

## Czynniki decydujące o wykorzystaniu informacji z systemu rachunkowości w zarządzaniu w świetle literatury zagranicznej

Krzysztof Dziadek\*

**Streszczenie:** Cel – celem opracowania jest ukazanie czynników decydujących o wykorzystaniu informacji generowanych w systemach rachunkowości w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Metodologia badania – metodą badawczą przyjętą na potrzeby realizacji założonego celu jest metoda analizy literatury zagranicznej, prezentującej wnioski badawcze związane z problematyką użyteczności informacji generowanych przez pracowników działu rachunkowości do rozwiązywania problemów menedżerskich. Wynik – zidentyfikowano następujące czynniki decydujące o użyteczności informacji pochodzących z rachunkowości w zarządzaniu: 1) spełnienie przez informacje wytworzone w rachunkowości określonych potrzeb informacyjnych i kryteriów jakościowych; 2) przyjęcie przez producentów informacji zarządczych roli „partnera biznesowego”, wspomagającego menedżerów przy podejmowaniu decyzji; 3) odpowiednie umiejscowienie działu rachunkowości w strukturze zarządzania (pracownik rachunkowości powinien być bliżej procesów; użytkowników informacji); 4) brak możliwości fizycznej obserwacji postępów prac (kierownictwo wyższych szczebli znacznie częściej wykorzystuje informacje rachunkowe). Oryginalność/Wartość – rachunkowość pełni kluczową rolę w systemach informacyjnych przedsiębiorstw. W związku z tym, identyfikacja czynników decydujących o dopasowaniu danych przekazywanych przez pracowników rachunkowości finansowej i zarządczej do potrzeb informacyjnych menedżerów jest niezwykle istotna. Zaprezentowane wyniki badań autorów zagranicznych mogą stanowić bazę porównawczą oraz zachętę do przeprowadzenia tego typu badań w polskich przedsiębiorstwach.

**Słowa kluczowe:** system rachunkowości, przydatność informacji rachunkowych, zarządzanie przedsiębiorstwem

### Wprowadzenie

System rachunkowości jest kluczowym elementem systemu informacyjnego przedsiębiorstw. Według Ch.T. Horngrena i współautorów, aby system informacyjny rachunkowości działał efektywnie musi posiadać cztery cechy. Po pierwsze, powinien zapewniać informację o posiadanych zasobach, umożliwiać ich kontrolę oraz efektywne wykorzystanie. Po drugie, ważne jest, aby system był kompatybilny, to znaczy odpowiadał strukturze organizacyjnej jednostki, potrzebom jej użytkowników w zakresie czynności rutynowych i nierutynowych. Po trzecie, system powinien być elastyczny, a więc być zdolny do przystosowania się do zmian w organizacji i otoczeniu. Po czwarte, koszty funkcjonowania tego

---

\* mgr Krzysztof Dziadek, Katedra Rachunkowości, Wydział Nauk Ekonomicznych, Politechnika Koszalińska, ul. Kwiatkowskiego 6e, 75-343 Koszalin, e-mail: krzysztof.dziadek@tu.koszalin.pl.

systemu, powinny kształtować się poniżej korzyści, które można uzyskać w wyniku stosowania systemu (efektywność kosztowa) (Horngren i in. 2005: 281).

Podstawowymi obszarami tworzącymi system rachunkowości jest rachunkowość finansowa i rachunkowość zarządcza. Należy podkreślić, iż pomimo tego, że rachunkowość zarządcza swoim zakresem ukierunkowana jest na potrzeby informacyjne menedżerów, to jednak, w przeciwieństwie do rachunkowości finansowej, nie funkcjonuje samodzielnie (Baran 2011: 15). W istocie na potrzeby procesów decyzyjnych rachunkowość zarządcza korzysta z ewidencji księgowej, sprawozdań finansowych, analiz finansowych – produktów rachunkowości finansowej. W związku z powyższym, badając przydatność produktów systemu rachunkowości w procesach zarządzania, należy uwzględnić oba elementy tego systemu.

Zasadniczym celem referatu jest przedstawienie czynników decydujących o przydatności informacji pochodzących z rachunkowości w zarządzaniu przedsiębiorstwem, z punktu widzenia wyników badań prezentowanych w literaturze zagranicznej.

## **1. Finansowe i niefinansowe źródła informacji zarządczej**

Obecnie zarządzanie przedsiębiorstwem wymaga podejmowania decyzji w skomplikowanym i niepewnym otoczeniu. Wynika to ze skracania cyklu życia produktu, coraz większej różnorodności oferowanych produktów i usług, szybszego postępu technologicznego, znacznego rozróżnienia segmentów klientów, a w wyniku tego mniejszej możliwości przewidywania ich preferencji, ogromnego rozróżnienia rynków i kanałów dystrybucji (Wouters i in. 2002: 82). W procesach zarządczych zachodzi więc potrzeba korzystania z różnych, ogólnie dostępnych dla decydentów źródeł informacji, w tym zarówno informacji finansowych i niefinansowych.

Informacje finansowe, dostarczane głównie za pomocą sformalizowanego systemu rachunkowości, tworzą i rozpowszechniają wiedzę na temat tego, co wydarzyło się w przeszłości. Wiedza ta umożliwia określenie pozycji finansowej, zmian tej pozycji, wyników przedsiębiorstwa oraz poziomu ryzyka zaangażowanego w prowadzenie działalności w jednostkach pieniężnych (Socea 2012: 51), a także pozwala prognozować efekty podejmowanych decyzji.

M. Hall podkreśla, że informacje finansowe wygenerowane w rachunkowości są dla decydenta w większym stopniu sposobem do rozwinięcia wiedzy o środowisku, w którym pracuje, aniżeli określonym wkładem wskazującym sposób rozwiązania problemów decyzyjnych (Hall 2010: 303). H.A. Simon i współautorzy zaznaczają, że zaletą tych informacji jest fakt, że uwidaczniają niewidoczne problemy wynikające z działań operacyjnych oraz umożliwiają niezależną weryfikację bieżących lub zakończonych operacji (Simon i in. 1954: 28). Zdaniem H.J.M. van der Veecken i M.J.F. Wouters informacje finansowe są szczególnie użyteczne, gdy menedżer ma do czynienia ze znaczną różnorodnością nakładów i uzyskiwanych efektów. Wówczas informacje te wyrażają efekt netto wszystkich zakłóceń oraz działań, które miały miejsce w przedsiębiorstwie (van der Veecken i in. 2002: 364). W związku ze sformalizowaniem reguł postępowania dotyczących gromadzenia, rejestrowania i raportowania informacji, stosowaniem jednolitej terminologii w systemie rachunkowości, informacje pochodzące z tego systemu tworzą wspólny język, za pomocą którego członkowie danej organizacji mogą komunikować się ze sobą (Wouters i in. 2002: 83).

Informacje niefinansowe są wytwarzane oraz ujawniane w niestandardowej i niesformalizowanej formie. Można do nich zaliczyć obserwację fizycznych rezultatów, analizę dokumentów technicznych, konsultacje z pracownikami i klientami, wykorzystywanie doświadczenia decydenta zdobytego podczas podejmowania wcześniejszych decyzji, jego dobre przeczucie, a nawet plotkę. Zaletą informacji niefinansowych jest fakt, że są one przeważnie dostępne zanim system rachunkowości będzie w stanie dostarczyć wymagane informacje na temat danego zjawiska (Hall 2010: 305). Informacje niefinansowe eliminują zatem niedoskonałości systemu rachunkowości, dostarczając w odpowiednim czasie informacji potrzebnej do podjęcia właściwej decyzji.

Menedżerowie z reguły poszukują w szczególności informacji, które umożliwiają monitorowanie czynności w ramach różnych funkcji operacyjnych (np. produkcja, sprzedaż, marketing) oraz stanowią wsparcie w nietypowych, jednorazowych sytuacjach decyzyjnych. W związku z tym traktowanie danych finansowych jako jedynej bazy porównawczej może okazać się niewystarczające. Korzystanie z informacji pochodzących z różnych źródeł pozwala potwierdzić ich zgodność ze stanem faktycznym, uzupełnić brakującą wiedzę, a nawet skorygować błędy wynikające z czynników ludzkich (błędy rejestracji) lub systemowych (błędy związane z dobraniem kryteriów wyznaczonych przy tworzeniu systemu informacyjnego).

## **2. Wymagania w zakresie jakości informacji generowanych w rachunkowości a kryteria jakościowe na potrzeby zarządzania**

Istotną cechą decydującą o użyteczności informacji wytworzonych w rachunkowości na potrzeby zarządzania jest ich jakość. Rada Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (IASB) razem z Radą Standardów Sprawozdawczości Finansowej USA (FASB) uzgodniły wspólne cechy jakościowe, jakie winny posiadać sprawozdania finansowe sporządzone według MSR/MSSF i USGAAP. Warto je tutaj przytoczyć ze względu na fakt, że użytkownikami informacji wynikających z ewidencji księgowej i ze sporządzonych na ich podstawie sprawozdań finansowych, są również menedżerowie. IASB i FASB wyróżniają fundamentalne i wzbogacone cechy jakościowe, które poprawiają użyteczność informacji sprawozdawczych. Prezentuje je tabela 1.

W odniesieniu do przedsiębiorstw niestosujących międzynarodowych regulacji rachunkowości (międzynarodowej polityki rachunkowości), kryteria jakościowe informacji wytwarzanych w rachunkowości wskazują krajowe zasady (polityki) rachunkowości, które mogą być określane w formie standardów (głównie w krajach anglosaskich) lub przepisów prawa (np. w Polsce regulacje dotyczące rachunkowości określono w stosownych ustawach i rozporządzeniach; w Niemczech odnośne uregulowania można znaleźć w trzeciej księdze kodeksu handlowego i przepisach prawa podatkowego).

S.M. McKinnon i W.J. Jr Bruns precyzują trzy istotne cechy jakościowe, które powinny posiadać informacje generowane przez rachunkowość, aby były użyteczne dla menedżerów (McKinnon, Bruns 1992; van der Veeken, Wouters 2002: 347):

- 1) przekazane na czas (ang. *timely*) – zarzutami często wysuwany przez kierownictwo jest opóźnienie w dostarczaniu potrzebnych informacji; wynika to przede wszystkim ze stosowanych w rachunkowości kryteriów pomiaru i ujmowania zdarzeń, których zaistnienie jest pewne; menedżerowie z kolei muszą podejmować decyzje również w warunkach znacznej niepewności;

- 2) niezawodne (ang. *reliable*) – chodzi tutaj głównie o to, aby informacja była systematycznie uaktualniana do istniejących warunków otoczenia, konsekwentnie wykorzystywała spójne definicje oraz wynikała z dokładnej i systematycznej rejestracji;
- 3) istotne (ang. *relevant*) – nadmierna agregacja danych finansowych może przesłaniać menedżerom kluczowe problemy; zakres udostępnianych informacji powinien umożliwiać określenie statusu wykonanych operacji oraz, w razie potrzeby, wspierać decyzje korygujące powstałe odchylenia, stanowiące zagrożenie dla realizacji planów i celów.

**Tabela 1**

Kryteria jakościowe użytecznych informacji sprawozdawczych według IASB i FASB

Fundamentalne cechy jakości informacji sprawozdawczej	
Przydatność	Przydatna informacja to taka, która może wpłynąć na decyzje użytkowników. Aby wpływ ten miał miejsce, informacje muszą posiadać wartość przewidyującą i/lub wartość potwierdzającą. Wartość przewidyująca informacji występuje wówczas, gdy może być ona wykorzystana do prognozowania przyszłych wyników. Wartość potwierdzająca informacji odnosi się do wiedzy na temat poprzednich ocen (potwierdza ją lub uzupełnia). Przydatne informacje dostarczane użytkownikom muszą być także istotne. Pominięcie lub zniekształcenie istotnych informacji może bowiem powodować, iż decydent podejmie inną, całkiem odmienną decyzję, niż w przypadku spełnienia przez informacje kryterium istotności.
Wierna prezentacja	Informacje wynikające ze sprawozdania wiernie odzwierciedlają zachodzące zjawiska, informacje są: kompletne, neutralne i wolne od błędów. Kompletność informacji wyraża się w konieczności przedstawienia wszystkich informacji wymaganych do zrozumienia określonego zjawiska. Neutralność informacji odrzuca wszelkie przejawy stronniczości związanej wyborem i przedstawianiem informacji w sprawozdaniu, w szczególności poprzez subiektywne spojrzenie, wyważanie, podkreślanie, ignorowanie lub w inny sposób manipulowanie ujawnianą informacją. Niezawieranie błędów przez informację odnosi się do zarówno do opisu zjawisk (czy nie zawiera pomyłek lub pominięć), które zaszły w okresie oraz samego procesu tworzenia informacji (czy właściwie je dobrano i wykorzystano).
Cechy jakościowe wzbogacające informacje sprawozdawcze	
Porównywalność	Porównywalność pozwala zidentyfikować i zrozumieć podobieństwa i różnice między pozycjami w sprawozdaniu jednostki w danym okresie w porównaniu z innymi okresami lub w analogicznym okresie z innymi jednostkami.
Sprawdzalność	Sprawdzalność umożliwia odbiorcom informacji uzyskanie zapewnienia, iż informacja wiernie odzwierciedla zjawiska ekonomiczne, które ma zaprezentować.
Terminowość	Informacje, które mogą wpływać na podejmowane decyzje powinny być dostarczane w odpowiednim czasie.
Zrozumiałość	Zrozumiałość informacji przejawia się przez jasne i zwięzłe klasyfikowanie, charakteryzowanie i prezentowanie informacji w sprawozdaniu.

Źródło: opracowanie własne na podstawie (*Założenia koncepcyjne...* 2011).

B. Pierce i T. O'Dea na potrzeby analizy porównawczej percepcji menedżerów (działu produkcji i sprzedaży) oraz pracowników rachunkowości zarządczej w zakresie tworzonych przez nich informacji, wymieniają pięć komponentów jakości informacji: istotność (ang. *relevance*), dokładność (ang. *accuracy*), przekazanie na czas (ang. *timely*), zadowolenie

kierownika ds. produkcji/sprzedaży (ang. *satisfactory to the head of production/sales*), uaktualnianie informacji dla zmieniających się potrzeb menedżerów (ang. *kept up to date for changing needs of managers*)<sup>1</sup>. Autorzy zaobserwowali znaczną zgodność badanych w zakresie postrzegania istotności i dokładności informacji rachunkowych przekazywanych na potrzeby zarządzania, natomiast znaczna większość posiadała odmienny punkt widzenia w odniesieniu do przekazywania informacji na czas i zadowolenia kierownictwa z uzyskiwanych aktualnych danych. Należy w tym miejscu dodać, iż oceny jakościowe informacji podawane przez ich producentów (pracowników rachunkowości zarządczej) były z reguły wyższe od tych wskazanych przez menedżerów, przy czym różnica ta była szczególnie widoczna w porównaniu z notami kierowników zorientowanych na procesy sprzedaży (Pierce, O'Dea 2003: 267–269).

### 3. Czynniki decydujące o wykorzystaniu produktów rachunkowości przez menedżerów

O tym, jakie informacje są potrzebne w zarządzaniu, najlepiej wiedzą sami ich użytkownicy, czyli menedżerowie. B. Pierce i T. O'Dea świadomi odmiennego punktu widzenia menedżerów i pracowników rachunkowości zarządczej na temat przydatności informacji rachunkowych w zarządzaniu, zapytali tych pierwszych, jakie zmiany należałoby wprowadzić, aby te informacje spełniały ich oczekiwania. Pytania badawcze ukierunkowano na dwie zasadnicze kwestie:

- jakie w opinii menedżerów konieczne są zmiany w zakresie informacji wytwarzanych przez pracowników rachunkowości zarządczej, oraz
- jakie zmiany postaw są potrzebne w odniesieniu pracowników rachunkowości zarządczej,
- aby wytwarzane informacje były bardziej użyteczne dla menedżerów.

Postulowane przez menedżerów zmiany, dotyczące informacji otrzymywanych od pracowników rachunkowości, można podsumować następująco:

- konieczna jest eliminacja opóźnień w dostarczaniu potrzebnych informacji,
- należy poszerzyć zakres przekazywanych informacji,
- trzeba zwiększyć elastyczność informacji,
- informacje muszą być prezentowane w lepszej, bardziej czytelnej formie.

W prowadzonych wywiadach, najczęściej wysuwany przez menedżerów problemem był **problem opóźnień** w dostarczaniu właściwych informacji (aż 19 z 22 kierowników

---

<sup>1</sup> Badacze zbadali, jaka jest opinia 22 kierowników (po 11 z działu produkcji oraz sprzedaży) i 11 pracowników rachunkowości zarządczej, zatrudnionych w tych samych przedsiębiorstwach, na temat użyteczności informacji wytwarzanych w systemach rachunkowości. W badaniach zastosowano metodę triangulacji – wykorzystano dwie różne metody, weryfikujące poprawność uzyskiwanych wyników. Zebrany materiał empiryczny miał charakter ilościowy i jakościowy. Badania były realizowane w dwóch etapach. W pierwszej kolejności wysłane zostały drogą pocztową ankiety do badanych jednostek, w których respondenci mieli ocenić jakość informacji wykorzystywanych na potrzeby zarządzania oraz częstotliwość wykorzystywania informacji wytworzonych w wybranych metodach rachunkowości zarządczej. Po zebraniu ankiet od jednostek porównano i określono dysproporcje w sposobie postrzegania w badanych obszarach pomiędzy producentem i odbiorcą informacji z rachunkowości. W kolejnym etapie, w tych samych jednostkach przeprowadzono wywiady z menedżerami, których zapytano o pożądane kierunki udoskonalenia informacji produkowanych w rachunkowości zarządczej oraz wymaganych zmian w odniesieniu do postaw pracowników rachunkowości, które zapewniłyby lepsze wypełnianie ich roli jako dostawcy informacji.

poruszało tę kwestię). Dotyczy to przede wszystkim pilnych, niestandardowych informacji na potrzeby podejmowania jednorazowych decyzji<sup>2</sup>.

Znamienny jest fakt, że problem opóźnienia w otrzymywaniu właściwych informacji zarządczych nie ominął przedsiębiorstw posiadających bardziej wyrafinowane systemy informacyjne, których celem jest pozyskiwanie dokładniejszych danych. Przykładowo, kierownik działu produkcji w jednostce, w której wdrożono system rachunku kosztów działań, zauważył, że informacja na temat rocznej produkcji zwykle spóźnia się o 6 miesięcy. Wynika to z konstrukcji systemu opartego na rocznej sprawozdawczości, podczas gdy określone informacje są pożądane w ujęciu miesięcznym (Pierce, O'Dea 2003: 274–275).

Kolejną zmianą, która mogłaby zapewnić, że informacje wytworzone w rachunkowości byłyby bardziej użyteczne w zarządzaniu jest **szersze ujęcie informacji** generowanych w sprawozdaniach wewnętrznych (11 z 22 postulowało za zmianami w tym obszarze). Kierownicy zarzucali, że oparcie analizy wyników działalności wyłącznie na miernikach finansowych stanowi znaczne ograniczenie. Mierniki finansowe wskazują efekt końcowy podjętych decyzji. Według opinii menedżerów w przypadku pojawienia się problemów nie tłumaczą one przyczyny ich powstania. W takim wypadku bardziej użyteczne są mierniki niefinansowe, które w połączeniu z miernikami finansowymi zwiększyłyby wartość poznawczą prowadzonych analiz (Pierce, O'Dea 2003: 275).

Poza tym menedżerowie oczekują **zwiększenia elastyczności informacji rachunkowych**, przez co należy rozumieć tworzenie bardziej istotnych informacji, dostosowanych do potrzeb i mniej standardowych. Kierownicy, szczególnej krytyce poddali nadmiar treści w raportach<sup>3</sup> oraz postaw księgowych, którzy działają asekuracyjnie i zgodnie z procedurami<sup>4</sup> – wynika to z faktu, że są oceniani nie za istotność przekazywanych informacji, ale sprawozdawczość w wyznaczonych ramach czasowych. B. Pierce i T. O'Dea udowodnili, że do rozwiązania problemu elastyczności zazwyczaj nie wystarczy implementacja nowoczesnego systemu wspomagającego proces decyzyjny. Przykładem są dwa przypadki przedsiębiorstw, w których wykorzystuje się system SAP (*Systems, Applications, and Produkt in Data Processing*). Zdaniem menedżerów „można żyć bez połowy uzyskiwanych informacji”, natomiast braki informacyjne trzeba uzupełniać „produkcją” informacji na własną rękę, zwykle za pomocą arkuszy kalkulacyjnych (Pierce, O'Dea 2003: 267–267).

Inną pożądaną modyfikacją w odniesieniu do informacji tworzonych w rachunkowości jest **zmiana sposobu prezentacji informacji** zarządczych. Menedżerowie wyrażają pogląd, iż bardzo często otrzymywane dane są przeładowane liczbami<sup>5</sup>, które często trudno jest porównać do założeń budżetowych. Bardziej przyjazne i czytelne dla użytkowników

<sup>2</sup> Przykładowe odpowiedzi menedżerów: „...standardowe sprawozdania są ok., ale niestandardowe nie przychodzi na czas”; „...na pilne informacje trzeba czekać trzy albo cztery dni”.

<sup>3</sup> Przykładowe opinie menedżerów: „...system ukazywał sześćsetstronicowe raporty na koniec każdego miesiąca, do których nikt nie zaglądał”; „Nie maksymalizujesz zysków tworząc sprawozdania. Maksymalizujesz zyski przez przekazanie informacji, które są potrzebne, natomiast często jest tak, że informacje tylko wędrują z rąk do rąk”.

<sup>4</sup> Przykładowe odpowiedzi menedżerów: „Rozmawiamy z księgowymi, ale ta rozmowa nie prowadzi do niczego. Przykładowo ich postawa dotycząca sumy koszyka kosztów...jeśli go nie zastosujesz do swojego produktu, to na pewno można go zastosować do innego produktu”; „Księgowi posiadają tak dużo informacji, ale są asekuracyjni...oni zwykle nie udostępniają informacji bardzo często i łatwo”.

<sup>5</sup> Przykładowe opinie menedżerów: „Okropnie dużo jest do czytania w naszych sprawozdaniach”, „Dostaję 14 cali [35cm] wydruku każdego miesiąca, z czego wykorzystuję 5 stron...do emerytury nie zdążysz przeanalizować dogłębnie tych wydruków”.

informacje są raporty zawierające rysunki i wykresy<sup>6</sup>, które pozwalają skupić się na kluczowych miernikach (Pierce, O'Dea 2003: 278).

Kolejnym warunkiem szerszego wykorzystania danych rachunkowych przez menedżerów jest **odrzućcie tradycyjnych postaw** przyjmowanych przez pracowników rachunkowości zarządczej: roli policjanta biznesowego (ang. *corporate policeman*), strażnika (ang. *watchdog*) i osoby zbierającej wyniki (ang. *scorekeeper*), na rzecz postaw sprzyjających współpracy z kierownictwem: partner biznesowy (ang. *business partner*), adwokat biznesowy (ang. *advocate business*). Współcześnie uznaje się, że menedżerowie potrzebują „hybrydowego księgowego”, czyli takiego, który posiada wiedzę z zakresu finansów oraz jest świadomy procesów biznesowych, z jakimi jednostka gospodarcza musi się zmagać (Granlund, Lukka 1998; Pierce, O'Dea 2003: 259).

T.M. Hopper dowiódł, że znaczna większość menedżerów oczekuje od swoich pracowników rachunkowości zarządczej, aby realizowali **funkcję usługową** wobec kierownictwa. W odniesieniu do zarządzających przedsiębiorstwem pracownicy rachunkowości powinni przewidywać potrzeby informacyjne swoich menedżerów, wspierając ich w sprawowaniu kontroli (Hopper 1980: 402). W wywiadach przeprowadzonych wśród pracowników rachunkowości zarządczej, zapytano o funkcję, jaką ci pracownicy pełnią w przedsiębiorstwach. Większość respondentów podkreślała rolę usługową, w której duży priorytet stanowiły działania usprawniające łączność z menedżerami i specjalnymi projektami. Znacznie mniej osób określało swoją rolę związaną z wypełnianiem obowiązków w zakresie księgowości.

Wywiady z menedżerami przeprowadzone przez B. Pierce i T. O'Dea również wskazują na potrzebę zmiany roli rachunkowości zarządczej. Zgodnie z opinią respondentów, pracownicy tego działu powinni przyjąć **postawę „partnera biznesowego”**. Takie podejście może polegać na złagodzeniu granic funkcjonalnych pomiędzy menedżerami a pracownikami rachunkowości zarządczej – ci pierwsi powinni mieć możliwość uczestnictwa w projektowaniu i uaktualnianiu systemów informacyjnych, drudzy natomiast powinni więcej angażować się w działalność operacyjną np. poprzez wspieranie procesów produkcji, sprzedaży, marketingu. W odpowiedziach menedżerów podkreślano, że pracownicy rachunkowości zarządczej posiadają znaczną wiedzę z zakresu finansów i rachunkowości, w związku z czym mogą być bardziej skuteczni jako aktywni członkowie grup menedżerów, niż produkować standardowe sprawozdania. Aby producenci informacji rachunkowych byli bardziej wyczuleni na problemy operacyjne powinni w strukturze organizacyjnej być ulokowani bliżej menedżerów (Pierce, O'Dea 2003: 279–281). Autorzy podsumowując swoje badania dochodzą do wniosku, że pracownicy rachunkowości będą mogli zaspokajać w szerokim zakresie potrzeby informacyjne różnych menedżerów operacyjnych, jeżeli będą posiadali (Pierce, O'Dea 2003: 286–287):

- wiedzę potrzebną do dostosowania dostępnych informacji do potrzeb określonych sytuacji oraz do osiągnięcia równowagi między sprawnością techniczną a organizacyjną<sup>7</sup>,

<sup>6</sup> Przykładowe odpowiedzi menedżerów: „Brakuje rysunków – tu są same liczby. Zbieram dane... i przygotowuję samodzielnie wykresy”; „Wiem o tym, że zarządzanie czasami lubi zobaczyć histogram zamiast masy liczb...”

<sup>7</sup> Przez sprawność techniczną należy rozumieć zdolność pracownika rachunkowości zarządczej do wypełniania funkcji kontrolno-sprawozdawczej, która polega na dostarczaniu wystandaryzowanej informacji na temat zaszczości gospodarczych. Sprawność funkcjonalna jest osiągnięta, jeśli dostawca informacji rozumie potrzeby

- dobre rozeznanie na temat różnych obszarów działalności przedsiębiorstwa (np. produkcja, marketing, IT),
- dobrze rozbudowany zestaw społecznych i interpersonalnych umiejętności.

Wykorzystaniu informacji wytworzonych w rachunkowości może także sprzyjać **brak możliwości obserwacji procesów**. Badania H.J.M. van der Veeken i M.J.F. Wouters wskazują na zależność, według której kierownictwo wyższego szczebla znacznie częściej sięga po informacje rachunkowe, aniżeli kierownicy ulokowani na niższych poziomach struktury organizacyjnej. Wynika to przede wszystkim z faktu, że ci pierwsi nie mają styczności z wykonywanymi operacjami. W badanej przez autorów jednostce (przedsiębiorstwo budowlane), informacje pochodzące z ewidencji księgowej służyły menedżerom wyższego szczebla do monitorowania statusu realizacji projektu, w oparciu o bieżące i dopuszczalne koszty. W przypadku stwierdzenia problemów, menedżerowie poddawali szczegółowej analizie dane księgowe, po czym konsultowali z podwładnymi przyczyny niepowodzeń i możliwe rozwiązania korygujące. Z kolei menedżerowie niższych poziomów (menedżerowie operacyjni) mieli styczność z wykonywaną pracą, dzięki czemu mogli obserwować zjawiska zachodzące w trakcie jej realizacji. W związku z tym pomiar postępu prac odbywał się przy wykorzystaniu kilku mierników operacyjnych pochodzących z planów (np. pomiar wykorzystania zasobów i określenie odchyłeń od założonych planów). Według kierowników niższego szczebla dane z ewidencji księgowej nie wnosiły dla nich nowych informacji, a jeżeli liczby w nich zawarte wskazywały odmienną sytuację niż zakładali, oznaczało to, że są błędne (van der Veeken, Wouters 2002: 359–362).

**Spoleczne interakcje** również implikują wykorzystanie informacji wytworzonych przez system rachunkowości w procesach decyzyjnych. Zdaniem T. Tjosvold i M. Poon menedżerowie i pracownicy posiadają zbyt ograniczone zdolności poznawcze dla zrozumienia problemu, stworzenia wszystkich możliwych rozwiązań alternatywnych oraz wyboru i wdrożenia tych, które najlepiej sprzyjają realizacji celów. Bardzo pomocna w podejmowaniu decyzji może być współpraca na linii księgowy-menedżer, która pozwala przezwyciężyć uprzedzenia, nawiązać konstruktywną dyskusję oraz docenić informacje wytworzone w rachunkowości (Tjosvold, Poon 1998: 328). Z przeprowadzonych przez autorów wywiadów z menedżerami i księgowymi wynikają dwa podstawowe wnioski. Po pierwsze, cele menedżerów i księgowych mające charakter kooperacyjny umożliwiają z większym prawdopodobieństwem otwarte dyskusje poglądów, natomiast cele mające charakter niezależny lub współzawodniczący mogą tę wymianę poglądów zakłócać (aczkolwiek jej nie wykluczają). Po drugie, przyjmowanie odmiennych postaw przez księgowych („udzielający wsparcia” lub „strażnik”) może wiązać się z charakterem celów oraz interakcji między zainteresowanymi stronami. Udzielanie wsparcia przez księgowego jest najczęściej połączone z realizowaniem przez menedżerów i księgowych, kooperujących celów i otwartą wymianą poglądów, natomiast jeżeli księgowy przyjmuje rolę „strażnika”, wówczas zwykle cele są konkurujące i dyskusja ma charakter zamknięty. Należy jednak zaznaczyć, że w praktyce można spotkać przypadki, w których księgowy – strażnik realizuje cele kooperujące w stosunku do menedżera i otwarcie prezentuje swoje poglądy na temat określonych problemów (Tjosvold, Poon 1998: 340).



Podstawowym warunkiem decydującym o współpracy menedżerów i księgowych jest wyznaczanie dla tych grup pracowników celów w taki sposób, aby wzajemnie się uzupełniały. Komunikacja między księgowymi i menedżerami, którzy mają jeden wspólny cel sprzyja wspólnemu zrozumieniu i porozumieniu oraz sprawia, że obie grupy pracują dla obopólnej korzyści. Wówczas powszechne jest odczucie, że sukces jednej strony jest sukcesem również tej drugiej, tak jak niewłaściwe wyniki są powodem do frustracji współpartnera (Tjosvold, Poon 1998: 341). Takie relacje sprawiają, że strony nie bronią się przed poglądami innych, ale biorą pod uwagę różne informacje, pomysły, argumenty, weryfikują dotychczasowe ustalenia, co w konsekwencji umożliwia usprawnianie funkcjonującego systemu informacyjnego, w tym systemu rachunkowości.

### Uwagi końcowe

Systemy informacyjne rachunkowości odgrywają obecnie ważną rolę w dostarczaniu użytecznych informacji kadrze zarządzającej. Zdaniem P. Druckera nowoczesne technologie informacyjne nie „wypracowały” dotąd nowych informacji, które można wykorzystać w zarządzaniu, lecz zajęły się gromadzeniem i cyfrowym przetwarzaniem danych, mieszczących się w ramach tradycyjnej rachunkowości (Drucker 2009: 108). Autor zauważa również, że większość menedżerów ma problem ze zdefiniowaniem własnych potrzeb informacyjnych. Dlatego obowiązki zorganizowania systemu dystrybucji informacji zarządczych są delegowane przez zarządzających na pracowników działu IT i rachunkowości (Drucker 2009: 134). P. Drucker ostatecznie dochodzi do konkluzji, że kierownicy częściej zwracają się o pomoc do księgowych, gdyż uzyskują od nich wystarczające informacje do realizacji zadań operacyjnych (duży walor poznawczy przypisuje rachunkowi kosztów). Z kolei informatycy stawiają błędne założenie, że kierownictwo potrzebuje jak najwięcej danych, lepszej technologii i większej prędkości przetwarzania danych (Drucker 2009: 109).

Na podstawie analizy literatury zagranicznej zidentyfikowano następujące czynniki decydujące o użyteczności informacji rachunkowych w zarządzaniu przedsiębiorstwem:

- informacje dostarczane menedżerom powinny sprostać potrzebom informacyjnym odbiorców tych informacji oraz wymaganiom w zakresie jakości (użyteczna informacja to taka, która jest aktualna, elastyczna, zawiera szeroki kontekst oraz zaprezentowana jest w dostępnej dla odbiorcy formie);
- księgowi i pracownicy rachunkowości zarządczej muszą w przedsiębiorstwie przyjmować rolę „partnera biznesowego”, wspomagającego menedżerów przy podejmowaniu decyzji; w tym celu producenci informacji winni posiadać stosowną wiedzę na temat warunków funkcjonowania biznesu jednostki, potrzeb i wymagań informacyjnych kierownictwa oraz umiejętność współpracy w zespole menedżerów i specjalistów, którzy posiadają inną wiedzę, odmienny punkt widzenia, a także różne doświadczenia w rozwiązywaniu problemów;
- dział rachunkowości powinien zostać umiejscowiony w strukturze zarządzania bliżej użytkowników informacji i operacji; dzięki temu możliwe będzie lepsze zrozumienie procesów zachodzących w jednostce, zidentyfikowanie obszarów problemowych, a także rozpoznanie bieżących oczekiwań kadr menedżerskich w odniesieniu o przekazywanych im informacji zarządczych;
- brak możliwości obserwacji procesów; po informacje wytworzone w rachunkowości sięgają głównie kierownicy wyższych szczebli, którzy nie mają styczności z wyko-

nywanymi pracami; ich ocena na temat statusu operacji odbywa się na podstawie otrzymywanych raportów wygenerowanych z systemu rachunkowości oraz w wyniku rozmów z podwładnymi; z kolei kierownicy niższych szczebli bazują głównie na fizycznej obserwacji postępów prac, planach wynikających z dokumentów, własnym doświadczeniu, a nawet intuicji.

## Literatura

- Baran W. (2011), *Warunki funkcjonowania systemu rachunkowości zarządczej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 625, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 32, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Hall M. (2010), *Accounting Information and managerial work*, „Accounting, Organizations and Society” nr 35.
- Drucker P. (2009), *Zarządzanie w XXI wieku – wyzwania*, MT Biznes, Warszawa.
- Hopper T.M. (1980), *Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures*, „Accounting, Organizations and Society” Vol. 5, nr 5.
- Horngren Ch.T., Harrison Jr. W.T., Bamber L.S. (2005), *Accounting*, Prentice Hall, Inc., New Jersey.
- McKinnon S.M., Bruns W.J. Jr (1992), *The information mosaic*, Harvard Business School Press.
- Pierce B., O’Dea T. (2003), *Management accounting information and the needs of managers. Perceptions of managers and accountants compared*, „The British Accounting Review” nr 35.
- Simon H.A., Kozmetsky G., Guetzkow H., Tyndall G. (1954), *Centralization vs. Decentralization in organizing the controller's department*, New York: The Controllership Foundation.
- Socea A.D. (2012), *Managerial decision-making and financial accounting information*, „Procedia – Social and Behavioral Sciences” nr 58.
- Tjosvold D., Poon M. (1998), *Using and Valuing Accounting Information: Joint Decision Making Between Accountants and Retail Managers*, „Group Decision and Negotiation” nr 7.
- Wouters M., Verdaasdonk P. (2002), *Supporting Management Decisions with Ex ante Accounting Information*, „European Management Journal” Vol. 20, No. 1.
- Van der Veeken H.J.M., Wouters M.J.F. (2002), *Using accounting information systems by operations managers in a project company*, „Management Accounting Research” nr 13.
- Założenie koncepcyjne sprawozdawczości finansowej (2011), w: *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.

### DETERMINANTS OF USEFULNESS OF INFORMATION FROM THE ACCOUNTING SYSTEM IN MANAGEMENT IN LIGHT OF THE FOREIGN LITERATURE

**Abstract:** Purpose – the aim of this paper is to show the factors influencing the usage of information generated in the accounting systems in business management. Design/Methodology/Approach – the research method adopted for the implementation of the mentioned objective is the method of analysis of foreign literature, presenting the research findings related to the issue of usefulness of the information, which is generated by the accounting department in order to solve managerial problems. Findings – the findings from the research include the following factors that affect the usefulness of the accounting information by managers: 1) the accounting information should meet the specified information needs and requirements of quality; 2) the adoption by accountants the role "business partner" who support managers in making decisions, 3) the appropriate location of the accounting department in management structure (accountants should be closer to the operational processes; users of accounting information); 4) impossibility of physical observation of the work progress (higher-lever managers more often use the accounting data). Originality/Value – accounting system plays a crucial role in the company's information system. Therefore, it is essential to identify the factors which can help accounting informations meet the managers requirements. Presented foreign research findings could be use as a basis for comparison with the research conducted in Polish business units.

**Keywords:** accounting system, the usefulness of the accounting information, business management

## **Cytowanie**

Dziadek K. (2013), *Czynniki decydujące o wykorzystaniu informacji z systemu rachunkowości w zarządzaniu w świetle literatury zagranicznej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 765, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 61, t. 2, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 403–413; [www.wneiz.pl/frfu](http://www.wneiz.pl/frfu).

