie określonych cech, funkcji i zadań rachunkowości zarządczej zapewniających efektywność jej funkcjonowania jako systemu generowania informacji zarządczej.

1. Model rachunkowości zarządczej

Zróźnicowane i rosnące potrzeby użytkowników przyczyniły się do wyodrębnienia w ramach rachunkowości, obok modelu rachunkowości finansowej, którego produkt finalny stanowi sprawozdanie finansowe, modelu rachunkowości zarządczej. Dzięki temu możliwe stało się zaspokajanie potrzeb informacyjnych szerokiego grona użytkowników tworzonej informacji oraz prezentowanie jej w różnym ujęciu czasowym i przedmiotowym z uwzględnieniem różnych jednostek pomiaru działalności gospodarczej. Istniejące uregulowania, a w przypadku systemu rachunkowości zarządczej indywidualne potrzeby użytkowników informacji finansowych determinują przydatność tworzonych informacji w ocenie sytuacji finansowej i podejmowaniu decyzji zarządczych.

Rozwojowi rachunkowości zarządczej sprzyjała dodatkowo krytyka tradycyjnie pojmowanego modelu rachunkowości. Krytyczne uwagi dotyczyły²:

- a) braku sprzężenia zwrotnego pomiędzy wyjściem (odbiorcy informacji) a wejściem (dokumenty księgowo), co sprawia, iż rachunkowości trakcyjnej nie można postrzegać jako pełnego systemu informacyjnego;
- b) braku mechanizmów zmian parametrów ekonomicznych i zmiennych, co utrudnia wykorzystywanie informacji pochodzącej z tradycyjnego systemu rachunkowości w innych obszarach funkcjonalnych (tj. w budowaniu modeli ekonometrycznych, planowaniu finansowym);
- c) braku wielu funkcji analityczno-decyzyjnych tradycyjnej rachunkowości, która ogranicza się do ewidencji księgowej, co utrudnia wspomaganie m.in. procesów zarządzania przedsiębiorstwem.

W praktyce, w przeciwieństwie do rachunkowości finansowej, trudno o wyodrębnienie i „samodzielne funkcjonowanie” systemu rachunkowości zarządczej. Informacje i określone dane do podejmowania decyzji pochodzą bowiem z obszarów rachunkowości finansowej, na przykład z prowadzonych przez jednostkę

² J. Turyna, *op.cit.*, s. 90, za J.T. Godfrey, T.R. Prince, *The Accounting Model from an Information Systems Perspectives*, „The Accounting Review”, January 1971, s. 184.

ksiąg rachunkowych, które na potrzeby zarządzających można odpowiednio zaprojektować, oraz z systemu rachunku kosztów.

Rachunkowość zarządcza jest różnie definiowana. Na podstawie wybranych definicji zostanie podjęta próba zaprezentowania cech i funkcji rachunkowości zarządczej, wskazane zostaną regulacje, jakim ona podlega. W świetle omawianych warunków funkcjonowania rachunkowości zarządczej podjęta zostanie próba ukazania elementów rachunkowości zarządczej (rysunek 1).

„Rachunkowość zarządcza jest bardzo blisko związana z systemem informacyjnym zarządzania przedsiębiorstwem. Istotą rachunkowości zarządczej stanowi bowiem dostarczenie informacji wspierających realizację procesu zarządzania. Zapotrzebowanie na informacje ekonomiczne pochodzące z systemu rachunkowości zarządczej wynika z różnych sytuacji decyzyjno-kontrolnych powstających w konkretnych warunkach zarządzania”³.

„Przez rachunkowość zarządczą rozumie się proces generowania informacji finansowych i niefinansowych odpowiednio do potrzeb zarządzania przedsiębiorstwem, a w szczególności w celu podejmowania decyzji operacyjnych i strategicznych przez pracowników i menedżerów przedsiębiorstwa”⁴.

Rachunkowość zarządcza jest systemem dostarczającym informacji wspomagających menedżerów w planowaniu i kontroli działalności. Jako system obejmuje gromadzenie, klasyfikowanie, przetwarzanie, analizowanie i dostarczanie informacji zarządzającym⁵.

Rachunkowość zarządcza jest procesem identyfikacji, pomiaru, gromadzenia, analizowania, przygotowania i komunikowania informacji, które wspierają kierownictwo w pełnym osiągnięciu celów jednostki organizacyjnej. Ukierunkowana jest na wewnętrzne potrzeby zarządzających⁶.

Rachunkowość zarządcza dostarcza informacji ekonomicznych, które będą przydatne w podejmowaniu właściwych decyzji. Wymaga jednocześnie od użyt-

³ E. Nowak, *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2003, s. 11.

⁴ A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowanie*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania w Łodzi, Łódź 2001, s. 23; por. T. Lucey, *Management Accounting*, DP Publication LTD, Aldin Place, London 1992, s. 1.

⁵ R. Kaplan, A. Atkinson, *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall, New Jersey 1998, s. 1.

⁶ Ch.T. Horngren, G. Foster, S.M. Datar, *Cost Accounting. A Managerial Emphasis*, Prentice Hall International, New Jersey 1991; J.R. Williams, S.F. Haka, M.S. Bettner, J.V. Carcello, *Financial & Management Accounting. The Basis For Business Decision*, McGraw-Hill Irwin, New York 2008, s. 732.

kowników informacji pojmowania procesu podejmowania decyzji oraz posiadania określonego poziomu wiedzy ekonomicznej⁷.

„Rachunkowość zarządcza dostarcza informacji wspomagających menedżerów w procesach: podejmowania decyzji, planowania ekonomicznego i kontroli realizacji planów. W przeciwieństwie do rachunkowości finansowej podsystem informacyjny rachunkowości zarządczej koncentruje się głównie na informacjach perspektywnych (przyszłych) i jest wykorzystywany przede wszystkim przez użytkowników wewnątrz organizacji gospodarczej. Nie jest też on bezpośrednio regulowany przez przepisy prawa, gdyż funkcję kontrolną spełniają w ich przypadku potrzeby informacyjne odbiorców”⁸.

Rachunkowość zarządcza to „proces identyfikacji, pomiaru, analizy, przygotowania i komunikowania informacji (finansowych i operacyjnych) stosowanych przez kierowników do planowania, oceny i kontroli (sterowania – A. Jaruga) w ramach organizacji oraz do zapewnienia efektywnego wykorzystania zasobów”⁹.

Interpretację poszczególnych elementów definicji zaprezentowano w tabeli 2.

Tabela 2

Charakterystyka aspektów definicji rachunkowości zarządczej

Element definicji	Charakterystyka
1	2
Proces identyfikacji	– ujęcie transakcji lub zdarzenia gospodarczego oraz odpowiednia ich kwalifikacja w systemie rachunkowości
Pomiar	– kwantyfikacja transakcji lub innych zdarzeń gospodarczych, które miały lub będą miały miejsce
Analiza	– poprzedzona zwykle odpowiednim grupowaniem kosztów lub przychodów, polega na poszukiwaniu przyczyn odwzorowania danej działalności (procesu), ich relacji do innych zdarzeń i uwarunkowań sytuacyjnych
Przygotowanie i interpretacja	– zestawianie danych rachunkowości (<i>ex post</i>) oraz danych planowanych w sposób skoordynowany i logiczny na podstawie na przykład raportów wewnętrznych o dokonaniach zawierających zwięzłe podsumowanie przyczyn odchyleń

⁷ C. Drury, *Management & Cost Accounting*, Business Press, Thomson Learning 2000, s. 3; R.N. Anthony, D.F. Hawkins, K.A. Merchant, *Accounting*, Mc Grow-Hill, New York 2004, s. 6.

⁸ J. Turyna, *op.cit.*, s. 114.

⁹ A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza...*, s. 23, za IFAC Statement on International Management Accounting, FMAC 1986 z uwzględnieniem postanowień amerykańskiego Instytutu Księgowych Zarządzania oraz FMAC 1998.

1	2
Komunikowanie	– system raportów wewnętrznych i sprawozdań finansowych uzupełnionych o raport zawierający informacje rachunkowości zarządczej prezentowany użytkownikom zewnętrznym
Planowanie	– kwantyfikacja i interpretacja skutków zaplanowanych działań, kontraktów i innych transakcji oraz zdarzeń dla danej organizacji; odbywa się na wszystkich szczeblach zarządzania, tj. strategicznym, taktycznym i operacyjnym; specyficzną formą planowania jest budżetowanie, którego zadaniem jest koordynacja planów ośrodków wyodrębnionych wewnątrz jednostki
Ocena	– uwzględnianie implikacji przeszłych i oczekiwanych zdarzeń polegające na opracowaniu oraz analizie trendów i relacji danych w celu ułatwienia wyboru optymalnych opcji działania
Kontrola (controlling)	– według IFAC, zapewnia integrację informacji finansowych dotyczących działań (procesów) i zasobów organizacji. Obejmuje monitorowanie i pomiar dokonań oraz wprowadzanie ewentualnych działań korygujących dokonywanych na podstawie dostarczanych informacji o odchyleniach w celu osiągnięcia oczekiwanych korzyści
Efektywne wykorzystanie zasobów	– możliwe dzięki systemowi raportów wewnętrznych sporządzanych dla ośrodków odpowiedzialności, który służy m.in. do oceny efektywności wykorzystania zasobów

Źródło: opracowanie własne na podstawie A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza...*, s. 23–24; R.N. Anthony, D.F. Hawkins, K.A. Merchant, *op.cit.*, s. 6.

2. Cele i zadania rachunkowości zarządczej

Rachunkowość zarządcza nie podlega żadnym formalnym kryteriom wynikającym z uwarunkowań wejściowych, procesu przetwarzania ani z zakresu dostarczanych informacji. Zasady jej funkcjonowania wynikają z przyjętych celów zarządzania. Jest ona z powodzeniem wykorzystywana zarówno w organizacjach produkcyjnych, handlowych, jak i usługowych, a także w organizacjach non profit, jak na przykład w jednostkach publicznej służby zdrowia czy oświaty. Jej cele sformułowano szeroko, wskazując, iż należy do nich¹⁰:

- a) dostarczanie informacji o kosztach usług, produktów i innych obiektów będących przedmiotem zainteresowania zarządzających;
- b) dostarczanie informacji do planowania, kontroli, oceny i ciągłego doskonalenia;
- c) dostarczanie informacji potrzebnych do podejmowania decyzji.

Uszczegółowienie celu wykorzystania rachunkowości zarządczej zawiera definicja, w której rachunkowość zarządcza jest definiowana jako część zarządza-

¹⁰ D.R. Hansen, M.M. Mowen, *Management Accounting*, Thomson Learning 2003, s. 4.

nia. Jej zadaniem jest identyfikacja, prezentacja i interpretacja informacji wykorzystywanych do¹¹:

- formułowania strategii,
- planowania i kontroli działalności,
- podejmowania decyzji,
- optymalizacji wykorzystania zasobów,
- ujawniania udziałowcom i innym zainteresowanym wyników,
- ochrony majątku.

Zapewnia to efektywność¹²:

- a) formułowania planów niezbędnych do osiągnięcia zdefiniowanych celów (planowania strategicznego);
- b) formułowania krótkoterminowych planów operacyjnych z wykorzystaniem budżetowania;
- c) nabywania i wykorzystywania źródeł finansowania;
- d) komunikowania przebiegu bieżących zdarzeń i transakcji finansowych oraz operacyjnych z wykorzystaniem rachunkowości finansowej i rachunku kosztów;
- e) korygowania działań w przygotowywanych planach w celu uzyskania odpowiednich wyników z wykorzystaniem kontroli finansowej;
- f) badania funkcjonowania działalności i systemu sterowania poprzez audyt wewnętrzny oraz kontrolę menedżerską, potwierdzonego przeglądami i raportami z przeprowadzonych działań.

Rachunkowość zarządcza, co podkreślają autorzy licznych opracowań, powinna dostarczać informacji i wspomagać zarządzających w całym procesie zarządzania. Zakres stawianych przed nią zadań stale się rozszerza, co jest wynikiem zmienności i wzrostu złożoności warunków funkcjonowania jednostek organizacyjnych. W tabeli 3 przedstawiono zadania, jakie rachunkowość zarządcza powinna wypełniać, dostarczając informacji na potrzeby kilku szeroko sformułowanych celów.

¹¹ T. Lucey, *op.cit.*, s. 1.

¹² *Ibidem*; A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk 1997, s. 8.

Tabela 3

Cele i zadania rachunkowości zarządczej

Cele	Charakterystyka zadań
Formułowanie strategii i planowanie długoterminowe	– analiza i ocena projektów dotyczących wprowadzania nowych produktów, zakupu majątku, patentów, licencji; udział w tworzeniu i doskonaleniu struktur organizacyjnych
Alokacja zasobów	– nabywanie i wykorzystanie zasobów na podstawie informacji dotyczących dostawców, klientów, rynków, kanałów sprzedaży, zyskowności produktów, cen oraz warunków sprzedaży itp.
Planowanie i kontrola kosztów działalności	– działania dotyczące planowania działań (procesów), produktów i usług oraz ośrodków odpowiedzialności wymagające informacji o kosztach, przychodach, majątku i zobowiązaniach umożliwiających dokonanie oceny efektywności i ustalenia odpowiedzialności za jej osiągnięcie
Pomiar i prezentacja wyników działalności	– działania mające na celu porównanie w czasie dokonań w aspekcie planowanych rezultatów polegające na ich prezentacji w miarach finansowych i niefinansowych; ocena działalności osób odpowiedzialnych za podejmowane działania
Sprawozdawczość	– działania mające na celu prezentację w postaci sprawozdań finansowych informacji o pozycji finansowej i majątkowej, wynikach i przepływach pieniężnych jednostki, głównie na potrzeby odbiorców zewnętrznych; informacje zawarte w sprawozdaniach regulowane są prawem (Ustawa o rachunkowości w Polsce) oraz standardami rachunkowości
Kontrola menedżerska	– badanie funkcjonowania działalności jednostki i samego systemu sterowania uwzględniającego zewnętrzne warunki sytuacyjne oraz wewnętrzne procesy i szczeble zarządzania w celu efektywnego i sprawnego sterowania
Komunikowanie (raportowanie)	– działania polegające na prezentowaniu menedżerom informacji w postaci budżetów zawierających zaplanowane do realizacji działania, raportów wynikowo-kontrolnych z ich wykonania umożliwiających wewnętrzną koordynację działań; – właściwe zaplanowanie i aktualizowanie struktury sprawozdań wewnętrznych umożliwiających kompleksową oceną i realizację celów operacyjnych wynikających z przyjętej strategii działania
Motywowanie	– działania polegające na uświadamianiu zarządzającym na przykład lepszego sposobu alokacji zasobów mające na celu wzrost efektywności ich wykorzystania i dążenie do osiągnięcia założeń określonych w budżetach operacyjnych – aktywizacja uczestników procesu zarządzania poprzez edukację w zakresie samej rachunkowości zarządczej, jak również w zakresie finansów, prawa, przewidywania i oceny ryzyka, zarządzania strategicznego
Rozliczanie kierowników z odpowiedzialności	– działania wynikające z przyznania praw i odpowiedzialności w wyniku utworzenia ośrodków odpowiedzialności, określenia miar do pomiaru dokonań oraz ich okresowego porównywania, w celu zapewnienia odpowiedniej jakości i efektywności procesu zarządzania, pożądaných wyników finansowych uwzględniających wpływ czynników zewnętrznych i wewnętrznych

Źródło: opracowanie własne na podstawie Ch.T. Horngren, G. Foster, S.M. Datar, *op.cit.*, s. 2; A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza...*, s. 24–25, 31; *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. G.K. Świdorska, MAC CONSULTING/Difin, Warszawa 2010, s. 19–23; A. Szychta, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008, s. 160–164; A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Zarządzanie kosztami...*, s. 9–10.

3. Zasady funkcjonowania rachunkowości zarządczej

Rachunkowość zarządcza nie jest regulowana prawem. Niemniej jednak dobra praktyka rachunkowości zarządczej jest ujmowana w pewien określony zestaw koncepcji. Według Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC), ramy konceptualne powinny koncentrować się wokół¹³:

- a) funkcji rachunkowości zarządczej w organizacji;
- b) efektywności działań realizowanych przez rachunkowość zarządczą;
- c) kryteriów możliwych do wykorzystania w ocenie efektywności technik rachunkowości zarządczej;
- d) umiejętności koniecznych do wykonywania prac z dziedziny rachunkowości zarządczej.

Charakterystykę założeń konceptualnych zawarto w tabeli 4.

Tabela 4

Koncepcje rachunkowości zarządczej wg IFAC

Koncepcje związane z funkcją rachunkowości
<p>1. Efektywne i skuteczne wykorzystanie zasobów:</p> <ul style="list-style-type: none"> – konieczność zwrócenia uwagi na wszystkie rodzaje zasobów, tj. zasoby finansowe, rzeczowe, niematerialne – określenie wartości zasobów wykorzystywanych efektywnie, tj. generujących wartość – określenie wartości zasobów utraconych, tj. niegenerujących wartości – dokładne badanie zasobów, według zużycia, w strukturach, systemach, procesach i działaniach personelu
<p>2. Orientacja na wartość:</p> <ul style="list-style-type: none"> – uzyskanie wartości gwarantuje efektywne wykorzystanie zasobów – oceny efektywności dokonuje się z punktu widzenia wartości tworzonej dla klientów, czyli uczestników rynków towarów i usług, jak i inwestorów, uczestników rynków kapitałowych – optymalizacja generowania wartości powinna odbywać się w długim okresie – za nieefektywne wykorzystanie zasobów przyjmuje się zarówno utratę zasobów, jak i ich niecelowe wykorzystanie
<p>3. Orientacja na procesy:</p> <ul style="list-style-type: none"> – rachunkowość zarządcza koncentruje się na procesach gospodarczych organizacji, dostawcach, klientach i innych interesariuszach – rachunkowość zarządcza związana jest z wzajemnymi relacjami procesów w łańcuchu wartości, strukturami organizacyjnymi, centrami odpowiedzialności i technikami wspierającymi sterowanie tymi procesami
<p>4. Orientacja na działanie zespołowe i wielofunkcyjne:</p> <ul style="list-style-type: none"> – zadania z zakresu rachunkowości zarządczej realizowane są wraz z innymi specjalistycznymi funkcjami w ramach zespołów problemowych – zapewnieniu efektywności służy interdyscyplinarna współpraca zespołów specjalistów zarządzania, marketingu, logistyki, produkcji itp.

¹³ A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Zarządzanie kosztami...*, s. 10; A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza...*, s. 72; por. A. Szychta, *op.cit.*, s. 144.

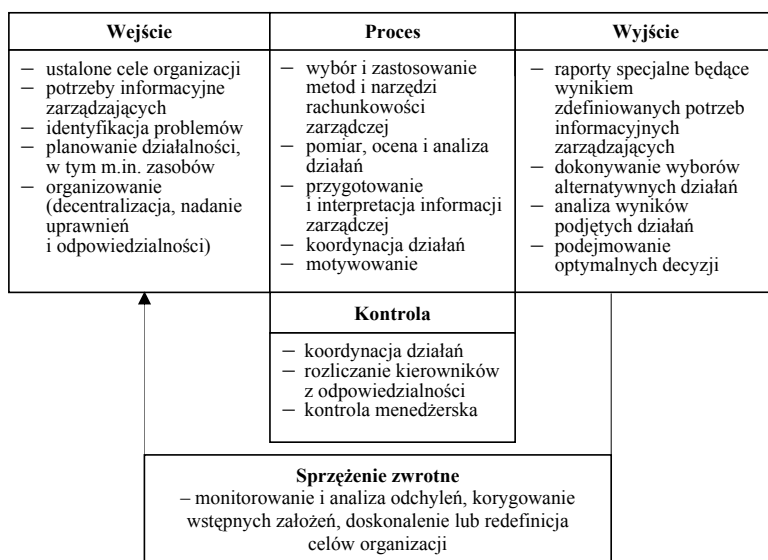
cd. tabeli 4

<p>5. Orientacja na innowacje i kreowanie zmian oraz koordynację:</p> <ul style="list-style-type: none"> – warunkiem wzrostu wartości przedsiębiorstwa jest wprowadzanie zmian innowacyjnych, które powinny być inicjowane przez jednostki organizacyjne – innowacje powodują zmiany w funkcjonowaniu jednostek organizacyjnych, co dla zapewnienia ich powodzenia wymaga wewnętrznej koordynacji
Koncepcje związane z użytecznością
<p>1. Rozliczanie z efektywności (<i>accountability</i>):</p> <ul style="list-style-type: none"> – praca zespołu działu rachunkowości zarządczej oceniana jest z punktu widzenia wartości, jaką ten dział dodaje do wartości generowanej przez całą organizację – oceny dokonywane są głównie z punktu widzenia efektywnego alokowania i wykorzystywania zasobów
<p>2. Kryteria dokonań:</p> <ul style="list-style-type: none"> – warunkiem poprawy efektywności jest definiowanie zadań do wykonania w ramach organizacji, które powinny być negocjowane i uzgadniane na poszczególnych szczeblach zarządzania – możliwość dokonywania ocen zapewnia wdrożenie na przykład systemu budżetowania lub zbilansowanych wskaźników dokonań
<p>3. Dokonania mierzone wzorcem (<i>benchmarking</i>):</p> <ul style="list-style-type: none"> – ocena odpowiedzialności za efektywność dokonywana jest na podstawie porównania zadań odzwierciedlających najlepsze rezultaty osiągnięte w innych organizacjach
Koncepcje związane z techniką
<p>1. Zestawianie zużytych zasobów i wartości:</p> <ul style="list-style-type: none"> – wymaga ciągłej oceny kosztów utraconych korzyści, jakie mogą wystąpić w określonych sytuacjach, oraz pomiaru stopnia generowanej wartości z punktu widzenia interesariuszy – analiza związków zachodzących między dokonaniem wymaga badania relacji generowanej wartości i funkcji użyteczności w krótkim oraz długim okresie (wykorzystuje się w tym celu strategiczną kartę wyników)
<p>2. Rozwój i ocena techniki:</p> <ul style="list-style-type: none"> – stosowana technika powinna być oceniana w układzie powiązania używanych zasobów z generowaniem wartości – dana technika powinna odzwierciedlać zużyte zasoby i generowaną wartość
Koncepcje związane z umiejętnościami
<p>1. Podstawowe kompetencje:</p> <ul style="list-style-type: none"> – przejawiają się w uzyskiwanych wynikach
<p>2. Ciągłe doskonalenie:</p> <ul style="list-style-type: none"> – podejmowanie inicjatywy w celu podnoszenia umiejętności i sposobów postępowania odpowiednio do zmian zachodzących w organizacji – kreatywność, innowacyjność, nastawienie na rozwiązywanie problemów, na projektowanie systemów informacyjnych i zarządzanie zmianami
<p>3. Krytyczna świadomość:</p> <ul style="list-style-type: none"> – wymaga poddawania systematycznej ocenie pracy zespołu ds. rachunkowości zarządczej – oceniana powinna być efektywność stosowania w dłuższym okresie rachunkowości zarządczej w aspekcie generowania wartości – analiza kosztów/korzyści i zasobów intelektualnych – polega na ocenie systemów informacyjnych rachunkowości zarządczej i zasad projektowania systemów odpowiednio do zróżnicowanych struktur organizacyjnych

Źródło: A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Zarządzanie kosztami...*, s. 10–13; A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza...*, s. 72–76; por. A. Szychta, *op.cit.*, s. 144.

Zaprezentowane założenia konceptualne nie stanowią obligatoryjnych zasad do stosowania przez jednostki gospodarujące, które wdrażają bądź stosują

rachunkowość zarządczą. Są to jedynie wytyczne, których stosowanie zapewnia efektywne funkcjonowanie polegające na dostarczaniu istotnych, użytecznych informacji w procesie podejmowania decyzji. Z powodu zróżnicowania warunków funkcjonowania organizacji, wewnętrznych i zewnętrznych, oraz zróżnicowania potrzeb informacyjnych zarządzających nie jest możliwe zaprojektowanie uniwersalnego systemu. Rachunkowość zarządcza powinna być jak sukienka szyta na miarę¹⁴ organizacji, w której będzie wykorzystywana. O jej efektywności decydować będzie jednak dostosowanie się jednostki gospodarującej do zalecanych założeń koncepcyjnych, które odpowiadają również warunkom funkcjonowania systemów uznawanych za efektywne, tj. zdefiniowanym potrzebom informacyjnym zarządzających, określonym procesom tworzenia i dostarczania informacji zarządczej oraz procedurom kontrolnym systemu informacyjnego rachunkowości¹⁵.



Rys. 2. Elementy systemu informacyjnego rachunkowości zarządczej

Źródło: opracowanie własne; por. J.F. Nash, *op.cit.*, s. 11; J. Turyna, *op.cit.*, s. 105; *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, red. G.K. Świdzka, Difin, Warszawa 2003, t. 1, s. 12-1-12-5; E. Nowak, *op.cit.*, s. 268-269; D.R. Hansen, M.M. Mowen, *op.cit.*, s. 4; R.N. Anthony, D.F. Hawkins, K.A. Merchant, *op.cit.*, s. 5.

¹⁴ J.F. Nash, *op.cit.*, s. 9.

¹⁵ Por. Ch.T. Horngren, W.T. Harrison, L.S. Bamber, *op.cit.*, s. 281.

Tak określone ogólne zasady można przyjąć za podstawę zdefiniowania modelu rachunkowości zarządczej oraz jej elementów, których wzajemne oddziaływanie powinno gwarantować efektywne funkcjonowanie tego systemu. Mając na uwadze cechy, cele i zadania, na rysunku 2 zaprezentowano model rachunkowości zarządczej.

Uwagi końcowe

Zmienność otoczenia, konkurencja na rynkach oraz złożoność procesów gospodarczych sprawiają, że od rachunkowości zarządczej oczekuje się, iż będzie ona służyć jako proces generowania informacji zarządczej dla naczelnego kierownictwa w realizacji strategii przedsiębiorstwa. Oznacza to, że systemy rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie powinny być odpowiednio zaprojektowane, aby wspierały podejmujących decyzje na wszystkich szczeblach organizacji, zapewniając jednocześnie realizację wszystkich funkcji zarządzania. Dlatego w literaturze przedmiotu podkreśla się konieczność strategicznej orientacji rachunkowości stanowiącej narzędzie wspomagające proces opracowywania i wsparcie realizacji strategii przedsiębiorstwa.

Proces ten obejmuje¹⁶:

- a) określenie obszarów działalności, celów i zadań przedsiębiorstwa;
- b) identyfikację najważniejszych przedsiębiorstw konkurencyjnych;
- c) ustalenie pozycji przedsiębiorstwa i sposobu jego działalności w stosunku do przedsiębiorstw konkurencyjnych;
- d) ocenę zmian zachodzących w otoczeniu, które wpływają na pozycję przedsiębiorstwa;
- e) precyzyjne określenie działalności przedsiębiorstwa z uwzględnieniem różnic w stosunku do przedsiębiorstw konkurencyjnych.

Rachunkowości zarządczej przypisuje się określone role w kolejnych fazach zarządzania strategicznego ułatwiające opracowanie i implementację strategii, a więc jej formułowanie, komunikowanie, wdrożenie, oraz monitorowanie etapów wdrożenia strategii i stopnia realizacji celów strategicznych. W każdej fazie powinny znajdować zastosowanie narzędzia składające się na koncepcję zarzą-

¹⁶ *Ibidem*, s. 18, za H. Hinterhuber, *Strategische Unternehmensführung*, Berlin–New York 1980.

dziania kosztami, tj. analiza łańcucha wartości, strategiczne pozycjonowanie oraz czynniki determinujące koszty działalności¹⁷.

Zakres zadań rachunkowości zarządczej, w tym m.in. konieczność dostarczania określonych informacji do rozwiązywania bieżących problemów i podejmowania decyzji, sprawia, iż w praktyce obserwuje się wykorzystanie metod i narzędzi klasyfikowanych w ramach rachunkowości zarządczej operacyjnej oraz taktycznej utożsamianej z kontrolą menedżerską. W kontekście sygnalizowanych warunków jednostki organizacyjne powinny przyjąć strategię szybkiego uczenia się w zakresie budowy modeli rachunkowości zarządczej uwzględniających zastosowanie narzędzi strategicznej rachunkowości zarządczej, co umożliwi m.in. ocenę działań i procesów z punktu widzenia ich użyteczności i przysparzania wartości.

Literatura

- Anthony R.N., Hawkins D.F., Merchant K.A., *Accounting*, Mc Grow-Hill Publishing Company, New York 2004.
- Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. G.K. Świdarska, MAC/Difin, Warszawa 2010.
- Drury C., *Management & Cost Accounting*, Business Press, Thomson Learning 2000.
- Dyczkowski M., *Struktura systemu informacyjnego. Typologia systemów informacyjnych*, w: E. Niedzielska, *Informatyka ekonomiczna*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 2001.
- Hansen D.R., Mowen M.M., *Management Accounting*, 6th ed., South-Western Thomson Learning 2003.
- Hornrgren Ch.T., Harrison W.T. Jr., Bamber L.S., *Accounting*, Prentice Hall, Inc., New Jersey 2005.
- Hornrgren Ch.T., Foster G., Datar S.M., *Cost Accounting. A Managerial Emphasis*, Prentice Hall International, New Jersey 1991.
- Jaruga A., Nowak W.A., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowanie*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania w Łodzi, Łódź 2001.

¹⁷ A. Szychta, *op.cit.*, za J.K. Shank, V. Govindarajan, *Strategic Cost Management: The Value Chain Perspective*, „Journal of Management Accounting Research” 1992, vol. 4, s. 179–197; J.K. Shank, V. Govindarajan, *Strategic Cost Management. The New Tool of Competitive Advantage*, The Free Press, New York, Toronto 1993.

- Jaruga A., Nowak W.A., Szychta A., *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk 1997.
- Kaplan R., Atkinson A., *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall, New Jersey 1998.
- Kisielnicki J., Sroka H., *Systemy informacyjne biznesu*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 2001.
- Lucey T., *Management Accounting*, DP Publication LTD, Aldin Place, London 1992.
- Nash J.F., *Accounting Information Systems*, PWS-KENT Publishing Company, Boston 1989.
- Nowak E., *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2003.
- Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, red. G.K. Świdarska, t. 1, Difin, Warszawa 2003.
- Shank J.K., Govindarajan V., *Strategic Cost Management. The New Tool of Competitive Advantage*, The Free Press, New York, Toronto 1993.
- Szychta A., *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008.
- Turyňa J., *System informacyjny rachunkowości w podejmowaniu decyzji zarządczych*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 1997.
- Williams J.R., Haka S.F., Bettner M.S., Carcello J.V., *Financial & Management Accounting. The Basis For Business Decision*, McGraw-Hill Irwin, New York 2008.

dr Wioletta Baran
Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
Kolegium Nauk o Przedsiębiorstwie
Katedra Rachunkowości Menedżerskiej
al. Niepodległości 162, 02-554 Warszawa
wbaran1@sgh.waw.pl

**OPERATING CONDITIONS OF MANAGEMENT
ACCOUNTING INFORMATION SYSTEM**

Summary

The presented study includes theoretical reflections on the conditions for the functioning of management accounting in the light of understanding the concept of accounting as an information system. Described the features, functions and tasks of management accounting with the regulations adopted as good practice to create such a system. In the end, as the conditions of effective functioning of an information system, indicated the need to use different tools and methods, including the area of strategic management accounting.

Translated by Wioletta Baran