

ANNA SZYCHTA

**ETAPY EWOLUCJI
I KIERUNKI INTEGRACJI METOD
RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ**



WYDAWNICTWO UNIWERSYTETU ŁÓDZKIEGO • ŁÓDŹ 2008

5763459764763765768763434634645834

576345976476376576876343463

57634597647637657687634346346458347764

• ROZPRAWY HABILITACYJNE UNIWERSYTETU ŁÓDZKIEGO •

ANNA SZYCHTA

**ETAPY EWOLUCJI
I KIERUNKI INTEGRACJI METOD
RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ**



WYDAWNICTWO UNIWERSYTETU ŁÓDZKIEGO • ŁÓDŹ 2008

RECENZENT

Jerzy Gierusz

REDAKTOR WYDAWNICTWA UŁ

Iwona Gos

REDAKTOR TECHNICZNY

Jolanta Kędzierska

SKŁAD KOMPUTEROWY

Anna Krysiak

KOREKTOR

Bogusława Kwiatkowska

OKŁADKĘ PROJEKTOWAŁA

Barbara Grzejszczak

© Copyright by Anna Szycha, 2008

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
2008

Dodruk. Nakład 500 egz.

Ark. druk. 34,375. Papier kl. III, 80 g, 70 × 100

Przyjęto do Wydawnictwa UŁ 26.03.2008 r.

Zam. 115/4339/2008. Cena zł 35,-

Drukarnia Uniwersytetu Łódzkiego
90-131 Łódź, ul. Lindleya 8

ISBN 978-83-7525-065-7

SPIS TREŚCI

Wstęp	7
-------------	---

CZĘŚĆ I. OD RACHUNKU KOSZTÓW PRODUKCJI DO STRATEGICZNEJ RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ

Rozdział 1. Ewolucyjny charakter rachunkowości zarządczej	23
1.1. Fazy rozwoju rachunkowości zarządczej a epoki przemian cywilizacyjnych .	23
1.1.1. Istota i fazy rozwoju rachunkowości zarządczej	23
1.1.2. Podstawowe atrybuty epoki industrialnej i postindustrialnej	30
1.2. Ewolucja koncepcji i praktyki rachunkowości zarządczej w epoce industrialnej	35
1.2.1. Rachunek kosztów produkcji w XIX w. jako początek rozwoju rachunkowości zarządczej	35
1.2.2. Kierunki i tempo rozwoju rachunkowości zarządczej w dobie industrialnej	37
1.2.2.1. Koncepcje i praktyka rachunkowości zarządczej do 1950 r. .	37
1.2.2.2. Rachunkowość zarządcza w latach 1950–1965	52
1.2.2.3. Tendencje rozwoju rachunkowości zarządczej w latach 1965–1985	63
1.2.3. Anglo-amerykańska rachunkowość zarządcza a zarys rozwoju metod rachunkowości dla potrzeb zarządzania w Japonii i Niemczech	71
1.2.4. Utrata istotności decyzyjnej informacji dostarczanych przez system rachunkowości	76
Rozdział 2. Koncepcje i zastosowanie rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach epoki postindustrialnej	83
2.1. Otoczenie rachunkowości zarządczej w gospodarce informacji i wiedzy . . .	83
2.1.1. Wyznaczniki przemian ekonomiczno-społecznych na przełomie wieku XX i XXI	83
2.1.2. Główne kategorie i koncepcje właściwe nowej gospodarce, uwzględniane w rachunkowości zarządczej	91
2.1.2.1. Wiedza, aktywa niematerialne i kapitał intelektualny	93
2.1.2.2. Koncepcja społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw	102
2.1.2.3. Koncepcje <i>stakeholders</i> i <i>shareholders</i> a tworzenie wartości dla klientów i akcjonariuszy	105
2.1.2.4. Procesowa organizacja przedsiębiorstwa	109
2.2. Zmiana roli rachunkowości zarządczej i rozwój jej metod w gospodarce postindustrialnej	113

2.2.1. Nowe tendencje rozwoju teorii i praktyki rachunkowości zarządczej .	113
2.2.1.1. W kierunku nowych metod rachunku kosztów oraz pomiaru wyników (rozwój w latach 1985–1995)	113
2.2.1.2. Ewolucja zakresu rachunkowości zarządczej oraz integracja jej metod po roku 1995	125
2.2.1.3. Kierunki i metody badań naukowych w rachunkowości zarządczej na przełomie wieku XX i XXI	141
2.2.1.4. Atrybuty współczesnych specjalistów rachunkowości zarządczej a zastosowanie jej metod	152
2.2.2. Strategiczna rachunkowość zarządcza a zarządzanie kosztami	165
2.2.2.1. Zarys kształtowania się koncepcji strategicznej rachunkowości zarządczej	165
2.2.2.2. Koncepcje i metody zaliczane do strategicznej rachunkowości zarządczej	176
2.2.2.3. Rola rachunkowości zarządczej w zarządzaniu kosztami	180
Rozdział 3. Rozwój rachunkowości zarządczej w Polsce na tle tendencji światowych	189
3.1. Zróżnicowanie a podobieństwo rachunkowości zarządczej w krajach i regionach świata	189
3.1.1. Zarys regionalnych i krajowych tendencji rozwoju rachunkowości zarządczej	189
3.1.2. Czynniki współczesnego zróżnicowania i konwergencji praktyki rachunkowości zarządczej	205
3.2. Koncepcyjne podstawy i czynniki rozwoju rachunkowości zarządczej w Polsce	211
3.3. Zakres wdrożenia metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce w świetle badań empirycznych	222
3.3.1. Przegląd badań empirycznych przeprowadzonych po roku 1990	222
3.3.2. Przedstawienie i analiza wyników własnych badań empirycznych	227
3.3.2.1. Metodologia badań	227
3.3.2.2. Charakterystyka jednostek gospodarczych objętych badaniami ankietowymi	230
3.3.2.3. Zakres zastosowania metod rachunkowości zarządczej w świetle badania empirycznego z roku 1999	232
3.3.2.4. Wykorzystanie metod i rola specjalistów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce według opinii respondentów z roku 2005	236
3.4. Ocena zastosowania i pożądane kierunki rozwoju rachunkowości zarządczej w Polsce	247

CZĘŚĆ II. W KIERUNKU INTEGROWANIA METOD I KONWERGENCJI SYSTEMÓW RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ W GLOBALNEJ GOSPODARCE OPARTEJ NA WIEDZY

Rozdział 4. Rachunek kosztów działań jako podstawa zarządzania procesami i kosztami	253
4.1. Historyczne źródła koncepcji rachunku kosztów działań (<i>Activity-Based Costing – ABC</i>)	253
4.2. Od rachunku kosztów działań do zarządzania na podstawie działań (<i>Activity-Based Management – ABM</i>)	260
4.3. Rozwinięte modele rachunku kosztów działań	270
4.3.1. Modele rachunku kosztów działań według opracowania CAM-I	270

4.3.2. Propozycja własna rozwinięcia wymiaru rozliczania kosztów działań w rachunku ABC	275
4.4. Generacje i odmiany rachunku kosztów działań	279
4.4.1. Próby modyfikacji rachunku ABC w teorii i praktyce	279
4.4.2. Rachunek kosztów procesów w ujęciu autorów niemieckich	286
4.4.3. Integracja rachunku kosztów działań (procesów) z rachunkiem kosztów zmiennych	299
4.4.4. <i>Time-Driven ABC</i> : nowe podejście do rachunku kosztów działań w świetle czynników warunkujących pomyślność wdrożenia ABC	303
4.5. Stopień wdrożenia rachunku kosztów działań w praktyce	313
4.5.1. Przegląd ważniejszych badań empirycznych dotyczących zastosowania ABC i ABM	313
4.5.2. Międzynarodowe badania porównawcze o zastosowaniu ABC	322
Rozdział 5. Znaczenie teorii ograniczeń w zarządzaniu procesami produkcyjnymi a rachunek kosztów działań	329
5.1. Istota i założenia teorii ograniczeń (TOC)	329
5.2. Zarządzanie ograniczeniami i pomiar wyników według TOC	332
5.2.1. Techniki eliminowania ograniczeń w sferze produkcji	332
5.2.2. Wartość przerobu jako miara wyników jednostki gospodarczej zgodnie z teorią ograniczeń	338
5.3. Proces ciągłego doskonalenia według zasad teorii ograniczeń	347
5.4. Możliwość zintegrowania teorii ograniczeń i rachunku kosztów działań	349
5.5. Zalety i wady a zakres zastosowania teorii ograniczeń	355
Rozdział 6. Rola <i>target costing</i> i innych japońskich metod w strategicznym zarządzaniu kosztami	359
6.1. Rozwój i czynniki zróżnicowania systemów kosztów docelowych (<i>target costing</i>)	359
6.1.1. Przesłanki powstania i rozwoju koncepcji <i>target costing</i>	359
6.1.2. Cele i podstawowe atrybuty systemów kosztów docelowych	362
6.1.3. Metody ustalania i zróżnicowane rozumienie kosztu docelowego	366
6.1.4. Koszty objęte systemami <i>target costing</i>	375
6.2. Formy organizacyjne i dwa aspekty <i>target costing</i>	376
6.3. Analiza wartości i inne metody osiągnięcia docelowego kosztu produktu	380
6.3.1. Rola analizy wartości w systemach kosztów docelowych	380
6.3.2. Inne techniki inżynierskie i metody rachunkowości zarządczej	386
6.4. <i>Target costing</i> i inne japońskie metody zarządzania kosztami a rachunek kosztów działań	390
6.4.1. Możliwości integracji <i>target costing</i> i rachunku kosztów działań	390
6.4.2. Metody ABC i ABM a inne japońskie koncepcje zarządzania procesami i kosztami	397
6.5. Podmiotowy zakres implementacji <i>target costing</i>	401
Rozdział 7. Współczesne tendencje w zakresie budżetowania operacyjnego a tworzenie wartości dla klientów i akcjonariuszy	407
7.1. Przydatność a krytyka tradycyjnego budżetowania operacyjnego	407
7.1.1. Budżetowanie operacyjne: istota i zarys perspektyw badawczych	407
7.1.2. Korzyści budżetowania operacyjnego i ich uwarunkowania	410
7.1.3. Roczny budżet jednostki gospodarczej a tworzenie wartości dla klientów i akcjonariuszy	413
7.1.4. Przyczyny rezygnacji z tradycyjnego budżetowania operacyjnego	418
7.2. Koncepcja <i>beyond budgeting</i> – zarządzanie bez budżetowania operacyjnego	424

7.2.1. Zasady i metody rachunkowości zarządczej i zarządzania alternatywne do tradycyjnego budżetowania operacyjnego	424
7.2.2. Reguły zarządzania bez budżetowania operacyjnego na różnych szczeblach organizacyjnych	430
7.2.3. Korzyści zarządzania według koncepcji <i>beyond budgeting</i> oraz jej realizacja na przykładzie Svenska Handelsbanken i Volvo Cars	
7.3. Budżetowanie w warunkach rachunku kosztów działań (<i>Activity-Based Budgeting</i>)	435
7.3.1. Istota i zasady budżetowania <i>Activity-Based Budgeting</i> (ABB)	435
7.3.2. Różnice między ABB a konwencjonalnym budżetowaniem operacyjnym	442
7.4. Podejścia do budżetowania operacyjnego a bieżąca praktyka	445
Rozdział 8. Integracyjna rola nowych metod i systemów pomiaru wyników jednostek gospodarczych	449
8.1. Transformacja metod pomiaru wyników przedsiębiorstw w gospodarce post-industrialnej	449
8.1.1. Istota pomiaru w systemie rachunkowości a pomiar wyników jednostek gospodarczych	449
8.1.2. Zarys ewolucji metod pomiaru wyników w rachunkowości zarządczej	452
8.1.3. Ukierunkowania nowych systemów i metod pomiaru wyników	459
8.1.3.1. Mierniki wartości dostarczanej dla akcjonariuszy	459
8.1.3.2. Pomiar wartości niematerialnych i kapitału intelektualnego	465
8.1.3.3. Wieloaspektowe systemy pomiaru wyników	471
8.2. Pomiar wyników za pomocą <i>Tableau de Bord</i> a rachunek kosztów działań	471
8.2.1. Rola analitycznego rachunku kosztów we francuskich przedsiębiorstwach a pomiar wyników ich działalności	471
8.2.2. Rozwój, zasady budowy i funkcje <i>Tableau de Bord</i>	474
8.2.3. Integracja „tablic rozdzielczych” z rachunkiem kosztów działań	480
8.3. Zastosowanie zbilansowanej karty wyników jako instrumentu implementacji strategii kreowania wartości	482
8.3.1. Funkcje i struktura zbilansowanej karty wyników	482
8.3.2. Relacje zbilansowanej karty wyników z rachunkiem kosztów działań oraz miarami wartości dla akcjonariuszy	493
Zakończenie	499
Literatura	513
Wykaz rysunków	545
Wykaz tabel	547
Od Redakcji	549

WSTĘP

Rachunkowość ma długą historię, sięgającą korzeniami do pierwotnych form odwzorowania transakcji zawieranych w starożytności¹. Od XIV–XV w. n.e. jest stosowana księgowość – najstarszy dział rachunkowości – oparta na zasadzie podwójnego zapisu, a od połowy XIX w. rozwijają się rachunkowość finansowa oraz rachunek kosztów², stanowiący źródło informacji zarówno dla potrzeb sporządzania zewnętrznych sprawozdań finansowych, jak i raportów wewnętrznych niezbędnych dla zarządzania jednostką gospodarczą.

Do końca XIX w. rachunkowość była uważana za wiedzę zdroworozsądkową (potoczną), wynikającą z doświadczeń praktyki i jej uogólnienia. Od przełomu XIX i XX w. rozwija się dyscyplina naukowa pod nazwą „rachunkowość”, w ramach której wyróżniono w krajach anglojęzycznych na początku lat pięćdziesiątych XX w. jej część służącą potrzebom informacyjnym zarządzających, nazywając ją *management accounting* (rachunkowość zarządcza).

Rachunkowość zarządcza jest dyscypliną stosowaną i celowo zorientowaną (Mattessich, 1984, s. 397). Teoria rachunkowości zarządczej powinna dostarczać objaśnień i wytycznych pomagających teoretykom i praktykom odpowiedzieć na pytania, jakie metody rachunkowości zarządczej należy stosować w jednostkach gospodarczych, w jaki sposób i przy jakich

¹ Źródła historyczne dowodzą, że np. rachunki w formie glinianych symboli (figurek) były stosowane na obszarach starożytnego Środkowego Wschodu (Palestyna, Syria, Iran, Arabia Saudyjska) w latach 3200–3100 p.n.e. (Mattessich, 1995), a około 1500 r. p.n.e. w starożytnej cywilizacji mykeńskiej stosowano rejestry księgowe w formie glinianych tabliczek do kontroli państwowej w ówczesnej organizacji społeczeństwa (Glautier, 1999). Historycy przekonują, że pierwotne formy rachunkowości poprzedzały wynalezienie pisma oraz były prekursorem abstrakcyjnego liczenia.

² Rachunek kosztów w bardzo prostej postaci pojawił się wraz z techniką podwójnej księgowości, lecz jego bardziej rozwinięta wersja jest wytworem pierwszej rewolucji przemysłowej (XIX w.) (Mattessich, 1984, s. 395; Sobańska, 1997, s. 5). Podobnie uważa E. Wojciechowski (1964, s. 16), stwierdzając, iż pewne zaczątki kalkulacji kosztów spotykamy już w księgowości średniowiecznej, choć – jego zdaniem – kalkulacja jako osobny dział rachunkowości wyodrębniła się od księgowości dopiero w XX w.

uwarunkowaniach je wdrażać oraz jak zmieniać rachunkowość zarządczą w praktyce, aby:

1) dostarczała informacji stanowiących wsparcie dla menedżerów przy podejmowaniu przez nich trafnych decyzji ekonomicznych (planowaniu i kontroli);

2) motywowała kierowników do skupiania uwagi na przyjętych celach organizacji gospodarczej i dążeniu do ich osiągnięcia.

Przedmiotem zainteresowania teorii rachunkowości zarządczej są systemy rachunkowości zarządczej zalecane, projektowane i stosowane w praktyce jednostek gospodarczych. Systemy te są konstruowane na podstawie określonych modeli rachunku kosztów, toteż niekiedy teoretycy uważają rachunkowość zarządczą za rachunek kosztów, zorientowany na proces podejmowania decyzji przez menedżerów (zob. np. Mattessich, 1984, s. 395). Rachunkowość zarządcza oznacza więc „klasę rachunkowości wyrosłą z rachunku kosztów i tworzącą współcześnie jeden z najważniejszych kwantytatywnych systemów informacyjnych większości organizacji” (Jarugowa, 1999, s. 2).

Rachunkowość zarządcza, stanowiąc system informacyjny, jest definiowana jako: „proces planowania, projektowania, dokonywania pomiaru oraz obsługiwanie systemów informacji finansowych i niefinansowych, który ukierunkowuje działania zarządu, motywuje zachowania, wspiera i tworzy wartości kulturowe, konieczne do osiągnięcia strategicznych, taktycznych i operacyjnych celów organizacji. Jest to proces ciągłego usprawniania, dodający wartość”³.

System rachunkowości zarządczej jednostki gospodarczej spełnia stawiane mu – wymienione w definicji – zadania, jeśli uwzględni i odzwierciedla jej bieżącą strukturę i zakres działalności oraz metody zarządzania. Jeśli następują zmiany tych parametrów, powinien również ewoluować system rachunkowości zarządczej jednostki.

Rachunkowość jako działalność praktyczna i dyscyplina naukowa, a w jej zakresie rachunkowość zarządcza, znajdują się od około połowy lat osiemdziesiątych XX w. w fazie głębokich i coraz szybszych zmian. Ich przyczynę stanowią procesy trzeciej fali przemian cywilizacyjnych, zachodzących w otoczeniu gospodarczym, społecznym i kulturowym, w jakim rachunkowość funkcjonuje. Pogłębiająca się globalizacja, nasilająca się konkurencja w skali światowej oraz niezwykle dynamiczny rozwój technologii informacyjnej i komunikacyjnej stanowią wyzwania dla rozwoju nauki i praktyki rachunkowości. Rachunkowość podlega bowiem przemianom wraz z rozwojem społeczeństw, dostosowując swoje metody do nowych potrzeb ekonomicznych

³ Zgodnie z definicją sformułowaną przez ekspertów Institute of Management Accountants z USA, zamieszczoną w: Foster, Young (1997), s. 64.

i informacyjnych społeczeństw. Pozostaje ona pod wpływem uwarunkowań otoczenia, w którym jest stosowana, a jednocześnie ma wpływ na kształtowanie tego otoczenia, ponieważ z jednej strony odwzorowuje rzeczywistość gospodarczą, a z drugiej – może wpływać na jej kreowanie.

Wydaje się, że dostrzeganie tych zależności w ostatnich latach w odniesieniu do rachunkowości zarządczej przez coraz szerszy krąg teoretyków skutkuje pozytywnymi zmianami w zakresie i sposobie prowadzenia badań naukowych w dziedzinie rachunkowości zarządczej, a także zwiększeniem ich użyteczności dla praktyków. Niewątpliwie duży wpływ na wzrost zainteresowania rachunkowością zarządczą oraz przewartościowanie nastawienia i kierunków badawczych w tej dziedzinie miała monografia H. T. Johnsona i R. S. Kaplana (1987), którzy oceniając rozwój rachunkowości zarządczej w Stanach Zjednoczonych, sformułowali tezę, iż utraciła ona swoją przydatność dla potrzeb zarządzania zachodnimi przedsiębiorstwami w dobie rosnącej złożoności środowiska gospodarczego i potęgującej się globalnej konkurencji. Metody rachunkowości ukierunkowane na podejmowanie decyzji i kontrolę, opracowane w pierwszym ćwierćwieczu XX w., charakteryzujące się zbyt uproszczonymi założeniami i procedurami oraz nieodpowiednio wykorzystane w systemach rachunkowości zarządczej amerykańskich przedsiębiorstw w gospodarce postindustrialnej, spowodowały, iż te systemy okazały się mało przydatne dla zarządzania w nowych czasach.

Uświadomienie sobie przez badaczy ogromnej luki między teorią a praktyką rachunkowości zarządczej (np.: Kaplan, 1984b, 1991; Johnson, Kaplan, 1987; Horngren, 1986; Miller, Vollmann, 1985; Mattessich, 1991; Ryan i in., 1992) spowodowało, że zaczęli oni poznawać, analizować i objaśniać praktykę rachunkowości zarządczej, a nie jedynie tworzyć normatywne modele matematyczne, dotyczące kosztów i wyników, które należało stosować w przedsiębiorstwach, aby menedżerowie mogli podejmować optymalne decyzje. Rachunkowość zarządcza przestała być wyłącznie uprawiana jako dyscyplina normatywna. Współcześnie znajduje w niej zastosowanie, oprócz metodologii normatywnej, również metodologia teorii pozytywnej⁴, a badania systemów i metod rachunkowości w praktyce różnych jednostek gospodarczych są dokonywane z perspektywy teorii organizacji, socjologii, a nawet psychologii, przy wykorzystaniu metod badań empirycznych, w tym – w coraz szerszym zakresie – analizy przypadków (*case studies*) i badań poprzez działanie (*action research*) (por. np.: Kaplan, 1998; Ittner, Larcker, 2001; Luft, Shields, 2002; Szychta, 2005a; Scapens, 2006).

Chociaż J. L. Zimmerman (2001, s. 425) surowo ocenił poziom badań empirycznych w rachunkowości zarządczej na początku XXI w., stwierdzając,

⁴ Istota i odmiany normatywnych teorii rachunkowości oraz idea pozytywnej teorii rachunkowości były objaśniane we wcześniejszych pracach autorki, np. Szychta (1996, 1997e).

że nie udało się przejść jej badaczom do opracowania i testowania teorii (co nastąpiło np. w obszarze rachunkowości finansowej), to niewątpliwie pozytywnym atrybutem współczesnej teorii rachunkowości zarządczej jest wzrost praktycznej orientacji jej badań oraz pluralizm koncepcji naukowych, leżących u podstaw objaśniania praktyki rachunkowości zarządczej.

W rezultacie uwzględnienia potrzeb informacyjnych menedżerów jednostek gospodarczych, działających w turbulentnym otoczeniu epoki postindustrialnej, oraz dzięki nawiązaniu współpracy pracowników naukowych z praktykami rachunkowości i zarządzania powstały nowe metody rachunkowości, takie jak rachunek kosztów działań, zbilansowana karta wyników, teoria ograniczeń, koncepcje strategicznej rachunkowości zarządczej i zarządzania bez budżetowania, które zyskują akceptację i zastosowanie w przedsiębiorstwach w różnych częściach świata.

W świetle przedstawionych faktów wyjątkowego znaczenia nabiera poznanie tendencji rozwojowych rachunkowości zorientowanej na potrzeby zarządzania oraz przesłanek i okoliczności opracowania nowych metod rachunkowości zarządczej zarówno dotyczących rachunku kosztów, budżetowania, jak i pomiaru wyników działalności jednostek gospodarczych.

Jako główny cel niniejszej rozprawy przyjęto dokonanie rozpoznania tendencji rozwoju koncepcji i praktyki rachunkowości zarządczej, który następował wraz z przemianami uwarunkowań działalności przedsiębiorstw w epoce industrialnej i postindustrialnej. Drugim, głównym celem pracy jest wskazanie kierunków integrowania nowych metod rachunkowości zarządczej w praktyce, prowadzących do konwergencji jej systemów stosowanych w przedsiębiorstwach w globalnej gospodarce opartej na wiedzy.

Realizację głównych celów pracy ułatwia osiągnięcie następujących **celów cząstkowych**:

1) przedstawienie w zarysie nurtów rozwoju rachunkowości zarządczej w pięciu wyróżnionych fazach jako płaszczyzny odniesienia do dalszych szczegółowych badań w dziedzinie historii rachunkowości zarządczej, stanowiącej niedowartościowany obszar badawczy;

2) określenie podstawowych współczesnych tendencji ewolucji koncepcji i praktyki rachunkowości zarządczej na świecie jako wytycznych dla kształtowania badań naukowych oraz zastosowania systemów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce;

3) charakterystyka zakresu implementacji metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce na początku XXI w. na tle opisu koncepcyjnych i prawnych podstaw kształtowania się rachunku kosztów w Polsce w gospodarce centralnie planowanej oraz w świetle rozwoju rachunkowości zarządczej w krajach europejskich;

4) prezentacja głównych nowoczesnych metod rachunkowości zarządczej w kontekście przesłanek ich opracowania, rozwoju oraz możliwości ich

zintegrowanego zastosowania dla realizacji celów działalności jednostek gospodarczych, definiowanych współcześnie jako tworzenie wartości dla akcjonariuszy albo klientów bądź wszystkich interesariuszy danej jednostki gospodarczej;

5) naświetlenie roli nowych metod rachunkowości zarządczej w zarządzaniu przedsiębiorstwami w globalnej gospodarce, opartej na informacji i wiedzy.

Przyjęta w pracy konwencja prezentacji i objaśniania nowych rozwiązań w dziedzinie rachunkowości zarządczej w świetle zarysu jej ewolucji jest uzasadniona przekonaniem autorki, że badania historyczne dają możliwość lepszego zrozumienia aktualnego poziomu rozwoju koncepcji i praktyki rachunkowości zarządczej. Ponadto, konwencja taka jest zgodna z próbą holistycznego spojrzenia na współczesną teorię i praktykę rachunkowości zarządczej w myśl zalecenia Roberta McNamara'y: „Zawsze rozpoczynaj od patrzenia na dużą całość. Jakikolwiek analizujesz problem, cofnij się i patrz na niego w całości”⁵.

Badanie rozwoju koncepcji i metod rachunkowości zarządczej oraz ich zastosowania w jednostkach gospodarczych nie może następować w oderwaniu od przemian zachodzących w otoczeniu zewnętrznym i wewnętrznym jednostek, toteż zagadnienia te są objaśniane w pracy w szerszym kontekście, niż tylko od strony technicznej złożoności poszczególnych metod.

Problematyka ewolucji rachunkowości zarządczej jest dopiero od niedawna częstszym przedmiotem rozważań w pracach autorów anglojęzycznych, aczkolwiek rozwój rachunku kosztów do pierwszej połowy XX w. był już wcześniej udokumentowany, głównie przez D. Solomonsa (1952) i S. P. Garnera (1954).

Wspomniana monografia H. T. Johnsona i R. S. Kaplana (1987) wraz z wcześniejszymi artykułami, m. in. Kaplana (1984a, b), Ch. Horngrena (1986) i M. Bromwicha (1986), zapoczątkowała dyskusje nad dotychczasową ewolucją, przydatnością i pożądanymi kierunkami zmian w dziedzinie badań i praktyki rachunkowości zarządczej. Wydane w następnych latach publikacje prezentowały rozwój rachunkowości zarządczej oraz wskazywały obecne i przyszłe tendencje badawcze w tej dziedzinie przede wszystkim z perspektywy anglo-amerykańskiej (np.: Johnson, 1992b, 1995; Ryan i in., 1992; Bromwich, Bhimani, 1994; Drury, Tayles, 1994; Ashton i in., 1995; Foster, 1996; Shields, 1997; Kaplan, 1998; *Management...*, 1998; Maher, 2001; Ittner, Larcker, 2001, 2002; Scapens i in., 2003; Selto, Widener, 2004).

W ostatnich latach został jednak zauważony duży wkład krajów Europy kontynentalnej i Japonii do rozwoju rachunkowości zarządczej w ujęciu

⁵ Zalecenie to kierował R. McNamara do swoich podwładnych w korporacji Ford i Departamencie Obrony USA (zob. Horngren, 2004, s. 207).

globalnym, dzięki pracom autorów z tych części świata, które wydano w języku angielskim (zob. m. in. Monden, Sakurai, 1989; Makido, 1989; Lebas, 1994a, b; Näsi, 1994; Kato i in., 1995; współautorzy pracy zbiorowej pod red. A. Bhimaniego, 2003b; Lukka, Granlund, 1996; Wijewardena, De Zoysa, 1999; Sharman, 2003; Sharman, Vikas, 2004), a także dzięki rosnącemu zainteresowaniu anglojęzycznych teoretyków bogatą europejską tradycją badań i praktyki w dziedzinie rachunku kosztów i rachunkowości zorientowanej dla potrzeb zarządzania. Mimo znacznego postępu w tym zakresie, wkład krajów Europy kontynentalnej do nauki i praktyki rachunkowości zarządczej wymaga jeszcze głębszego udokumentowania (por. Hopwood, 2003).

W polskiej literaturze przedmiotu dotychczas przedstawiano jedynie ogólny zarys rozwoju rachunkowości zarządczej w krajach anglojęzycznych, w którym wyróżniano od trzech do sześciu faz w powiązaniu z ewolucją zewnętrznych i wewnętrznych uwarunkowań działalności przedsiębiorstw w gospodarce rynkowej (np.: Jarugowa, 1991, 1995, 1997a; Jaruga 2001; Gabrusewicz i in., 1996; Sojak, 1994, 2003; Sobańska, 2000b, 2003b) oraz w relacji do rozwoju głównych teorii zarządzania (Karmańska, 2000). Poza pracami I. Sobańskiej (1994, 1997, 2000a), zawierającymi obszerną analizę i ocenę tendencji rozwoju teorii i praktyki rachunku kosztów w Niemczech, polscy autorzy nie podejmowali w szerszym zakresie badań nad historią rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w poszczególnych krajach.

Innowacyjne metody rachunkowości zarządczej stanowią natomiast przedmiot rozważań olbrzymiej liczby zagranicznych publikacji naukowych o charakterze normatywnym, przeglądowym i prezentujących wyniki badań empirycznych. Metody te są również przedstawiane i objaśniane przez polskich autorów w licznych artykułach, monografiach i podręcznikach, zamieszczonych – w znacznej liczbie – w wykazie literatury do tej rozprawy. Najczęściej nowe koncepcje i metody rachunkowości zarządczej są prezentowane jako odrębne rozwiązania zalecane dla praktyki, bądź już stosowane w badanych przedsiębiorstwach, aczkolwiek na potrzebę i możliwość łącznego zastosowania niektórych z nich wskazywali np.: R. Mayer (1993), M. Lebas (1994b), G. Ashworth i H. Evans (1995), W. Hubbell (1996), A. L. Friedman i S. R. Lyne (1998, 2000), R. S. Kaplan i R. Cooper (1998, 2000) oraz R. S. Kaplan, D. P. Norton (2001d).

Za interesujące i inspirujące do dalszych badań należy uznać stwierdzenie Friedmana i Lyne'a (2000), którzy rozpatrywali implementację rachunku kosztów działań i metod zarządzania na podstawie działań (*Activity-Based Management*, ABM) w jedenastu brytyjskich i irlandzkich przedsiębiorstwach w powiązaniu z takimi innowacyjnymi rozwiązaniami w dziedzinie zarządzania, jak globalne zarządzanie jakością (TQM), reengineering procesu gospodarczego (BPR), metoda dostaw dokładnie na czas (JIT). Uznali oni, iż

metody rachunkowości zarządczej, uwzględniające działania, będą lepiej współgrać z innymi technikami zarządzania, gdy główną koncepcją stosowaną w przedsiębiorstwie będzie zarządzanie działaniami (Friedman, Lyne, 2000, s. 31).

Dążąc do realizacji celów rozprawy, autorka podjęła **próbę udowodnienia tezy głównej i niżej podanych tez szczegółowych**.

Główną tezę badawczą pracy sformułowano następująco: rozwój rachunkowości zarządczej przebiegał w epoce industrialnej od znacznego zróżnicowania jej aparatu pojęciowego oraz zakresu zastosowania jej koncepcji i metod w jednostkach gospodarczych w różnych krajach i regionach świata ku – właściwemu globalnej gospodarce opartej na wiedzy – zintegrowanemu wdrażaniu nowych metod oraz kształtowaniu systemów, ukierunkowanych na potrzeby informacyjne zarządzania strategicznego.

Tezy szczegółowe sprowadzają się do następujących stwierdzeń:

1. rozwój teorii i praktyki rachunkowości zarządczej ma charakter ewolucyjny, a nauka rachunkowości zarządczej jest współcześnie oparta na kilku paradygmatach⁶, które wykrystalizowały się w toku jej ewolucji;

2. w krajach Europy kontynentalnej w pierwszej połowie XX w. większy wpływ na rozwój rachunkowości zorientowanej na potrzeby zarządzania miały rozwiązania niemieckiej myśli i praktyki rachunku kosztów oraz następowało wzorowanie się w niektórych krajach na rozwiązaniach stosowanych w państwach sąsiednich; w drugiej połowie XX w. i współcześnie przeważające oddziaływanie na kształtowanie się rachunkowości zarządczej w krajach Europy kontynentalnej mają natomiast wzorce amerykańskie i brytyjskie, a ostatnio także japońskie;

3. transformacja systemu społeczno-gospodarczego w Polsce po 1989 r. stała się główną siłą sprawczą rozwoju rachunkowości zarządczej w praktyce polskich przedsiębiorstw oraz intensyfikacji i rozszerzenia zakresu badań naukowych w tej dziedzinie; praktyka rachunkowości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach podlega powolnym przeobrażeniom dzięki usprawnianiu stosowanych systemów rachunku kosztów oraz wdrażaniu nowych narzędzi rachunkowości zarządczej, przy uwzględnianiu rozwiązań przyjętych w krajach zachodnich;

4. proces globalizacji gospodarki i towarzyszące mu przemiany w środowisku biznesu zrodziły nie tylko potrzebę i konieczność harmonizacji zasad

⁶ Autorka stosuje termin „paradygmat” w wąskim znaczeniu, zgodnie z koncepcją rozwoju nauki, sformułowaną przez T. S. Kuhna (1968, 1985). Paradygmat w wąskim sensie oznacza wzorzec, koncepcję, modelowe rozwiązanie określonego problemu, stanowiące wytyczną dla rozstrzygnięcia innych problemów. Paradygmat *sensu stricto* wyznacza kierunek badań naukowych znacznej części społeczności uczonych w danej dyscyplinie naukowej, a więc składa się na „matrycę dyscyplinarną”, czyli wspólne przekonania określonej grupy naukowej (paradygmat w sensie szerokim). Szersze objaśnienie istoty paradygmatu znajduje się w końcu rozdziału 1 tej rozprawy.

rachunkowości finansowej w skali europejskiej (dyrektywy Unii Europejskiej o rachunkowości) i światowej (Międzynarodowe Standardy Rachunkowości), lecz prowadzą również do konwergencji aparatu pojęciowego rachunkowości zarządczej i jej systemów w jednostkach gospodarczych w różnych krajach; w systemach tych następuje połączenie metod opracowanych i najpierw zastosowanych w odmiennym otoczeniu, pod względem gospodarczym, społecznym i kulturowym;

5. szczególną rolę w kształtowaniu tych współczesnych systemów odgrywa rachunek kosztów działań, odwzorowujący procesowe ujęcie działalności jednostek gospodarczych i tworzący bazę informacyjną dla zarządzania operacyjnego i strategicznego;

6. rachunek kosztów działań może zostać zintegrowany z innymi, nowymi metodami rachunkowości zarządczej, umożliwiając przedsiębiorstwu poprawę wewnętrznej i zewnętrznej efektywności ich działalności, w celu kreowania wartości dla właścicieli i klientów.

Do udowodnienia sformułowanych tez zastosowano następujące metody badawcze:

- obszerne studia literatury zagranicznej, głównie anglojęzycznej, i polskiej z dziedziny rachunkowości zarządczej i zarządzania oraz krytyczna analiza tekstów naukowych, generalizowanie dociekań innych autorów i wypracowanie wniosków;

- badania empiryczne w formie ankiety, przeprowadzone w 1999 r. i 2005 r. w celu zweryfikowania szczegółowych hipotez (sformułowanych w rozdziale 3 rozprawy), dotyczących rodzaju i zakresu zastosowania metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce oraz oceny kierunków zmian w praktyce rachunkowości zarządczej w Polsce;

- bezpośrednie wywiady przeprowadzane z pracownikami dziesięciu dużych jednostek gospodarczych oraz analiza otrzymanej dokumentacji w trakcie prac zespołów zajmujących się oceną rozwiązań w dziedzinie rachunku kosztów oraz opracowaniem projektów systemu rachunkowości zarządczej dla tych jednostek (badanie poprzez działanie), co umożliwiło autorce pogłębienie wiedzy na temat uwarunkowań projektowania i wdrażania narzędzi rachunkowości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach;

- analiza porównawcza wyników własnych badań ankietowych z rezultatami badań przeprowadzonych przez innych autorów polskich oraz zagranicznych.

Studiami literaturowymi zostały objęte pozycje monograficzne, artykuły w przewodnich czasopismach zagranicznych i krajowych oraz referaty prezentowane na międzynarodowych konferencjach naukowych, a zwłaszcza dostępne dzięki udziałowi w cyklicznych konferencjach w Brukseli na temat nowych kierunków w badaniach i praktyce rachunkowości, organizowanych przez Europejski Instytut dla Zaawansowanych Studiów w Dziedzinie Za-

rządzenia (EIASM). Prace koncepcyjne i oparte na badaniach empirycznych innych autorów stanowiły źródło wiedzy, pozwalające autorce na wypracowanie własnych opinii w wielu kwestiach szczegółowych.

W odniesieniu do własnych studiów empirycznych należy zaznaczyć, że autorka zdaje sobie sprawę z niemożności uogólnień wyników tych badań, związanej głównie z niezbyt licznymi próbami przedsiębiorstw (60 w badaniu ankietowym w 1999 r. i 90 w badaniu w 2005 r.). Niedoskonałość ta jest w pewnym stopniu zredukowana poprzez uwzględnienie wyników badań przeprowadzonych przez innych polskich autorów, które potwierdzają lub uzupełniają własne obserwacje i ustalenia.

Osiągnięciu przyjętych celów głównych i cząstkowych rozprawy jest podporządkowana jej konstrukcja. Praca składa się z dwóch części. Pierwsza, obejmująca trzy rozdziały, przedstawia główne tendencje rozwoju rachunkowości zarządczej, poczynając od rachunku kosztów produkcji w XIX w. do strategicznej rachunkowości zarządczej, której koncepcja jest propagowana współcześnie. Część druga, składająca się z pięciu rozdziałów, zawiera opis i objaśnienie przesłanek powstania, struktury i zakresu zastosowania nowych metod rachunkowości zarządczej wraz z próbą przedstawienia zasad i przykładów zintegrowanego zastosowania rachunku kosztów działań z teorią ograniczeń, systemem rachunku kosztów docelowych, budżetowaniem kosztów i wyników oraz wybranymi nowoczesnymi systemami pomiaru wyników działalności jednostek gospodarczych.

W rozdziale 1 ukazano ewolucyjny charakter rachunkowości zarządczej poprzez wyróżnienie w jej rozwoju pięciu faz, których granice uwzględniają przełomowe punkty tego rozwoju. Fazy te są rozpatrywane w ścisłym powiązaniu z dwoma epokami rozwoju cywilizacyjnego: industrialną i post-industrialną. Po przedstawieniu podstawowych atrybutów tych epok, w rozdziale tym dokonano prezentacji dorobku koncepcyjnego oraz zakresu zastosowania rachunkowości zarządczej w pierwszych trzech fazach ewolucji, tj. w gospodarce industrialnej. Analiza osiągnięć rachunkowości zarządczej, poczynając od rachunku kosztów produkcji w XIX w. do pierwszej połowy lat osiemdziesiątych XX w., została dokonana przede wszystkim w aspekcie anglo-amerykańskim, ponieważ ukształtowane tu koncepcje i praktyka tej rachunkowości wywarły dominujący wpływ na badania, nauczanie i praktykę rachunkowości zarządczej w skali międzynarodowej, a zwłaszcza w krajach zachodniej Europy kontynentalnej.

W rozdziale 2 dokonano analizy koncepcji i praktyki rachunkowości zarządczej, opracowanych w czwartej i piątej fazie jej ewolucji, a będących rezultatem koniecznych dostosowań narzędzi tego systemu rachunkowości do wymogów dynamicznie zmieniającego się otoczenia społeczno-ekonomicznego, kształtowanego przez procesy trzeciej fali przemian cywilizacyjnych, a w ich ramach przez potrzeby gospodarki postindustrialnej. W celu

syntetycznego, lecz w miarę pełnego, wyspecyfikowania kierunków rozwoju rachunkowości zarządczej w tym okresie, w rozdziale 2 zostały najpierw przedstawione podstawowe wyznaczniki przemian społeczno-gospodarczych na przełomie XX i XXI w. oraz krótko scharakteryzowane główne koncepcje ekonomiczne, mające fundamentalne znaczenie dla tendencji rozwojowych rachunkowości zarządczej w gospodarce opartej na wiedzy, tzn. koncepcje: wiedzy, aktywów niematerialnych i kapitału intelektualnego jako najważniejszych zasobów nowej gospodarki; społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw; *stakeholders* i *shareholders* oraz procesowej organizacji przedsiębiorstwa.

W dalszej części rozdziału wskazano na zmianę istoty i zakresu współczesnej rachunkowości zarządczej, wyszczególniono główne kierunki i metody badań naukowych, prowadzonych w ostatnich latach w dziedzinie rachunkowości zarządczej przez uczonych zagranicznych, a także atrybuty współczesnych praktyków rachunkowości zarządczej według opinii uczonych i instytucji zagranicznych oraz w świetle wyników niektórych badań empirycznych, przeprowadzonych głównie w krajach anglojęzycznych. Ostatnia część rozdziału obrazuje zarys kształtowania się koncepcji strategicznej rachunkowości zarządczej, specyfikuje jej narzędzia oraz relacje z zarządzaniem kosztami.

Rozdział 3 rozprawy zawiera próbę przedstawienia rozwoju rachunkowości zarządczej w Polsce na tle tendencji światowych, scharakteryzowanych w rozdziale poprzednim, a także w świetle zarysu zróżnicowanych dróg ewolucji rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w krajach europejskich, dokonanego w pierwszym punkcie tego rozdziału. Punkt ten zamyka wyszczególnienie czynników różnicujących oraz prowadzących do zbieżności zastosowania narzędzi rachunkowości zarządczej w różnych regionach i częściach świata, z podkreśleniem, iż w ostatnich latach czynniki powodujące zbieżność zaczęły przeważać nad czynnikami zróżnicowania. Charakterystyka zakresu i kierunków rozwoju rachunkowości zarządczej w Polsce jest poprzedzona opisem koncepcyjnych i prawnych podstaw kształtowania się rachunku kosztów w polskich przedsiębiorstwach w gospodarce centralnie planowanej, dokonany na podstawie źródeł literatury. Podstawę próby określenia i oceny zakresu zastosowania metod rachunkowości zarządczej oraz kierunków zmian zachodzących w praktyce tej rachunkowości w Polsce stanowiły natomiast wyniki dwóch własnych badań ankietowych autorki, przeprowadzonych w latach 1999 i 2005, wsparte rezultatami badań empirycznych innych polskich autorów.

Kończąc syntetyczny opis treści pierwszej części pracy, warto podkreślić, iż ze względu na obszerny zakres problemowy związany z ewolucją teorii i praktyki rachunkowości zarządczej, część ta przedstawia jedynie główne nurty tego rozwoju jako punkt wyjścia do dalszych szczegółowych prac

w dziedzinie historii rachunkowości zarządczej, która zasługuje na pogłębione badania.

Rozdział 4 rozpoczynający drugą część pracy, dotyczy rachunku kosztów działań jako podstawy zarządzania procesami i kosztami przedsiębiorstw we współczesnej gospodarce. W rozdziale tym omówiono historyczne źródła koncepcji *Activity-Based Costing*, tkwiące zarówno w praktyce, jak i teorii rachunkowości zarządczej, oraz etapy rozwoju tej koncepcji związane z formułowaniem jedno- i dwuwymiarowych systemów rachunku kosztów, ze szczególnym uwzględnieniem roli konsorcjum badawczego CAM-I w opracowaniu modeli rachunku kosztów działań. W rozdziale tym została też sformułowana własna propozycja rozwinięcia wymiaru rozliczania kosztów działań w rachunku ABC, przedstawione generacje i odmiany rachunku kosztów działań, wynikające z prób modyfikacji jego pierwotnych założeń, w tym rachunek kosztów procesów według propozycji P. Horvátha i R. Mayera oraz nowe podejście do rachunku ABC, przedstawione przez R. S. Kaplana i S. Andersona. Ponadto, dążąc do udowodnienia głównej tezy rozprawy, autorka wskazała przykład zintegrowania rachunku kosztów działań z rachunkiem planowanych kosztów krańcowych, jaki stanowi innowacyjny system rachunku kosztów zastosowany w przedsiębiorstwie Deutsche Telecom. W zakończeniu rozdziału zostały scharakteryzowane stopień i główne uwarunkowania wdrożenia rachunku kosztów działań w wybranych krajach, na podstawie dokonanego przeglądu ważniejszych badań empirycznych w tej dziedzinie.

Rozdział 5 prezentuje założenia, zasady i etapy rozwoju teorii ograniczeń, sformułowanej w latach osiemdziesiątych XX w. przez amerykańskiego uczonego E. M. Goldratta i jego współpracowników, a następnie przedstawianej przez innych anglojęzycznych autorów jako koncepcja rachunkowości przerobu. W rozdziale zostały przytoczone opinie niektórych zwolenników teorii ograniczeń na temat możliwości jej zastosowania w powiązaniu z rachunkiem kosztów działań, a także wskazane wady i zalety tej koncepcji oraz stopień jej rozpowszechnienia w praktyce.

W rozdziale 6 objaśniono przesłanki opracowania, strukturę, zasady, czynniki zróżnicowania oraz uwarunkowania zastosowania systemów *target costing*, stanowiących metodę strategicznego zarządzania kosztami, stosowaną głównie w korporacjach japońskich, a ostatnio znajdującą coraz większe zainteresowanie w Ameryce Północnej i Europie. Przedmiotem szczegółowych rozważań w tym rozdziale są: koszty objęte systemami *target costing*, formy organizacyjne i dwa aspekty rachunku kosztów docelowych (kalkulacyjny i sterowania), inżynieria wartości i inne techniki inżynierskie oraz metody rachunkowości zarządczej, umożliwiające osiągnięcie docelowego kosztu produktu. W celu dostarczenia argumentów dla udowodnienia głównej tezy rozprawy w dalszej części tego rozdziału autorka ukazała zależność między

rachunkiem kosztów docelowych a rachunkiem kosztów działań i koncepcją *Activity-Based Management*, przesądzającą o możliwości zintegrowanego zastosowania tych innowacyjnych rozwiązań rachunkowości zarządczej. Zakończenie rozdziału stanowi opis podmiotowego zakresu implementacji *target costing*.

Przedmiotem rozważań w rozdziale 7 są współczesne tendencje w zakresie budżetowania operacyjnego w kontekście tworzenia wartości dla klientów i akcjonariuszy (właścicieli) przedsiębiorstwa. Analizie i ocenie zostały poddane:

- 1) tradycyjne budżetowanie operacyjne,
- 2) koncepcja zarządzania bez budżetowania (*beyond budgeting*),
- 3) budżetowanie w warunkach zastosowania rachunku kosztów działań.

Wskazano na przydatność rocznego budżetu jednostki gospodarczej jako narzędzia ułatwiającego zapewnienie wewnętrznej efektywności jednostki oraz nieprzydatnego przy tworzeniu wartości dla klientów i właścicieli, opartej na zewnętrznej efektywności jednostki. Z kolei przy objaśnianiu koncepcji *beyond budgeting* zwrócono szczególną uwagę na jej integracyjny charakter, wyrażający się potrzebą jednoczesnego zastosowania w przedsiębiorstwie takich metod zarządzania i rachunkowości zarządczej, jak: modele wartości dla akcjonariuszy, zarządzanie relacjami z klientami, *benchmarking*, zarządzanie na podstawie działań, zbilansowana karta wyników. W rozdziale tym zostało też przedstawione podejście do budżetowania opartego na działaniach w porównaniu do procedur tradycyjnego budżetowania operacyjnego.

Ostatni 8 rozdział rozprawy zmierza do ukazania integracyjnej roli nowych metod i systemów pomiaru wyników jednostek gospodarczych. Po prezentacji istoty pomiaru wyników i zarysu ewolucji metod pomiaru wyników w rachunkowości zarządczej zostały syntetycznie objaśnione:

- podstawowe mierniki wartości tworzonej dla akcjonariuszy: wartość dodana dla akcjonariuszy (SVA), ekonomiczna wartość dodana (EVA), rynkowa wartość dodana (MVA), zwrot z inwestycji wyrażony przepływami pieniężnymi (CFROI);

- metody pomiaru wartości niematerialnych i kapitału intelektualnego;
- wieloaspektowe systemy pomiaru wyników.

Spśród systemów wieloaspektowego pomiaru wyników obiektem szczególnego zainteresowania w tym rozdziale są: system *Tableau de Bord* (bardzo słabo opisany w literaturze polskiej), stosowany powszechnie przez przedsiębiorstwa we Francji, oraz zbilansowana karta wyników, która zyskała duże zainteresowanie świata nauki i zastosowanie nie tylko w amerykańskich jednostkach gospodarczych, ale także w różnych podmiotach gospodarczych w innych krajach. Dla potwierdzenia podstawowej tezy pracy zostały naświetlone powiązania tych dwóch systemów pomiaru wyników z rachunkiem kosztów działań.

Kończąc charakterystykę zagadnień składających się na drugą część rozprawy, autorka zaznacza, że przesłaniem tej części nie jest gloryfikacja nowych metod rachunkowości zarządczej, lecz przedstawienie ich charakterystyk, uwarunkowań zastosowania i możliwych powiązań między nimi a rachunkiem kosztów działań, co może stanowić wskazówki dla specjalistów modernizujących dotychczasowe lub projektujących nowe systemy rachunkowości zarządczej dla przedsiębiorstw działających w Polsce.

W zakończeniu pracy sformułowano główne wnioski uogólniające, wynikające z rozważań zawartych w poszczególnych rozdziałach pracy.

Rozprawa stanowi wynik kilkuletnich badań literaturowych i empirycznych oraz przemyśleń autorki, wpływających z dyskusji naukowych z profesor Alicją Jarugową i profesor Ireną Sobańską, pod których kierunkiem naukowym mogłam zdobywać wiedzę i doświadczenia badawcze, za co wyrażam Im ogromną wdzięczność. Bardzo dziękuję wszystkim innym Osobom, które przyczyniły się do powstania tej monografii, a zwłaszcza respondentom, którzy wzięli udział w dwóch badaniach ankietowych, Koleżankom i Kolegom pracującym wcześniej i aktualnie w Katedrze Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego, z którymi współpraca wpływała na rozwój moich zainteresowań naukowych, a także mojemu mężowi i synowi za wsparcie duchowe oraz nieocenioną pomoc przy technicznej edycji tekstu pracy.

Serdeczne podziękowanie składam również profesorowi Jerzemu Gieruszowi z Uniwersytetu Gdańskiego za wnikliwe uwagi i sugestie, które były mi niezwykle pomocne w ostatecznej redakcji pracy.

Część I

Od rachunku kosztów produkcji do strategicznej rachunkowości zarządczej

Rozdział 1

EWOLUCYJNY CHARAKTER RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ

1.1. Fazy rozwoju rachunkowości zarządczej a epoki przemian cywilizacyjnych

1.1.1. Istota i fazy rozwoju rachunkowości zarządczej

Zgodnie z ogólnym, konwencjonalnym rozumieniem, rachunkowość zarządcza¹ (*management accounting*) stanowi część rachunkowości jednostki gospodarczej, służącą potrzebom informacyjnym jej kierowników. Jest to więc działalność związana z procesem zarządzania jednostką gospodarczą. W różnych językach i obszarach kulturowych są stosowane specyficzne terminy dla oznaczenia koncepcji i metod, składających się na tę działalność. W niektórych krajach, np. obszaru niemieckojęzycznego, nie ma powszechnego zastosowania bezpośredni odpowiednik dla anglojęzycznego terminu *management accounting*. Działalność w jednostce gospodarczej, pozostająca w służbie zarządzania, określa się pojęciem *Controlling*².

Z normatywnego punktu widzenia controlling jest postrzegany jako instancja lub funkcja; przestrzeganie jej normatywnych modeli może zapewnić planowe zarządzanie przedsiębiorstwem (Becker, 2004, s. 95). Zdaniem

¹ Najprościej jej sens wyraził Ch. Horngren (1986, s. 42), profesor o olbrzymich zasługach dla rozwoju nauki i dydaktyki rachunkowości zarządczej w USA i na świecie, stwierdzając: „W swoim najpełniejszym sensie rachunkowość zarządcza jest dobrze nazwana. Łączy ona zarządzanie z rachunkowością”.

² Idea controllingu wywodzi się ze Stanów Zjednoczonych, gdzie instytucja controllera pierwotnie (od 1778 r.) występowała w centralnej administracji państwowej. Stanowisko controllera wprowadzono do przedsiębiorstw pod koniec XIX w. Utworzenie takiego stanowiska w General Electric Company w 1892 r. z zadaniami koordynacji działań spółki uważa się za początek rozwoju controllingu, który znalazł swoje docelowe zastosowanie po drugiej wojnie światowej w krajach niemieckojęzycznych (zob. szerzej Mayer, 1986; Ahrens, 1996; Szychta, 1992).

K. P. Franza i P. Kajütera (2002b, s. 128), praktykę controllingu w przedsiębiorstwach odzwierciedla jego następujące rozumienie: „Specyficzna funkcja controllingu polega na nakierowaniu wszystkich działań przedsiębiorstwa na osiągnięcie celu, jakim jest zysk. Poprzez delegowanie zadań controllerowi, controlling staje się ważną (instytucjonalną) funkcją wspierającą zarządzanie. Wspiera on zarządzających przy planowaniu i kontroli, zabezpieczając ich w konieczne do tego informacje”.

Controlling jest koncepcją³ sterowania przedsiębiorstwem, opartą na rachunkowości finansowej i rachunku kosztów oraz zorientowaną na funkcjonowanie przedsiębiorstwa w przyszłości. Jej realizacja wymaga implementacji w przedsiębiorstwie systemu controllingu. Struktura, zakres i zbiór zadań systemu controllingu różnią się istotnie w zależności od konkretnych jego zastosowań.

Spektrum zadań systemów controllingu rozciąga się z jednej strony od przygotowania informacji dla kierowników, aż do współudziału w podejmowaniu decyzji, z drugiej zaś strony – od zorientowanego na wynik wsparcia operacyjnego zarządzania do nastawionego na realizację celów przedsiębiorstwa wsparcia zarządzania strategicznego. Koncepcje controllingu⁴ różnią się także m. in. pod względem instrumentów obejmowanych przez system controllingu. Narzędzia controllingu mogą (Schweitzer, Friedl, 1992, s. 142):

- 1) być ograniczone do instrumentów koordynacji;
- 2) obejmować metody i modele planowania i sterowania przedsiębiorstwem;
- 3) zostać rozszerzone o instrumenty z dziedziny psychologii jednostki oraz organizacji.

³ W piśmiennictwie fachowym sformułowano wiele objaśnień istoty, funkcji i typów controllingu (zob. np. Zünd, 1986; Solaro, 1990; Schweitzer, Friedl, 1992; Horváth, 1998; Sawicki, 1992, 1999; Czubakowska, 1994, 1997; Szycha, 1997a; Pióciennik-Napierałowa, 2001). Brak jednoznacznego rozumienia koncepcji controllingu, a zatem powszechnie akceptowanej definicji pojęcia *controlling* oraz nieostre odgraniczenie controllingu od innych dziedzin ekonomiki przedsiębiorstwa stanowiły przedmiot obszernych rozważań oraz krytyki głównie przez autorów niemieckich (np.: Mayer, 1986; Weber, Schäffer, 2000; Franz, Kajüter, 1997, 2002b; Becker, 2004).

⁴ Zdaniem niemieckich ekspertów, koncepcja controllingu obejmuje określenie funkcjonalnych, instrumentalnych i instytucjonalnych składników controllingu, które muszą być wywiezione z operacyjnie sformułowanych celów controllingu (Küpper i in., 1990, s. 282). Przyjmując taki punkt widzenia, M. Schweitzer i B. Friedl (1992) dokonali zestawienia różnych koncepcji controllingu, klasyfikując je w zależności od jego bezpośrednich i pośrednich celów. Np. ze względu na bezpośredni cel wyróżnili oni koncepcje controllingu zorientowane na: a) dostarczanie informacji, b) sterowanie i planowanie; c) system kierowania (poprzez koordynowanie). Zdaniem K. P. Franza i P. Kajütera (2002b, s. 123), w przeszłości przeważało podejście głoszące, iż specyfiką controllingu jest koordynacja cząstkowych systemów zarządzania. W ostatnich latach to podejście jest wypierane przez alternatywne koncepcje, np. głoszące, że controlling jest nastawiony na zapewnienie racjonalności kierowania poprzez realizację jego zadań.

Do narzędzi controllingu zalicza się m. in.: systemy rachunku kosztów (np. rachunek kosztów zmiennych, rachunek kosztów działań), planowanie strategiczne, budżetowanie operacyjne, klasyczne systemy pomiaru wyników, zbilansowaną kartę wyników, analizę przepływów pieniężnych, system kosztów docelowych, rachunek opłacalności inwestycji.

Narzędzia te stanowią – zdaniem autorki – jednocześnie współczesne instrumentarium rachunkowości zarządczej.

W drugiej połowie XX w. rachunkowość dla potrzeb zarządzania nabrała coraz większego znaczenia w różnych krajach Europy kontynentalnej, choć nie od razu stosowano dla tej części rachunkowości terminy będące odpowiednikiem *management accounting*. Na przykład we Francji jeszcze na początku lat dziewięćdziesiątych XX w. specjaliści w dziedzinie rachunkowości i zarządzania mieli problem z właściwym przetłumaczeniem określenia *management accounting*. Dla ujęcia metod sprawozdawczości i kontroli kierowniczej używano terminu *contrôle de gestion* (kontrola zarządcza). Brak słowa *comptabilité* (rachunkowość) w tym określeniu oznaczał, zdaniem A. Robertsa (1995, s. 44), że we Francji dane liczbowe, ustalane w systemie rachunkowości, miały w przeszłości ograniczone znaczenie przy sporządzaniu raportów dla potrzeb informacyjnych kierowników. Coraz powszechniejsze zastosowanie we Francji od kilkunastu lat terminu *comptabilité de gestion* (rachunkowość zarządcza) jest przejawem zmian zachodzących w pojmowaniu roli, zakresu i metod rachunkowości służącej potrzebom zarządzania.

W innych europejskich krajach, w tym postkomunistycznych, stosuje się literalny odpowiednik terminu *management accounting* w celu opisu ostatnich 2–3 faz rozwoju rachunkowości zarządczej, kiedy to stało się konieczne i możliwe tworzenie systemów rachunkowości zarządczej w jednostkach gospodarczych w tych krajach.

Zakres wiedzy i praktyki, składający się na rachunkowość zarządczą, zmieniał się i ewoluował od czasu opracowania i zastosowania jej pierwszych koncepcji. Ewolucja ta przebiegała odmiennie w krajach o różnych uwarunkowaniach kulturowych, politycznych i społeczno-gospodarczych. Mimo tych różnic, od początku lat dziewięćdziesiątych XX w. rachunkowość zarządcza podlega szczególnie szybkiemu rozwojowi. „Z względnie pasywnej roli dostarczania informacji staje się integralną częścią procesu zarządzania, dzięki czynnemu włączeniu się ekspertów rachunkowości zarządczej w podejmowanie decyzji kierowniczych, w przemiany organizacyjne, a także dobór informacji” (Jaruga, 1997, s. 129). Współcześnie coraz częściej uważa się, że rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwach globalnej gospodarki rynkowej oznacza współdziałanie jej specjalistów w zarządzaniu strategicznym i operacyjnym.

Zanim rachunkowość zarządcza zdobyła taki status, przynajmniej w najbardziej wiodących przedsiębiorstwach rozwiniętych gospodarczo krajów,

przebyła stosunkowo długą drogę, którą Komitet Rachunkowości Finansowej i Zarządczej (FMAC) Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) podzielił na cztery fazy (*Management...*, 1998, par. 7).

Faza pierwsza obejmowała okres do około 1950 r., w którym nacisk położono na ustalanie kosztów i kontrolę finansową poprzez zastosowanie budżetowania i metod rachunku kosztów.

Faza druga, która rozpoczęła się przed 1965 r., charakteryzowała się skoncentrowaniem zainteresowania rachunkowości zarządczej na dostarczaniu informacji dla potrzeb planowania i kontroli kierowniczej na skutek zastosowania takich metod, jak analiza decyzji i rachunek odpowiedzialności.

Fazę trzecią stanowił okres zapoczątkowany przed 1985 r., w którym uwaga rachunkowości zarządczej była skupiona na redukcji marnotrawstwa zasobów w procesach gospodarczych, co wiązało się z zastosowaniem analizy procesu i technik zarządzania kosztami.

Faza czwarta, obejmująca okres rozpoczęty przed 1995 r., oznaczała przesunięcie zainteresowania rachunkowości zarządczej na kreowanie ekonomicznej i rynkowej wartości dodanej poprzez efektywne wykorzystanie zasobów, co wymagało implementacji technik analizujących czynniki kształtujące wartość dla klientów i akcjonariuszy, oraz poprzez innowacje organizacyjne.

Podział⁵ rozwoju rachunkowości zarządczej na cztery fazy, według opracowania IFAC, stał się punktem wyjścia do wyróżnienia przez autorkę pięciu etapów ewolucji rachunkowości zarządczej. Ta klasyfikacja uwzględnia przełomowe punkty wskazane przez ekspertów IFAC, lecz nie pomija lat 1951–1965, jak to miało miejsce w ich propozycji. Ponadto została wyróżniona faza piąta, trwająca współcześnie, którą można nazwać rachunkowością zarządczą doby informacji i wiedzy. W centrum jej zainteresowania znajdują się przede wszystkim zasoby niematerialne (wiedza, informacje, relacje z klientami, umiejętności i inicjatywy pracowników itp.), stanowiące źródło wzrostu

⁵ W literaturze przedmiotu autorzy wymieniają różną liczbę etapów rozwoju rachunkowości zarządczej. Dokonując syntetycznej charakterystyki ewolucji metod rachunkowości zarządczej, A. Jarugowa (2000, s. 16–18) wyróżniła pięć faz jej rozwoju. Opis rozwoju rachunkowości zarządczej przedstawiają także prace A. Jarugowej (1997a, b, 1999, 2001). I. Sobańska (2003b, s. 40–51) scharakteryzowała postęp w rachunkowości zarządczej, wyszczególniając trzy fazy. Pierwsza trwała do połowy XX w., a jej podstawą był rachunek kosztów. Druga, zwana fazą kontroli zarządczej, przypadła na okres do połowy lat osiemdziesiątych ubiegłego stulecia. Od tego czasu trwa faza trzecia, w której następują diametralne zmiany dotyczące celu, zadań, stosowanych narzędzi i roli rachunkowości zarządczej. Przedstawiając rozwój rachunkowości zarządczej na tle ewolucji teorii zarządzania, A. Karmańska (2000, s. 24–60) wyróżnia natomiast sześć jej etapów, stwierdzając, że „kolejne zmiany koncepcyjne oraz metodyczno-instrumentalne w rachunkowości zarządczej poprzedzone były wykształtowaniem się następnej nowej szkoły zarządzania” (s. 26). Dokonując opisu głównych teorii zarządzania i etapów rozwoju rachunkowości zarządczej, autorka dowodziła tezy, że „warsztat teoretyczny” rachunkowości zarządczej odpowiadał teoretycznym założeniom szkół zarządzania (Karmańska, 2000, s. 26).

wartości dodanej, a także dostarczanie informacji dla potrzeb zarządzania strategicznego. Głównymi narzędziami rachunkowości zarządczej w tej fazie są, odpowiednio dostosowane do potrzeb informacyjnych jej kierowników, systemy rachunku kosztów i wyników oraz systemy i metody pomiaru wyników, ze znacznym udziałem miar niefinansowych (jakościowych, ilościowych).

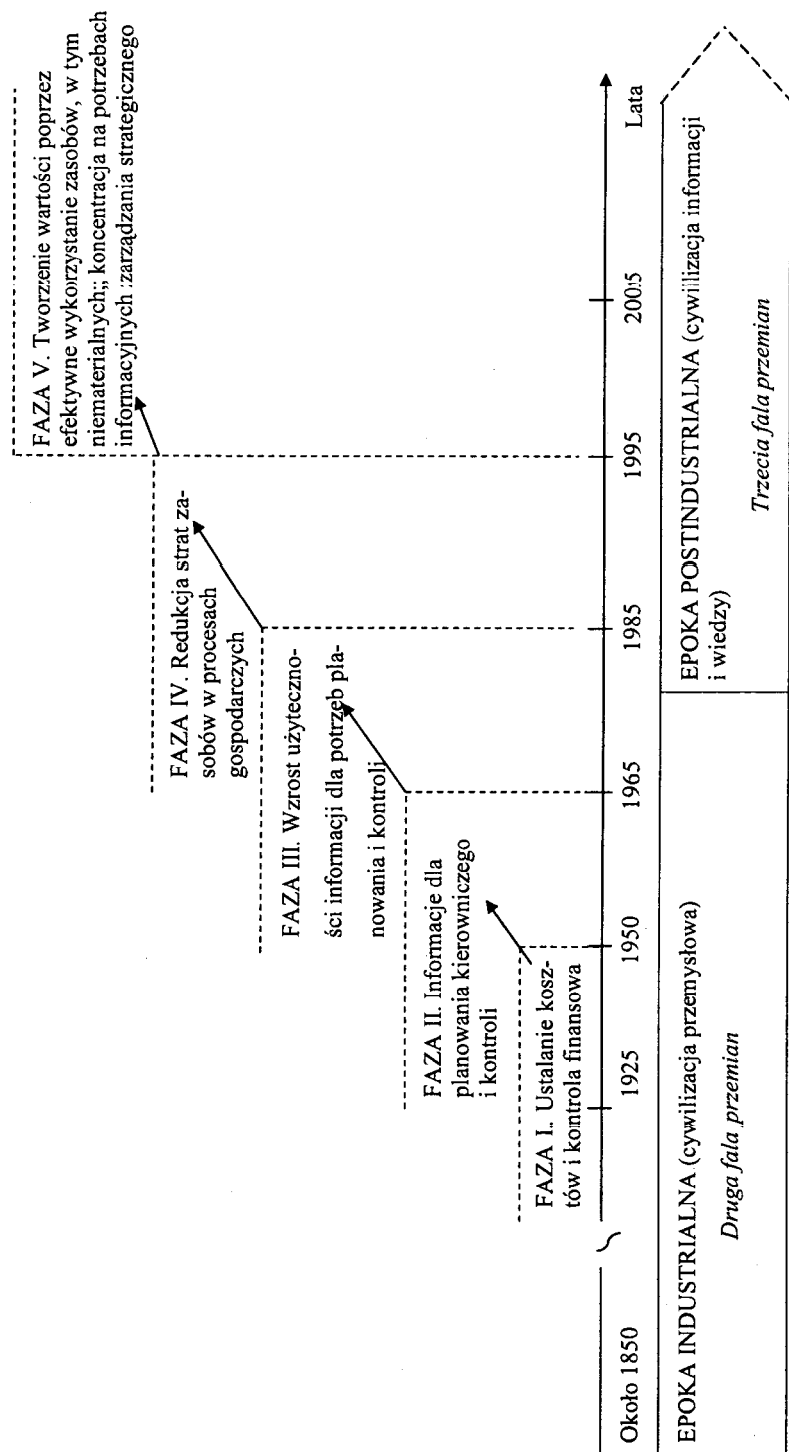
Pięć faz kształtowania się rachunkowości zarządczej w powiązaniu z epokami rozwoju cywilizacyjnego – industrialną i postindustrialną – obrazuje rysunek 1.1. Podane na rysunku lata w przybliżeniu wyznaczają czas trwania wyróżnionych przez autorkę faz.

Pierwsza faza obejmowała okres około 100 lat: od połowy XIX w. do połowy XX w. i była związana z rozwojem metod rachunku kosztów (współcześnie zwanych tradycyjnymi) oraz budżetowania operacyjnego. Pierwszy punkt przełomowy, przypadający na 1950 r., od kiedy to zaczęto stosować w USA i w innych krajach anglojęzycznych termin *management accounting*, zapoczątkował **drugą fazę** rozwoju rachunkowości zarządczej, trwającą do około 1965 r. Były to niejako lata przygotowawcze do kolejnego przełomu, za który uważa się wydanie szeregu publikacji (np. przez R. Anthony'ego i D. Solomonsa w 1965 r.) przedstawiających rachunkowość zarządczą jako zbiór czynności umożliwiających planowanie i sterowanie działalnością przedsiębiorstwa. Zainicjowały one **trzeci etap**, w którym uznawano, iż praktycy rachunkowości zarządczej pełnią funkcję pomocniczą, sztabową w organizacji.

Następny koncepcyjny i pragmatyczny przełom w rachunkowości zarządczej wystąpił około 1985 r. i rozpoczął **czwartą fazę** jej ewolucji. Od tego czasu menedżerowie zaczęli koncentrować uwagę na metodach zarządzania zasobami, takimi jak ciągłe usprawnianie i *reeengineering* procesów. W konsekwencji zaangażowania praktyków rachunkowości zarządczej w te procesy, są oni od tego czasu coraz częściej uznawani za część zespołu kierowniczego w organizacji oraz specjalistów zorientowanych coraz bardziej strategicznie.

Piąty etap rozwoju rachunkowości zarządczej został zainicjowany przez kolejny punkt przełomowy, około połowy lat dziewięćdziesiątych XX w., od kiedy to zarządzanie zasobami, w tym niematerialnymi, podporządkowano celom określanym jako „kreowanie wartości” oraz „zarządzanie ryzykiem”.

Rozwój rachunkowości zarządczej miał charakter kumulacyjny. Każda faza jej ewolucji oznaczała dostosowanie koncepcji do zmienionego zbioru uwarunkowań działalności jednostek gospodarczych. W każdej następnej fazie dodawano innowacyjne koncepcje i metody do rozwiązań dotychczas zalecanych i stosowanych, ponieważ „rachunkowość zarządcza odpowiada na zmiany i nowe podejścia w zarządzaniu szeregiem nowych i zmodyfikowanych systemów, metod i procedur” (Jaruga, 1998, s. 145).



Rys. 1.1. Fazy rozwoju rachunkowości zarządczej i epoki rozwoju cywilizacyjnego a centrum zainteresowania rachunkowości zarządczej
 Źródło: opracowanie własne

Rachunkowość zarządcza zmieniała centralny punkt swojego zainteresowania w poszczególnych fazach. W trzech pierwszych okresach była nastawiona przede wszystkim na dostarczanie kierownikom określonego typu informacji. W następnych fazach nadal zapewniała potrzebne menedżerom informacje, ale są one traktowane jako składnik majątkowy jednostki gospodarczej na równi z innymi zasobami (aktywami rzeczowymi, prawami majątkowymi, zasobami pracy). Podobnie jak inne zasoby gospodarcze, informacja może mieć bowiem znaczenie strategiczne dla jednostki lub może stanowić kluczową kompetencję, wykorzystaną do kreowania jej przyszłości (*Management...*, 1998, par. 17 i 18).

Drugą cechą różniącą rachunkowość zarządczą w poszczególnych fazach jej rozwoju jest sposób, w jaki jest ona – jako rodzaj działalności – traktowana w jednostce gospodarczej. W fazie pierwszej i drugiej rachunkowość zarządcza była uznawana za działalność techniczną, konieczną dla osiągnięcia celów jednostki. Na etapie trzecim postrzegano ją jako działanie ze sfery zarządzania, ale w formie sztabowej. Wspierała ona kierowników liniowych poprzez dostarczanie informacji dla celów planowania i kontroli. Począwszy od lat osiemdziesiątych XX w., rachunkowość zarządczą traktuje się jako integralną część procesu zarządzania, ponieważ dąży do dostarczania zarządzającym w czasie rzeczywistym potrzebnych im informacji. Rozróżnienie między funkcjami sztabowymi a liniowymi zarządzania coraz bardziej się zaciera w dwóch ostatnich fazach jej rozwoju.

Przemiany zachodzące w zakresie koncepcji, metod i technik rachunkowości zarządczej są silnie związane ze zmianami wewnętrznych uwarunkowań działalności jednostek gospodarczych, wskutek postępujących przemian cywilizacyjnych przede wszystkim w obszarze gospodarki, ale również w dziedzinie socjosphery, infosfery oraz w sferze polityki i władzy.

Dwa pierwsze etapy ewolucji rachunkowości zarządczej przypadają na epokę industrialną, a dwie ostatnie na epokę postindustrialną, zwaną „erą” informacji i wiedzy; faza trzecia miała natomiast charakter przejściowy (por. rysunek 1.1).

Podział epok rozwoju cywilizacyjnego jest nadrzędny w stosunku do klasyfikacji etapów ewolucji rachunkowości zarządczej, dlatego szersza analiza tendencji badawczych oraz zastosowania metod i podejść rachunkowości zarządczej jest dokonana w dalszej części rozprawy w odniesieniu do epoki industrialnej i postindustrialnej. Analiza ta pozwoli na wskazanie szczegółowych przesłanek i uwarunkowań opracowania oraz implementacji nowych koncepcji i metod rachunkowości zarządczej we współczesnych przedsiębiorstwach. Umożliwi także pogłębioną odpowiedź na pytanie, dlaczego zmiany w zakresie rachunkowości zarządczej były konieczne i dlaczego są niezbędne w dobie współczesnej. Pozwoli to autorce nawiązać do tezy, która głosi, że przemiany istoty, koncepcji i praktyki rachunkowości zarządczej na przełomie

XX i XXI w. są konsekwencją trwających procesów gospodarczych, związanych z kształtowaniem się epoki postindustrialnej.

Prezentacja dorobku rachunkowości zarządczej w poszczególnych etapach jej ewolucji jest poprzedzona krótką charakterystyką atrybutów epoki industrialnej i postindustrialnej.

1.1.2. Podstawowe atrybuty epoki industrialnej i postindustrialnej

Najogólniej można przyjąć za J. R. Hicksem (1988, s. 59), że industrializm oznacza „stan społeczeństwa, który przyniosła rewolucja przemysłowa”. Epokę industrialną charakteryzują następujące cechy⁶:

- 1) gwałtowny wzrost produkcji i liczby ludności;
- 2) szybki wzrost wydajności, tj. stosunku efektów do nakładów;
- 3) zmiany strukturalne (przykładem jest odchodzenie ludności z rolnictwa);
- 4) zmiany społeczne – urbanizacja i sekularyzacja;
- 5) rewolucja w transporcie i łączności;
- 6) nierównomierność wzrostu w poszczególnych krajach – podczas gdy jedne stają się „zaawansowane”, inne pozostają „w tyle”.

Rewolucja przemysłowa rozpoczęła zatem epokę industrialną, tj. drugą fazę przeobrażeń cywilizacyjnych w myśl koncepcji Alvina Tofflera (1997, s. 35), który w 1980 r. dokonał podziału cywilizacji na trzy epoki (fale)⁷: „pierwsza fala oznacza fazę rolniczą, druga fala – fazę przemysłową, a trzecia fala – fazę, w którą obecnie wkraczamy”. Epoka rolnicza trwała do około 1650–1750 r. Od tej pory wzmacniała swoją siłę druga fala przemian. W drugiej połowie XX w. rozpoczęło się jej wypieranie przez procesy trzeciej fali.

Do ważnych wyznaczników epoki industrialnej zalicza się: technikę opartą na odkryciach naukowych, ucieleśnioną w wyposażeniu technicznym (maszynach) przedsiębiorstw, ściśle zależność gospodarki od niewielkiej liczby

⁶ Te cechy epoki industrialnej sformułował J. R. Hicks (1988, s. 54), nawiązując do opracowania S. Kuzneta (*Modern Economic Growth: Findings and Reflections*, „American Economic Review”, 1973, June), który analogicznie scharakteryzował „nowoczesny wzrost gospodarczy”. Określenie to jest zbliżone – zdaniem Hicksa – do terminu „epoka industrialna”.

⁷ A. Toffler zawarł opis zanikającej cywilizacji przemysłowej, wskazał przesłanki i przejawy kształtowania się nowej cywilizacji u schyłku XX w. w książce z 1980 r. pt. *The Third Wave (Trzecia fala*, wydanie polskie 1986, 1997). Zastosował w niej metaforę zderzających się fal w celu dokonania syntezy przeobrażeń cywilizacyjnych od epoki agrarnej do rozpoczynającej się epoki informacji, którą przynosi trzecia fala przemian. Zmiany, jakie wystąpiły od roku ukazania się książki do pierwszej dekady XXI w. w technosferze, socjosferze i sferze władzy, potwierdziły słuszność jego koncepcji, która na początku lat osiemdziesiątych mogła być uznawana za futurystyczną wizję rozwoju społeczeństw.

określonych zasobów naturalnych, dostępnych wyłącznie w kilku miejscach kuli ziemskiej (Hicks, 1988, s. 60), a także masową produkcję, długie serie produkcyjne tysięcy identycznych, standardowych produktów.

Na charakterystyczny dla industrializmu schemat postępowania ludzi we wszystkich aspektach życia, w tym w sferze produkcji, składa się sześć wzajemnie powiązanych ze sobą zasad (zob. szerzej Toffler, 1997, rozdz. 4):

1) standaryzacja – ujednoczenie produktów, procedur, sposobów wykonywania każdej pracy, narzędzi i czasu pracy, systemów miar i wag, cen itd.;

2) specjalizacja – zwiększenie podziału pracy w społeczeństwie, wykonywanie przez pracownika określonej, powtarzającej się pracy;

3) synchronizacja – odbywanie zajęć zawodowych w określonym czasie, wykonywanie czynności zgodnie z zaplanowaną kolejnością i rytmem w celu minimalizacji bezczynności maszyn;

4) koncentracja – skupienie ludzi w miastach, fabrykach, instytucjach, a kapitału w olbrzymich korporacjach, uzależnienie produkcji od wysoce skoncentrowanych paliw kopalnych;

5) maksymalizacja – dążenie do zwiększenia wielkości produkcji, serii produktów, wielkości miast i budynków oraz do maksymalizacji zysków;

6) centralizacja – nadzór i kontrola pracowników, oparte na scentralizowanej władzy i przepływie informacji po scentralizowanej osi dowodzenia.

Zasady te znalazły zastosowanie zarówno w kapitalistycznych, jak i socjalistycznych modelach społeczeństw przemysłowych. Wymienione reguły są bowiem nieuchronną konsekwencją rozdarcia między producentem i konsumentem oraz skutkiem znaczenia, jakiego stopniowo nabierał rynek w rozwoju gospodarczym i społecznym.

Syntetyczny opis sfery produkcji tej epoki zawiera następująca wypowiedź Tofflera (1997, s. 222): „Klasyczne gałęzie przemysłu drugiej fali związane były z węglem, włókiennictwem, motoryzacją, gumą oraz produkcją maszyn. Opierając się na zasadniczo prostych zasadach elektromechaniki, zużywały one bardzo dużo energii, wypływały one potworne ilości odpadów i zanieczyszczeń oraz charakteryzowały się długimi seriami produkcyjnymi, niskimi wymaganiami co do kwalifikacji robotników, monotonna, jednostajną pracą, standardowymi produktami i wysoce scentralizowanym nadzorem”.

W epoce industrialnej przedsiębiorstwo stanowi instytucję natury ekonomicznej. Działa jak maszyna, której funkcją jest jak najskuteczniejsze wywiązywanie się z określonych zadań gospodarczych. Poprzez maksymalizację skali działalności przedsiębiorstwa tej epoki obniżały koszty jednostkowe wytworzenia produktów i dążyły do osiągnięcia maksymalnych zysków, nie zwracając uwagi na negatywne społeczne i ekologiczne skutki swojej działalności.

Nowym metodom i organizacji działalności gospodarczej w epoce industrialnej, zwłaszcza w sferze produkcji, towarzyszyło wprowadzenie nowych

rozwiązań w zakresie rachunkowości oraz wyłonienie się i rozszerzenie jej funkcji informacyjnej. Cywilizacja przemysłowa upowszechniła bowiem systematyczną podwójną księgowość, zapoczątkowała rozwój rachunku kosztów jako podstawy rachunkowości zarządczej (co szczegółowo przedstawia następny punkt rozdziału 1), a także powstanie rachunkowości finansowej⁸.

Cywilizacja przemysłowa, będąca produktem drugiej fali, objęła panowanie w świecie, osiągając swój szczyt w drugiej połowie XX w., przy czym ten historyczny punkt zwrotny przypadł w Stanach Zjednoczonych w dekadzie, która zaczęła się około 1955 r., kiedy to pracownicy umysłowi i usługowi (tzw. „białe kołnierzyki”) po raz pierwszy osiągnęli liczebną przewagę nad pracownikami fizycznymi (tj. „niebieskimi kołnierzykami”) (Toffler, 1997, s. 50). Zdaniem Tofflera (1997, s. 49), w ciągu „dziesięcioleci po drugiej wojnie światowej, gdy przyptyw uprzemysłowienia osiągnął swój najwyższy poziom, zaczęła wzbierać trzecia fala, niezbyt jeszcze zrozumiała, przeobrażając wszystko, z czym się zetknęła”.

Od połowy lat pięćdziesiątych minionego stulecia przyspieszające i kumulujące się wydarzenia zaczęły zmieniać granice, strukturę i dynamikę środowiska biznesu. Peter Drucker nazwał nową epokę „wiekiem nieciągłości”, a Daniel Bell określił ją jako „erę postindustrialną” (Ansoff, 1985, s. 50).

W ostatnim ćwierćwieczu XX w. nasiliło się wypieranie epoki industrialnej przez procesy trzeciej fali przemian, której istotę wyrażają następujące sformułowania Tofflera (1997):

- „Pierwszej fali przemian, czyli rewolucji agrarnej, potrzeba było tysięcy lat do całkowitego wyczerpania. Druga fala przemian – tworzenie się cywilizacji przemysłowej – trwała już tylko trzysta lat. Współcześnie dzieje się jeszcze większe przyspieszenie, wydaje się więc, że trzecia fala wtargnie do historii i dokona swego dzieła w ciągu kilkudziesięciu lat” (s. 44).

- „W wyłaniającej się obecnie cywilizacji wiele rzeczy stanowi zaprzeczenie starej, tradycyjnej cywilizacji przemysłowej. Nowa cywilizacja ma bowiem charakter przede wszystkim technologiczny, będąc równocześnie antyprzemysłową” (s. 44–45).

⁸ Powstanie rachunkowości finansowej datuje się na okres rozwoju jednostek gospodarczych o dużej skali działalności w formie spółek kapitałowych, wymagających nowych sposobów finansowania działalności gospodarczej (kapitał akcyjny albo udziałowy, kredyty) (zob. np. Glautier, Underdown, 1991, s. 6). Regulacje kodeksów handlowych w XIX w. (np. Napoleońskiego Kodeksu Handlowego z 1808 r., niemieckiego Kodeksu Handlowego z 1857 r.), określające tryb działania spółek kapitałowych, zobowiązywały spółki do sporządzania inwentarza i bilansu w celu kontrolowania ich stanu majątkowego, a poprzez to do zabezpieczenia go dla wierzycieli w razie bankructwa (por. np.: Scheffs, 1939, s. 231–233; Frenzel i in., 2004). Wskazały one na duże znaczenie zewnętrznej sprawozdawczości finansowej dla rozwoju kapitalistycznej gospodarki. Zapoczątkowały prawną regulację zasad sprawozdawczości finansowej, stanowiącej rezultat stosowania rachunkowości finansowej w jednostkach gospodarczych.

- „Trzecia fala niesie ze sobą prawdziwie nowy styl życia, oparty na zróżnicowanych, odnawialnych źródłach energii; na nowych metodach produkcji, przy których większość przemysłowych linii montażowych będzie anachronizmem” (s. 45).

- „Kolosalne zmiany w sferze techniki i informacji powodują zmianę w sposobie wytwarzania rzeczy” (s. 289).

- „Najbardziej podstawowym surowcem – i to takim, którego nigdy nie zabraknie – jest w cywilizacji trzeciej fali informacja, pospołu z wyobraźnią” (s. 528).

Dla epoki postindustrialnej charakterystyczne są nowe dynamiczne branże przemysłowe, np.: produkcja komputerów i systemów przetwarzania danych, pojazdów kosmicznych, wytwarzanie półprzewodników i nowoczesnych środków komunikacji, nowoczesna petrochemia. Powstały one dzięki przełomowym odkryciom naukowym w dyscyplinach, które zrodziły się w drugiej połowie XX w., takich jak: elektronika kwantowa, teoria informacji, biologia molekularna, oceanika, ekologia oraz nauki związane z badaniem kosmosu.

W krajach rozwiniętych gospodarczo nasila się tendencja odwrotu od produkcji masowej w takich dziedzinach, jak: urządzenia elektryczne, przemysł chemiczny, elektronika, środki transportu, sprzęt lotniczy, urządzenia telekomunikacyjne i radiokomunikacyjne. Istotą produkcji epoki postindustrialnej są bowiem krótkie serie produktów wytwarzanych częściowo lub całkowicie na zamówienie oraz zróżnicowanie wyrobów gotowych. Nawet wtedy, gdy przedsiębiorstwa produkują na masową skalę części składowe wyrobów, to poszczególne elementy i podzespoły są tak łączone, że w efekcie powstaje szereg różnych wyrobów końcowych, które są montowane w krótkich seriach. Tego typu procesy w sferze wytwarzania wymagają z kolei przyspieszenia przepływu informacji i zmiany ich struktury.

Pod naciskiem trzeciej fali przemian w biosferze (środowisku fizycznym), technosferze (w obszarze technologii), socjosferze (środowisku społecznym), infosferze (sferze informacji), a także w sferze polityki i władzy, następują zmiany w koncepcji, zadaniach i celach działania współczesnych przedsiębiorstw. Jak trafnie sformułował to Toffler (1997, s. 360), „trzecia fala przemian niesie ze sobą wzrost zapotrzebowania na instytucję całkiem nowego rodzaju: potrzebna jest korporacja, której zadaniem nie byłoby po prostu przynoszenie zysków i produkcja towarów, lecz która brałaby zarazem udział w rozwiązywaniu niezwykle złożonych zagadnień ekologicznych, moralnych, politycznych, rasowych, problemów życia seksualnego i kwestii społecznych”. Od współczesnych przedsiębiorstw wymaga się zatem, aby osiągały poza celem o charakterze ekonomicznym także cele ekologiczne i społeczne. Wzrasta zakres odpowiedzialności przedsiębiorstw, z której muszą się rozliczać zarządzający nimi przed różnymi grupami zainteresowanych ich działalnością (interesariuszy). Systemem umożliwiającym przeprowadzenie rachunku

odpowiedzialności kierownictwa przedsiębiorstw jest rachunkowość, której cele i zakres przedmiotowy uległy rozszerzeniu w epoce informacji i wiedzy.

Ilu i jakim celem służy system rachunkowości, zależy od interesów i potrzeb wszystkich użytkowników informacji dostarczanych przez system rachunkowości na poziomie przedsiębiorstwa (np. inwestorów, kredytodawców, kierowników, pracowników) lub na poziomie wyższym, np. całego społeczeństwa bądź gospodarki narodowej (zob. Schweitzer, 2001). Cel stosowania systemu rachunkowości określonej jednostki gospodarczej determinuje szczegółowe zasady, metody i procedury pomiaru i ewidencji zdarzeń gospodarczych oraz prezentowania skutków działalności jednostki w sprawozdaniach finansowych i innych raportach.

Zróżnicowane szczegółowe cele stosowania systemu rachunkowości w jednostkach gospodarczych i rodzaj użytkowników informacji są podstawowymi kryteriami wyróżniania współcześnie jego głównych podsystemów (działów); są nimi:

- rachunkowość finansowa;
- rachunkowość zarządcza;
- rachunkowość podatkowa;
- rachunkowość środowiskowa;
- rachunkowość międzynarodowa.

Wymienione działy (podsystemy) nie stanowią zbiorów rozłącznych. Ich wyodrębnienie jest umowne i związane z uwzględnieniem jeszcze innych kryteriów. Ponadto, stosowanie w jednostce gospodarczej systemów rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej – zdaniem autorki – umożliwia realizację celów i zadań pozostałych jej działów, pod warunkiem właściwego zaprojektowania i konsekwentnego realizowania procedur tych dwóch systemów⁹.

Współczesna rachunkowość zarządcza stanowi nie tylko podstawę informacyjną do dokonywania rachunku odpowiedzialności ekonomicznej zarządu jednostki gospodarczej przed jej właścicielami oraz rozliczenia kierowników niższych szczebli przez menedżerów wyższego poziomu zarządzania, ale dostarcza też narzędzi do realizacji celów rachunkowości środowiskowej oraz międzynarodowej¹⁰, tj. tych zakresów rachunkowości, które są ewidentnym „produktem” epoki postindustrialnej, a zwłaszcza nasilających się w niej procesów globalizacji oraz rosnącej roli koncepcji i działań dotyczących spraw ekologii oraz zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw i społeczeństw.

⁹ Zagadnienie roli, jaką odgrywa cel rachunkowości jednostki gospodarczej w kształtowaniu podsystemów rachunkowości w praktyce, oraz określenie, jakie ma to znaczenie dla rozwoju teorii rachunkowości, stanowi przedmiot szerszych analiz autorki w odrębnym artykule (zob. Szychta, 2003a).

¹⁰ Relacje podsystemu rachunkowości zarządczej z rachunkowością środowiskową oraz międzynarodową będą szerzej objaśnione w rozdziale 2 tej monografii (pkt 2.2.1.2).

1.2. Ewolucja koncepcji i praktyki rachunkowości zarządczej w epoce industrialnej

1.2.1. Rachunek kosztów produkcji w XIX w. jako zaczątek rozwoju rachunkowości zarządczej

Mimo że historycy rachunkowości różnią się w poglądach, kiedy dokładnie rozpoczęła się praktyka rachunkowości zarządczej, to są zgodni w ocenie, że rewolucja przemysłowa XIX w. i rozwój kapitalizmu industrialnego stanowiły wyzwanie dla kształtowania rachunkowości jako narzędzia zarządzania w przedsiębiorstwach przemysłowych (np.: Johnson, Kaplan, 1987, rozdz. 2; Glautier, Underdown, 1991, s. 7; Epstein, 1996, s. 392; Wren, 1996, s. 5). Rewolucja przemysłowa, wywołana przełomowymi wynalazkami technologicznymi (np. maszyna parowa, produkcja stali metodą Bessemera), zmieniła istotę działalności gospodarczej, prowadząc do powstania „najbardziej udanej i znaczącej w dziejach rozwoju gospodarczego instytucji, jaką jest przedsiębiorstwo” (Jeżak, 1990, s. 42).

Źródłem silnego związku rachunkowości i zarządzania, który został sformalizowany dopiero w połowie XX w. w postaci dziedziny wiedzy nazwanej *management accounting*, upatruje się właśnie w dziewiętnastowiecznej praktyce przedsiębiorców, dziennikarzy i inżynierów, związanych z budową i działaniem kolei żelaznych, hut oraz fabryk włókienniczych w Stanach Zjednoczonych i Anglii. Na przykład w Anglii już na początku XIX w. w fabryce porcelany Josiaha Wedgwooda i zakładach metalowych Johna Wilkinsona wykorzystywano pewne dane ewidencjonowane w systemie podwójnej księgowości do podejmowania decyzji (Wren, 1996, s. 6).

Amerykańskimi jednostkami gospodarczymi, w których można odnaleźć pierwsze formy systemów rachunkowości zarządczej, były zmechanizowane fabryki włókiennicze, jakie powstawały w Stanach Zjednoczonych po 1812 r. Prowadzono w nich konta księgowo dla ujęcia płac bezpośrednich i kosztów pośrednich, związanych z przetworzeniem surowców w gotowe tkaniny. Skoncentrowanie uwagi w ewidencji księgowo na kosztach spowodowało, że różniła się ona radykalnie od zapisów księgowych stosowanych wcześniej. Ewidencja kosztów stawała się środkiem administracyjnej kontroli nad przedsiębiorstwem (Johnson, Kaplan, 1987, s. 21–22).

Zarządzanie w tym czasie było jednak przede wszystkim sztuką, zależną od osobistych umiejętności przemysłowców, a nie wiedzą wynikającą z systematycznych studiów i analiz. D. A. Wren (1996, s. 6) uważa, że rachunkowość zarządcza miała swój początek w Stanach Zjednoczonych w pierwszych latach rozwoju kolei żelaznych, w połowie XIX w. Koleje żelazne

były – jak uważają zgodnie historycy – pierwszymi na świecie przedsiębiorstwami na wielką skalę, nastawionymi na osiągnięcie zysków. Duże, początkowe nakłady inwestycyjne, rosnące koszty stałe eksploatacji poszczególnych linii, ciągła potrzeba napraw i konserwacji torów i wyposażenia stawiały zarządzających firmami kolejowymi przed nowymi i trudnymi problemami, które nie były wcześniej znane przedsiębiorcom.

Równocześnie z rozwojem kolei żelaznych znalazł zastosowanie telegraf – pierwsza forma technologii przekazywania informacji.

Te dwa fakty historyczne – zdaniem Wrena – miały olbrzymie znaczenie dla powstania potrzeby i możliwości rozwoju rachunkowości zarządczej. Szczególne zasługi dla opracowania i wprowadzenia zasad systematycznego zarządzania kolejami żelaznymi, przy wykorzystaniu informacji płynących z systemu rachunkowości, miał szkocki imigrant Daniel C. McCallum. Dzięki popularyzacji tych zasad w czasopismach fachowych (np. w „American Railroad Journal”) i poprzez działalność zawodowych stowarzyszeń (np. The American Society of Mechanical Engineers) znalazły one zastosowanie nie tylko w różnych spółkach kolei, lecz także w hutach i fabrykach.

Pionierem nowoczesnej rachunkowości przemysłowej był także Frederick W. Taylor, który był bardzo zainteresowany klasyfikacją i analizą kosztów przedsiębiorstw wytwórczych; nowoczesny system rachunkowości kolei żelaznych stanowił dla niego wzorzec do rozwijania rozwiązań odpowiednich dla przedsiębiorstw przemysłowych. Taylor uważał, że rachunkowość ma decydujące znaczenie nie tylko ze względu na księgowość kosztów, lecz również na dostarczanie informacji zarządowi o warunkach działania przedsiębiorstwa i efektywności wykorzystania jego zasobów.

Nowe metody wprowadzone w XIX w. w rachunkowości przedsiębiorstw produkcyjnych, transportu kolejowego i jednostkach dystrybucyjnych miały jeden wspólny cel: ocenę efektywności odbywających się w nich wewnętrznych procesów. Dla realizacji tego celu w rachunkowości przedsiębiorstw o jednorodnym rodzaju działalności gospodarczej ustalano określony typ potrzebnych informacji, tj. w firmach produkcyjnych były to koszty bezpośrednie przetworzenia surowców lub półfabrykatów w poszczególnych fazach produkcyjnych, w transporcie kolejowym ustalano koszty przypadające na tonomilę, a w jednostkach masowej dystrybucji – wskaźnik obrotu zapasami. We wszystkich tych przypadkach nowe informacje pochodzące z rachunkowości jednostek o jednorodnej działalności dotyczyły efektywności, z jaką te jednostki zużywały swoje zasoby gospodarcze w wewnętrznych procesach (Johnson, Kaplan, 1987, s. 42).

Oprócz innowacyjnych rozwiązań wprowadzanych przez praktyków – kierowników i inżynierów – w drugiej połowie XIX w. zapoczątkowano dyskusję na temat koncepcji rachunku kosztów na łamach coraz to większej liczby wydawanych podręczników i artykułów. Historycy rachunkowości (Kaplan, 1984b, s. 39; Epstein, 1996, s. 392) wskazują, że ważny głos w tej dyskusji należał w Anglii do E. Garke’a i J. M. Fellsa, którzy w publikacji

pt. *Faktory Accounts: Their Principles and Practice*, wydanej w 1887 r., przedstawili integrację kont kosztów z systemem podwójnej księgowości, służącym potrzebom rachunkowości finansowej. Zajmowali się oni kalkulacją kosztów wyrobu wyraźnie zaznaczając, że stałe koszty ogólne nie powinny być rozliczane na produkty. Przywołani autorzy uważali, że kierownicy przedsiębiorstwa mogą zawsze ustalić procent zysku brutto, który jest konieczny dla pokrycia stałych kosztów ogólnych i odsetek od kapitału (Kaplan, 1984b, s. 395). Rozwiązanie zaproponowane około 130 lat temu jest aktualne do dziś.

W Stanach Zjednoczonych w tym czasie H. Metcalfe próbował rozwinąć w pracy pt. *The Cost of Manufacturing and the Administration of Workshop* (1885) system dokładnego ustalania kosztów faktycznych i zastosować go w arsenale rządowym, gdzie pracował (Epstein, 1996, s. 392).

Dla podsumowania przytoczonych opinii i faktów dotyczących źródeł rachunkowości zarządczej należy stwierdzić, że:

- konsekwencją rewolucji przemysłowej XIX w. było powstanie kapitalistycznych fabryk, rozwój dziedzin zmechanizowanej produkcji na wielką skalę, kolei żelaznej oraz środków przekazywania informacji (telegraf);

- procesom tym towarzyszyło wprowadzanie nowych form organizacji działalności przedsiębiorstw (wieloszczeblowe struktury organizacyjne) oraz rozszerzanie zakresu i skali działalności spółek akcyjnych, co spowodowało oddzielenie własności od zarządzania;

- przyspieszone procesy zmian w sferze technologii i metod produkcji oraz organizacji działalności gospodarczej prowadziły do wzrostu kosztów działalności przedsiębiorstw i potrzeby ich kontroli, co oznaczało wzrost znaczenia ewidencji kosztów w rachunkowości fabrycznej;

- rachunek kosztów produkcyjnych stawał się źródłem informacji dla oceny efektywności wykonywanych procesów, a w konsekwencji podejmowania decyzji i kontroli kierowniczej.

Rachunek kosztów produkcyjnych dziewiętnastowiecznych fabryk oraz przedsiębiorstw budowy i eksploatacji kolei żelaznej, służący potrzebom ówczesnych kierowników i właścicieli firm, stanowił więc początek rozwoju rachunkowości zarządczej.

1.2.2. Kierunki i tempo rozwoju rachunkowości zarządczej w dobie industrialnej

1.2.2.1. Koncepcje i praktyka rachunkowości zarządczej do 1950 r.

Na epokę industrialną – jak wcześniej wskazano – przypadają w pełni dwie pierwsze fazy ewolucji rachunkowości zarządczej. U jej schyłku wyłoniła się faza trzecia.

Rozwój koncepcji i praktyki rachunkowości zarządczej w pierwszej fazie (do około 1950 r.) był związany przede wszystkim z masową produkcją przemysłową. Począwszy od 1900 r. amerykańskie przedsiębiorstwa skupiały uwagę na rozwoju i konsolidacji struktury przemysłowej, stworzonej w czasie rewolucji przemysłowej. Rozpoczął się nowy okres, który – zdaniem H. I. Ansoffa (1985, s. 46) – trwał w USA do lat trzydziestych XX w. Okres ten nazwano „erą masowej produkcji”, gdyż „uwaga w działalności przemysłowej była zwrócona na wypracowanie mechanizmu produkcji masowej, który stopniowo obniża jednostkowe koszty produktów” (Ansoff, 1985, s. 46). Masowa produkcja była wyróżniającą cechą przedsiębiorstw krajów europejskich w pierwszej połowie XX w. W okresie masowej produkcji uwaga kierowników była skoncentrowana do wewnątrz przedsiębiorstwa, na sprawność mechanizmu produkcyjnego, co miało wpływ na zakres i rodzaj informacji wymaganych przez kierowników z systemu rachunkowości.

H. T. Johnson i R. S. Kaplan¹¹ (1987, s. 12) podkreślają, że większość procedur kalkulacji i innych metod rachunkowości zarządczej, stosowanych do połowy lat osiemdziesiątych XX w., była opracowana przed 1925 r., a więc w pierwszej fazie rozwoju rachunkowości zarządczej. Są to następujące metody: kalkulacje kosztów robocizny, materiałów i kosztów pośrednich, budżety środków pieniężnych, zysku i kapitału, elastyczne budżetowanie, prognozowanie sprzedaży, rachunek kosztów standardowych, analiza odchyleń, ceny transferowe i miary wyników wydziałów.

Bardzo szybki wzrost wielkości i złożoności takich korporacji, jak Du Pont, General Motors, Standard Oil w pierwszym dwudziestoleciu XX w. powodował, że ich menedżerowie stosowali, w celu analizy i kontroli wykonywanych operacji w licznych wydziałach, wskaźnik zwrotu na inwestycjach (ROI), elastyczne budżety i ceny transferowe, za których obliczenie lub sporządzenie odpowiadali księgowi (Epstein, 1996, s. 393).

Naukowy system zarządzania F. W. Taylora oraz jego dążenia do identyfikowania kosztów i znalezienia właściwej podstawy rozliczania kosztów pośrednich miały wpływ na opracowanie i zastosowanie już na początku XX w. rachunku kosztów standardowych (Chen, Pan, 1984, s. 14–15).

W tym samym czasie, gdy F. W. Taylor i inni inżynierowie naukowego zarządzania zajmowali się technikami ustalania standardów zużycia materiałów bezpośrednich i czasu pracy, których celem było zapobieganie marnotrawstwu zasobów, opublikowano artykuły, np. autorstwa P. Longmuira

¹¹ R. S. Kaplan (1984b), a następnie H. T. Johnson i R. S. Kaplan (1987) w książce pt. *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*, wyróżnionej w 1989 r. nagrodą Amerykańskiego Stowarzyszenia Rachunkowości (American Accounting Association – AAA) za wybitny wkład do rozwoju literatury w dziedzinie rachunkowości zarządczej, opisali kształtowanie się rachunkowości zarządczej w amerykańskiej gospodarce, począwszy od pierwszych zastosowań w fabrykach tekstylnych w XIX w. do lat osiemdziesiątych następnego stulecia.

w 1902 r., H. S. Garry'ego w 1903 r. i J. Whitmore'a w 1908 r., zalecające wykorzystanie standardów w celu kontroli kosztów. Pierwszy kompletny system rachunku kosztów standardowych wdrożył w 1911 r. G. Charter Harrison, a Harrington Emerson¹² był autorem serii artykułów opublikowanych w latach 1908–1909 na temat rachunku kosztów standardowych. Jako pierwszy podkreślał on, że informacje o standardach kosztów pozwalają na wyróżnianie odchyłeń kosztów faktycznych od standardowych, powodowanych przez czynniki pozostające poza kontrolą kierownictwa danego podmiotu (Drury, 1992b, s. 2–3). Opracował też formuły analizy odchyłeń kosztów.

Alexander Hamilton Church, inżynier działający w Anglii i USA, pisał natomiast o rozliczaniu kosztów pośrednich, o kosztach kapitału i amortyzacji (Epstein, 1996, s. 393). A. H. Church, będąc wnikliwym obserwatorem rozwiązań w zakresie rozliczania kosztów stosowanych w praktyce na początku XX w., nie aprobował zasady rozliczania wszystkich kosztów pośrednich na podstawie płac bezpośrednich. Wnioski sformułowane przez niego w 1908 r. brzmią tak jak opinie współczesnych autorów, oceniających przydatność tradycyjnych metod kalkulacji kosztów produktów. W odniesieniu do wymienionej metody stwierdzał¹³: „w przypadku zakładu wyposażonego w maszyny różnych rodzajów i rozmiarów, wykonującego praktycznie identyczne operacje przy zastosowaniu przeciętnej stawki płac, nie jest to alarmująco nieprawidłowe. Jeżeli jednak zastosujemy tę metodę w zakładzie, w którym działają razem duże i małe maszyny, jest stosowana bardzo wysoka i niska stawka płacy, występują ciężkie odlewy i małe części, wtedy wynik obliczeń nie jest godny zaufania, o ile nie są zastosowane miary uzupełniające ten wynik”.

Dla Taylora, Emersona i innych inżynierów naukowego zarządzania cel dostarczenia informacji przez rachunkowość był taki sam jak dla dziewiętnastowiecznych kierowników fabryk – pomiar efektywności realizowanych procesów, aczkolwiek rozszerzyli oni zakres wykorzystania informacji do monitorowania efektywności procesów maszynowych. Inni inżynierowie i eksperci ds. zarządzania wskazali na nowy cel rachunku kosztów, jakim była ocena ogólnej rentowności przedsiębiorstwa. Jedną z propozycji wspomnianego A. H. Churcha było wykorzystanie kalkulacji kosztów produktu do powiązania wysiłków analizy z celem, dla spełnienia którego była prowadzona każda jednostka gospodarcza. Opowiadał się on za zastosowaniem informacji z rachunku kosztów do obserwacji rentowności całej jednostki. Był też zainteresowany opracowaniem metod zarządzania zapewniających,

¹² Artykuły inżyniera H. Emersona pt. *Efficiency as a Basis for Operations and Wages* były opublikowane w „Engineering Magazine”, cyt. za: Epstein (1996), s. 393.

¹³ Własny przekład cytatu z publikacji A. H. Churcha pt. *The Proper Distribution of Expense Burden*, „The Engineering Magazine”, 1908, zamieszczony w: Kaplan (1984b), s. 395.

aby efektywność części (tj. operacji, procesu) powiększała rentowność całości (tj. przedsiębiorstwa). W jego koncepcjach przejawiało się zatem uwzględnianie dwóch podejść do zarządzania: analitycznego (tj. w ujęciu Taylora) z syntetycznym (zob. szerzej Johnson, Kaplan, 1987, s. 52).

Ruch naukowego zarządzania na przełomie XIX i XX w. był zacznym nowych podejść w zakresie zarządzania i kontroli, koncentrujących się na efektywności produkcji. W dziedzinie rachunku kosztów doprowadził do ukształtowania systemu rachunku kosztów standardowych, tj. systemu, który stanowił ważne narzędzie sterowania jednostkami gospodarczymi w XX w. w przedsiębiorstwach w różnych częściach świata, umożliwiające kierownikom stosowanie koncepcji zarządzania przez wyjątki (tzn. odchylenia od standardowych kosztów i budżetów kosztów) oraz służące do monitorowania działania opartego na filozofii zarządzania przez cele, które mogą stanowić m. in. koszty określone w budżetach ośrodków odpowiedzialności oraz standardowe jednostkowe koszty produktów. Wówczas zapoczątkowano także wykorzystywanie danych z rachunku kosztów do oceny rentowności całych jednostek gospodarczych.

Na początku XX w. (do około 1925 r.) został ukształtowany w amerykańskich korporacjach Du Pont i General Motors nowoczesny system kontroli kierowniczej, obejmujący zastosowanie takich metod, jak: decentralizacja przedsiębiorstwa zorganizowanego funkcjonalnie lub w formie wielowydziałowej, stopa zwrotu inwestycji (ROI) w celu pomiaru wyników całego przedsiębiorstwa i jego wydziałów, procedury formalnego przydzielania kapitału na określone inwestycje, roczne budżetowanie operacyjne, elastyczne budżety, ustalanie cen sprzedaży produktów na podstawie wskaźnika ROI i standardowej wielkości produkcji, a także określanie poziomu cen transferowych w relacji do cen rynkowych.

Hierarchicznie zorganizowane przedsiębiorstwa wymagały zastosowania systemu pomiaru wyników do oceny osiągnięć wydziałów i ich motywowania oraz jako wskazówki do formułowania strategii całego przedsiębiorstwa. Pierre du Pont wprowadził w tym celu w swojej spółce metodę pomiaru wyników w formie stopy zwrotu inwestycji (ROI), otrzymując dzięki temu jednolite informacje o efektywności inwestowania kapitału w poszczególne rodzaje działalności i całe przedsiębiorstwo. Obliczanie wskaźnika ROI dla wydziałów w amerykańskich korporacjach na początku XX w. można uznać, zdaniem R. S. Kaplana (1984b, s. 398), za początek koncepcji centrów zysku i centrum inwestowania, stosowanej współcześnie w większości przedsiębiorstw gospodarki rynkowej. Pierre du Pont określił również zasady „przydzielania” kapitału do określonych przedsięwzięć oraz procedurę systematycznego formułowania i zatwierdzania budżetu inwestycyjnego i operacyjnego. W korporacji Du Pont działało biuro opracowujące zarówno długo-, jak i krótkookresowe prognozy finansowe.

W firmie tej została zaproponowana w 1920 r. formuła obliczania wskaźnika ROI jako iloczynu wskaźnika rentowności sprzedaży i wskaźnika obrotowości aktywów, tj.:

$$\text{ROI} = \frac{\text{zysk netto}}{\text{aktywa ogółem}} = \frac{\text{zysk netto}}{\text{przychód ze sprzedaży}} \times \frac{\text{przychód ze sprzedaży}}{\text{aktywa ogółem}}$$

Elementy obliczeniowe tej formuły były następnie rozkładane, przy uwzględnieniu pozycji występujących w rachunku zysków i strat oraz w bilansie, w taki sposób, aby dyrekcja miała rozpoznanie, jakie czynniki współuczestniczą w tworzeniu efektywności działania całego przedsiębiorstwa (Jerzemowska, 1999, s. 152). Koncepcja ta stała się punktem wyjścia do sformułowania systemu wzajemnie powiązanych wskaźników pomiaru wyników, zwanego systemem lub modelem Du Ponta, stosowanego do dziś w praktyce przedsiębiorstw, a w literaturze przedstawianego w kilku różnych wariantach (zob. np. Waśniewski, Skoczylas, 2002, rozdz. 7; Żwirbła, 2005; Kopczyńska, 2006).

Systemy rachunkowości tworzone w wielowydziałowych, pionowo zintegrowanych przedsiębiorstwach były więc nastawione na rachunek odpowiedzialności. Przejawem tego było także dążenie do stosowania odpowiednio ustalonych cen transferowych (wewnętrznych). Alfred Sloan, prezes i główny dyrektor operacyjny korporacji General Motors, wyznaczał ceny transferowe na podstawie cen rynkowych. Uważał on, że w celu rozliczenia transakcji między oddziałami przedsiębiorstwa powinna być stosowana formuła „koszt plus przewidywana stopa zwrotu”, ale tylko jako punkt wyjścia do porównań, wskazówka do działania. Dla uniknięcia możliwości ochrony wydziału-dostawcy, który mógł wytwarzać półprodukty o wysokich kosztach, rekomendował on stosowanie kilkusetapowej analizy takiej transakcji i porównanie ceny wewnętrznej z ceną zewnętrznego konkurencyjnego producenta (Johnson, Kaplan, 1987, s. 114). Problematyka cen transferowych była, niestety, prawie nieobecna w anglojęzycznej literaturze przedmiotu aż do lat pięćdziesiątych XX w.

W pierwszej fazie rozwoju rachunkowości zarządczej opracowano również dwa przeciwstawiane sobie systemy rachunku kosztów, różniące się zakresem kosztów rozliczanych na produkty, tj. rachunek kosztów pełnych, zwany absorpcyjnym, i rachunek kosztów zmiennych (ang. *direct costing*, niem. *Grenzkostenrechnung*). Systemy te stanowiły w XX w. temat licznych dyskusji o ich przydatności dla celów sporządzania sprawozdań finansowych dla użytkowników zewnętrznych (rachunek kosztów pełnych) oraz podejmowania decyzji przez kierowników przedsiębiorstw (rachunek kosztów zmiennych).

Na przełomie XIX i XX w. księgowi ustalali pełne koszty produktów poprzez obciążenie produktów kosztami materiałów i płac bezpośrednich oraz kosztami pośrednimi zakładu (*overhead, shop charges*). Tę metodę,

nazywaną rachunkiem kosztów absorpcyjnych, stosowano w celu dostarczenia informacji o kosztach wyrobów (Chandra, Paperman, 1996, s. 205) dla:

- a) ustalania cen sprzedaży produktów,
- b) określenia kosztów sprzedanych wyrobów i kosztów produktów niesprzedanych, wykazywanych w sprawozdaniu finansowym.

Pełne koszty produktów, ustalone w absorpcyjnym rachunku kosztów nie zaspokajały potrzeb informacyjnych kierowników – inżynierów, zwolenników naukowej organizacji pracy. Wprowadzili oni w przedsiębiorstwach metalowych w latach 1880–1910 procedury obliczania kosztów istotnych z punktu widzenia zarządzania. Kierownicy fabryk metalowych, w których wytwarzano dwa lub więcej rodzajów wyrobów, dążyli do osiągnięcia zysku poprzez ekonomikę skali. Potrzebowali zatem informacji o tym, jak decyzje dotyczące struktury i wielkości produkcji wpływają na ogólny wynik fabryki. W celu badania kształtowania się kosztów zużycia zasobów dla różnych rodzajów produktów, próbowano w niektórych amerykańskich przedsiębiorstwach stosować dokładne metody rejestrowania i ustalania kosztów produktów. Zostały one jednak wyeliminowane z praktyki po 1914 r. i zastąpione przez system rachunku kosztów pełnych, wymyślony przez księgowych (Johnson, Kaplan, 1987, s. 126–128).

System ten umożliwia stosunkowo łatwe obliczenie kosztów produktów dla potrzeb sprawozdań finansowych, ale zniekształcone w tym rachunku informacje o kosztach jednostkowych są mylące i nieistotne dla podejmowania decyzji strategicznych, a także nieprzydatne dla decyzji operacyjnych.

Akademickie podręczniki, wydane w USA w pierwszej fazie rozwoju rachunkowości zarządczej, nie zajmowały się rachunkiem kosztów dla potrzeb kierowniczych. Nowatorskie propozycje w tym zakresie przedstawiano na łamach czasopism. Wraz ze wzrostem złożoności środowiska gospodarczego epoki industrialnej niektórzy teoretycy ekonomii i rachunkowości, a także praktycy, coraz bardziej dostrzegali potrzebę analizowania kształtowania się poziomu kosztów w powiązaniu ze zmianą wielkości produkcji, tj.:

- kosztów zmiennych, czyli kosztów, których całkowity poziom zmienia się wraz ze zmianą wielkości produkcji;
- kosztów stałych, tzn. kosztów, które w danym okresie i w określonym przedziale mocy produkcyjnych są niezienne, mimo że zmienia się wielkość produkcji.

Koncepcja kosztów zmiennych i stałych ma swoje źródła w teorii ekonomii. Już w 1862 r. Nassau Senior zauważył, że pewne składniki kosztów są ponoszone w krótkim okresie działalności fabryki na takim samym poziomie. W latach osiemdziesiątych XIX w. Karol Marks w *Kapitale* także zamieścił spostrzeżenie dotyczące kosztów stałych (Becker, 1989, s. 3).

Zasadniczy wkład do uformowania się ekonomicznych koncepcji kosztów stałych i zmiennych wniósł Alfred Marshall. Podstawą Marshallowskiej teorii

wyznaczania cen, a w jej ramach kształtowania się kosztów, było rozróżnienie między okresem rynkowym¹⁴ krótkim i długim. Okres krótki obejmuje czas, w którym rozmiary podaży (produkcji) mogą się zwiększać, lecz zdolności produkcyjne pozostają stałe. W okresie długim zmieniają się zdolności produkcyjne, w celu przystosowania się czynników produkcyjnych do popytu (Blaug, 1994, s. 379).

Analizując tendencje kształtowania się różnych składników kosztów w krótkim okresie, A. Marshall wyróżnił dwie kategorie kosztów: bezpośrednie i dodatkowe, co odpowiada współczesnemu nazewnictwu – koszty zmienne i stałe. Tłumaczył on, że zmianom produkcji towarzyszą zmiany poziomu niektórych składników kosztów. Dopóki nie zmieni się samego zakładu i jego wyposażenia, dopóty wysokość niektórych kosztów będzie pozostawać niezmienna bez względu na rozmiary produkcji. W okresie długim natomiast zmianie podlegają wszystkie składniki kosztów (zob. szerzej Blaug, 1994, s. 380–382).

Mimo że nie stosowano jeszcze w drugiej połowie XIX w. terminów „koszty zmienne” i „koszty stałe”, to koncepcja różnego stopnia reagowania poszczególnych składników kosztów na zmianę wielkości produkcji była już w pewnych kręgach znana i odnoszona do analizy kosztów pośrednich, co też stwierdza profesor S. P. Garner (1954).

W pierwszym dwudziestoleciu XX w. opracowano, stosowane do dziś, dwie techniki oparte na koncepcji kosztów stałych i zmiennych, tj. analizę punktu krytycznego i elastyczne planowanie.

Istotę i sposób obliczania punktu krytycznego (progu rentowności) przedstawił Henry Hess w artykule pt. *Manufacturing: Capital, Cost, Profits and Dividends*, opublikowanym w „Engineering Magazine” w grudniu 1903 r. Przy wykorzystaniu hipotetycznych danych o kosztach, cenach i wielkości sprzedaży, autor przejrzysto opisał zastosowane terminy i graficznie zilustrował próg rentowności (Ferrara, 1996, s. 79).

Artykuł Hessa dostarczył informacji, które stały się podstawą do wprowadzenia elastycznego budżetowania kosztów i przychodów. Hess podkreślał znaczenie trafności prognoz, a zwłaszcza potrzebę analizy odchyleń, co wyrażała następująca jego wypowiedź: „Prognozowanie jest całkowicie użyteczne [...], lecz o wiele ważniejsze jest upewnienie się, czy wyniki zgadzają się materialnie z takimi prognozami oraz poszukiwanie przyczyn jakichkolwiek odchyleń” (Ferrara, 1996, s. 80).

Na uwagę zasługuje opinia N. J. Fickera¹⁵ z 1915 r., który przeciwstawiając się ówczesnym zasadom rozliczania kosztów stałych w przemyśle, zalecał podział kosztów stałych na dwie części:

¹⁴ Okres rynkowy to czas, w którym ilości podaży są absolutnie stałe.

¹⁵ Autor zamieścił ją w artykule pt. *Distributing Overhead Expense*, „The Engineering Magazine”, 1915, cyt. za: Becker (1989), s. 5 i 19.

1) kwotę przydzielaną do wykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych (bieżących mocy);

2) sumę przypadającą na niewykorzystane zdolności produkcyjne.

Przekonywał on, że jeśli działalność w danym roku kształtowała się na poziomie 60% normalnych zdolności produkcyjnych, to koszty obciążające zakład w tym roku powinny wynosić 60% stałych kosztów plus koszty zmienne, faktycznie poniesione w ciągu roku. Mimo tych zaleceń, w większości przedsiębiorstw stosowano przewidywaną stawkę obciążenia kosztami niezależnie od tego, czy prowadzono w nich, czy też nie prowadzono rachunku kosztów standardowych. Amerykańska organizacja National Association of Cost Accountants zaleciła w 1926 r. stosowanie techniki elastycznego budżetowania, wykorzystującej koszty stałe i zmienne oraz obejmującej zmieniającą się stawkę obciążenia kosztami, wynikającą z wielkości produkcji (Becker, 1989, s. 5–6).

Lata 1920–1940 zaowocowały opracowaniem w Stanach Zjednoczonych koncepcji rachunku kosztów zmiennych, zwanego *direct costing*, rozszerzeniem dyskusji nad zmiennością kosztów oraz nowymi technikami wykorzystującymi koszty stałe i zmienne.

W 1922 r. J. H. Williams zaproponował matematyczną metodę rozdzielania kosztów całkowitych na część stałą i zmienną, znaną jako metoda niskiego i wysokiego punktu lub metoda dwóch punktów. Uważał on, że oprócz kosztów proporcjonalnie zmiennych i kosztów stałych należy wyróżnić trzecią kategorię kosztów, tj. koszty semizmienne. Jako pierwszy analizował koszty pośrednie semizmienne w 1930 r. D. D. Kennedy, wykorzystując w tym celu dane o kosztach i wielkości produkcji jednego z przedsiębiorstw za okres kilkunastu miesięcy. Problematyka systematyki kosztów pod względem stopnia ich zmienności była następnie przedmiotem rozważań wielu jeszcze autorów (Becker, 1989, s. 7–9).

Olbrzymi wpływ na praktykę i teorię rachunkowości zarządczej w następnych dziesięcioleciach miała praca wydana w 1923 r. przez Johna Mauricego Clarka¹⁶, dotycząca kosztów pośrednich, w której sformułował, powtarzane do obecnych czasów, stwierdzenie: „różne koszty do różnych celów”. Poprzez odniesienie się do różnorodnych sytuacji jednostek gospodarczych autor uzasadnił, że różne kategorie i rodzaje kosztów są istotne dla różnych problemów decyzyjnych.

J. M. Clark był jednym z najwcześniejszych amerykańskich autorów, którzy w pełni zrozumieli znaczenie rozróżnienia kosztów zmiennych od kosztów stałych dla podejmowania krótkookresowych decyzji. Objąśniał on,

¹⁶ Była to praca pt. *Studies in the Economics of Overhead Costs*, University of Chicago Press, Chicago 1923, cyt. za: Epstein (1996), s. 393. Książka ta miała wiele wydań, co również świadczy o jej dużym znaczeniu. W 1947 r. opublikowano już jej dziewiąte wydanie (por. Jarugowa 1966, s. 120 i 263, 1972, s. 43 i 267).

że te kategorie kosztów mają sens w odniesieniu do krótkiego okresu działalności przedsiębiorstwa, gdyż koszty identyfikowane jako stałe w relatywnie krótkich okresach są kosztami zmiennymi w dłuższym przedziale czasu. Clark zastosował metodę statystyczną do opisu zachowania się kosztów względem wielkości produkcji, przedstawiając jednocześnie zalety, wady i ograniczenia związane z takim sposobem analizy kosztów (Kaplan, 1984b, s. 396).

Opracowanie J. M. Clarka na temat podziału kosztów na stałe i zmienne miało szczególne znaczenie dla przedsiębiorstw kolei żelaznych, ponieważ jego analizy stały się podstawą do zastosowania w latach trzydziestych procedur szacowania długookresowych kosztów zmiennych dla kolei przez Międzystanową Komisję Handlu (Interstate Commerce Commission). Zasługą Clarka było także zastosowanie i wyjaśnienie jeszcze innych kategorii ekonomicznych ważnych z punktu widzenia podejmowania decyzji, takich jak: koszty różnicowe (*differential costs*), koszty zapadłe (*sunk costs*), koszty możliwe do uniknięcia (*avoidable costs*) oraz istotny okres przy szacowaniu kosztów stałych i zmiennych (*relevant time period*) (Johnson, Kaplan, 1987, s. 154). Warto wiedzieć, że J. M. Clark przebywał w Polsce w okresie międzywojennym i zaprojektował system rachunku kosztów dla Miejskiej Komunikacji w Łodzi (Jarugowa, Skowroński, 1994, s. 166).

Na uwagę zasługuje także wyróżnienie przez Clarka dziesięciu funkcji rachunku kosztów (Johnson, Kaplan, 1987, s. 155):

- pomoc w ustalaniu normalnej lub satysfakcjonującej ceny sprzedawanych dóbr;
- pomoc przy określaniu minimalnego limitu obniżki ceny;
- ocena, które produkty są najbardziej rentowne, a które nierentowne;
- kontrola zapasów;
- ustalanie wartości zapasów;
- sprawdzenie efektywności różnych procesów;
- badanie efektywności różnych wydziałów;
- wykrywanie strat, marnotrawstwa i kradzieży;
- oddzielanie kosztów beczynności od kosztów wytwarzanych produktów;
- powiązanie z kontami finansowymi.

Aby rachunek kosztów mógł spełniać wymienione funkcje, należało – zdaniem Clarka – rozpatrywać i analizować nie tylko koszty ewidencjonowane na kontach, a więc dla potrzeb rachunkowości finansowej, ale także koszty obserwowane według kryteriów innych niż sprawozdawcze.

Mimo monografii Clarka i szeregu artykułów dotyczących kosztów stałych i zmiennych, tematyka ta nie była w pierwszym ćwierćwieczu XX w. uwzględniana w akademickich podręcznikach rachunkowości uznanych autorów, takich

jak: W. Paton, H. R. Hatfield i R. B. Kester. Została podjęta dopiero w 1929 r. przez C. L. Maze'a i J. G. Glovera¹⁷.

Za pierwszego autora w Stanach Zjednoczonych, który pisał o koncepcji i technikach rachunku kosztów bezpośrednich, współcześnie zwanym rachunkiem kosztów zmiennych, uznaje się Jonatana N. Harrisa. W artykule¹⁸ z 1936 r. rozważał on możliwość wyłączenia pośrednich kosztów stałych z kalkulacji kosztu jednostkowego produktów, co oznaczało wycenę zapasów wyrobów na poziomie jednostkowego kosztu zmiennego.

A. Jarugowa (1986, s. 64–66) objaśnia następująco przyczyny zastosowania i pierwotną terminologię dotyczącą tego systemu: „W okresie wielkiej depresji (poczynając od 1928 r.) doszło do dużych trudności zbytu wyrobów, a aktywowane w zapasach koszty stałe nieużyteczne (bezczyrności, nie wykorzystanej zdolności wytwórczej) sztucznie zwiększały zyski (lub zmniejszały straty) wykazywane w tradycyjnym rachunku wyników. Powstała wówczas potrzeba prorynkowej orientacji rachunku wyników, a co za tym idzie i rachunku kosztów, który musiał rozszerzyć swój zakres o dane otoczenia – dochody. Początkowo wprowadzono prymitywny, gruby podział kosztów na zmienne = bezpośrednie i stałe = pośrednie i stąd amerykańska nazwa tego rachunku *direct costing*. Pierwsze rozliczano między nośniki, drugie natomiast jako blok w całości odnoszono na rachunek wyników okresu, w którym powstały. W ten sposób, po odjęciu od sprzedaży kosztów zmiennych, pozostawał wynik brutto I, będący wkładem na pokrycie (*contribution margin, Deckungsbeitrag*) kosztów stałych”.

Dosłowny przekład amerykańskiej nazwy, tj. rachunek kosztów bezpośrednich, nie przyjął się i nie jest powszechnie stosowany. W językach angielskim i niemieckim używa się terminów: *marginal costing* lub *Grenzkostenrechnung* (rachunek kosztów krańcowych) (Jarugowa, Skowroński, 1986, s. 149). System ten jest nazywany w Polsce rachunkiem kosztów zmiennych lub częściowym rachunkiem kosztów (Sobańska, 1991, s. 101–103).

Ważne miejsce w pierwszej fazie rozwoju rachunkowości zarządczej zajmują ekonomiści z Londyńskiej Szkoły Ekonomicznej (LSE), którzy w latach trzydziestych uznali, że arbitralne metody stosowane w przedsiębiorstwach przez księgowych do rozliczania kosztów na produkty są rzeczywiście nieprzydatne dla potrzeb podejmowania decyzji kierowniczych. Opublikowali oni szereg artykułów na temat zasad ustalania kosztów istotnych decyzyjnie. R. S. Edwards, ekonomista pracujący wcześniej jako księgowy, podkreślał, że rozliczanie kosztów stałych według zasad rachunku kosztów

¹⁷ C. L. Maze, J. G. Glover, *How to Analyze Costs*, The Ronald Press Company, New York 1929, cyt. za: Becker (1989), s. 7 i 20.

¹⁸ Była to następująca publikacja: J. N. Harris, *What Did We Earn Last Month?*, „N.A.C.A. Bulletin”, January 15, 1936, s. 501–527, cyt. za: Becker (1989), s. 8 i 20.

pełnych powoduje, iż jest niemożliwe poznanie w przedsiębiorstwie, jaka jest faktyczna rentowność wytwarzanych produktów.

R. Coase z LSE również wskazywał na brak istotności decyzyjnej informacji tworzonych przez systemy rachunku kosztów, stosowane wówczas w praktyce i opisywane w podręcznikach – jego największą zasługą było jednak wprowadzenie koncepcji kosztów utraconych korzyści do zakresu pojęciowego rachunkowości zarządczej. Objąśniał on, że koszty utraconych korzyści (*opportunity cost*) nie podlegają pomiarowi i ewidencji w systemie podwójnej księgowości, gdyż odnoszą się do działań niepodjętych. Koszty utraconych korzyści wyrażają utracony zysk związany z niepodjęciem alternatywnej decyzji. Należy je uwzględniać jako składnik kosztów istotnych wybranego do zastosowania wariantu decyzyjnego (Johnson, Kaplan, 1987, s. 156–157).

Koncepcje i opinie przedstawicieli Londyńskiej Szkoły Ekonomicznej sprzed około 70 lat są nawet dzisiaj uznawane przez wielu współczesnych praktyków księgowości i zarządzania za nowoczesne.

Idee sformułowane przez Clarka, Edwardsa i Coase'a niestety nie znalazły odzwierciedlenia w częstych zastosowaniach praktycznych ani w latach czterdziestych, ani później, co tłumaczono rosnącą wielkością przedsiębiorstw i złożonością ich procesów, a także brakiem odpowiednich narzędzi ułatwiających obliczenia. Łatwo było bowiem w podręcznikach zilustrować na prostych przykładach liczbowych ekonomiczne koncepcje, np. kosztów krańcowych i kosztów utraconych korzyści w odniesieniu do jednorodnej produkcji, a bardzo trudna była ich implementacja przy produkcji wieloasortymentowej, wymagającej zastosowania zróżnicowanych metod i operacji technologicznych.

Równocześnie z opracowaniem koncepcji *direct costing* w USA, został stworzony w obszarze niemieckojęzycznym jej odpowiednik – rachunek kosztów krańcowych, oparty na kosztach zmiennych (Schweitzer, 1995, s. 40; 1997, s. 132). Podział kosztów całkowitych na stałe i zmienne, będący kluczem do rozwoju rachunku kosztów krańcowych – jak również rachunku kosztów bezpośrednich – stanowił temat zainteresowań autorów niemieckich już w pierwszych okresach ewolucji rachunku kosztów w Niemczech¹⁹. Eugen Schmalenbach, uczonec, który stworzył podwaliny dla rozwoju rachunku kosztów na obszarze niemieckojęzycznym, zajmował się istotą kosztów oraz analizą kosztów stałych już w 1899 r. w pracy pt. *Buchführung und Kalkulation*²⁰, w której określił czynniki determinujące te koszty. We wczesnym

¹⁹ Wnikliwą i wielostronną analizę rozwoju rachunku kosztów w Niemczech od początku jego rozwoju (na przełomie XIX i XX w.) do lat dziewięćdziesiątych XX w. przedstawiła w swojej monografii I. Sobańska (1997).

²⁰ To oryginalne opracowanie opublikowano w: „Deutsche Metal-Industrie Zeitung”, 1899, Bd. 15. Następne jego wydanie było w 1928 r.: E. Schmalenbach, *Buchführung und Kalkulation*, G. A. Gloecker Verlagsbuchhaltung, Leipzig 1928 (zob. Schweitzer, 1997, s. 135).

okresie swojej kariery zastanawiał się nad zasadami rachunku kosztów pokrycia²¹ (*contribution costing*) (Schweitzer, 1995, s. 40). W kolejnych publikacjach²² wydanych w latach 1918–1933, zwanych w literaturze przedmiotu okresem Schmalenbachowskim (zob. szerzej Sobańska, 1997, s. 19–20), dokonał on pogłębionej analizy kosztów stałych i zmiennych, a także przedstawił matematyczną i księgową metodę podziału kosztów całkowitych na zmienne i stałe.

Uwzględniając ówczesną praktykę rachunkowości, Schmalenbach wyróżnił rachunkowość, której podstawą jest koszt historyczny oraz rachunkowość opartą na kosztach zorientowanych decyzyjnie, w której centralną rolę odgrywał rachunek kosztów. W ramach rachunku kosztów wyodrębnił trzy jego obszary: rachunek rodzajów kosztów, rachunek podmiotowy (ujmujący koszty według miejsc ich powstawania) oraz szacowanie kosztów produktów (Schweitzer, 1995, s. 36). Stanowią one immanentne składniki rozwiniętych systemów rachunku kosztów stosowanych w obecnej praktyce dużych i średnich przedsiębiorstw.

Zgodnie ze Schmalenbachowską koncepcją rachunkowości, opartej na kosztach zorientowanych decyzyjnie, produkty powinny być wyceniane w rachunku kosztów według „właściwej” wartości, która została zdefiniowana jako wielkość wynikająca z najbardziej efektywnej ze wszystkich efektywnych możliwości wykorzystania produktu. Wartość wyrobu nie odpowiada jego kosztowi historycznemu, nie jest też równa jego cenie sprzedaży. Schmalenbach postrzegał wartość jako kategorię, dla której istotne znaczenie ma cel prowadzenia rachunkowości oraz obszar decyzyjny (Schweitzer, 1995, s. 37).

Zdaniem M. Schweitzera (1997, s. 133), E. Schmalenbach „wprowadził zarządzanie przedsiębiorstwem jako naukę na właściwą drogę dyscypliny zorientowanej decyzyjnie, jaką znamy dzisiaj”, dzięki swoim osiągnięciom w zakresie teorii wartości (jako narzędzia optymalnego zarządzania) oraz koncepcji cen transferowych.

Ceny transferowe²³ jako narzędzie zarządzania przedsiębiorstwem stanowiły szczególnie obszar zainteresowania Schmalenbacha. Był on zwolennikiem

²¹ Miało to miejsce w artykule: E. Schmalenbach, *Die gewerbliche Kalkulation*, „Zeitschrift für kaufmännische Unterrichtswesen”, 1902/1903, Bd. 15 (por. Schweitzer, 1995, s. 42).

²² Zdaniem I. Sobańskiej (1997, s. 19), opublikowane wówczas dwie prace E. Schmalenbacha: *Selbstkostenrechnung*, „Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung”, 1919, Bd. 13 oraz fundamentalne dzieło pt. *Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik*, 1925, przyczyniły się do tego, że rachunek kosztów został wyodrębniony jako samodzielna dyscyplina naukowa i przedmiot nauczania w szkołach wyższych w Niemczech.

²³ Ceny transferowe stanowiły temat jego rozprawy habilitacyjnej pt. *Die Verrechnungspreise im Betriebe* (Ceny transferowe w przedsiębiorstwie), którą w marcu 1903 r. była gotowa przyjąć Szkoła Handlowa w Kolonii, chociaż Schmalenbach nie był jeszcze doktorem. Zainteresowanie problematyką cen transferowych, zorientowanych decyzyjnie kontynuował on po drugiej wojnie światowej, co znalazło wyraz w dwóch jego książkach (Schweitzer, 1997, s. 124 i 130).

szerokiego przekazania uprawnień decyzyjnych kierownikom wydziałów dla zwiększenia ich zaangażowania w działalność i wyniki osiągnięte przez wydziały. W tym celu proponował sporządzenie rachunku wyników dla wydziałów, w którym koszty i przychody są wyceniane przy zastosowaniu cen transferowych. Przekonywał o tym, że cena transferowa, zorientowana decyzyjnie powinna być stosowana w taki sposób, aby zasoby występujące w niedostatecznej ilości były optymalnie lokowane. Tylko takie koszty, na które kierownik danego wydziału ma wpływ, mogą być przedmiotem rozliczenia przez wydział (Schweitzer, 1995, s. 39). Schmalenbachowska koncepcja zarządzania poprzez ceny transferowe uformowała solidną podstawę nowoczesnej teorii cen transferowych, traktowanej współcześnie jako jedno z najważniejszych narzędzi polityki ekonomicznej wielopodmiotowych jednostek gospodarczych (zob. np.: Sojak, 2001a; Kabalski, 2002).

Chociaż anglojęzyczni historycy rachunkowości zarządczej prawie w ogóle nie uwzględniają w swoich opracowaniach ważnego dorobku autorów niemieckich (a także rzadko teoretyków i praktyków z innych krajów Europy kontynentalnej) w dziedzinie rachunku kosztów, to należy podkreślić, że wpływ koncepcji Schmalenbacha na rozwój rachunkowości w ogóle, a rachunkowości zarządczej w szczególności, w następnych dziesięcioleciach jest niekwestionowany również poza obszarem niemieckojęzycznym. Jego prace stworzyły bowiem „założenia dla kształtowania systemów informacyjnych rachunkowości ukierunkowanych na podejmowanie decyzji w dzisiejszym konkurencyjnym środowisku” (Schoenfeld, 1996, s. 516).

Oprócz wymienionych osiągnięć Schmalenbacha, należy choćby nadmienić o jego olbrzymim wkładzie w rozwój rachunkowości finansowej, który obejmuje:

1) opracowanie w 1927 r. jednolitego planu kont, zbudowanego zgodnie z zasadą ruchu okrężnego środków oraz koncepcją formalnego monizmu (zob. np.: Schoenfeld, 1996, s. 515; Sobańska, 1997, s. 22; Szychta, 2001a, s. 108);

2) ukształtowanie teorii bilansu dynamicznego (por. np.: Brzezina, 1980; Gmytrasiewicz, 1977; Świdarska, 1989), tworzącej punkt wyjścia do opracowania i zastosowania w drugiej połowie XX w. rachunku przepływów pieniężnych jako składnika sprawozdania finansowego oraz instrumentu bieżącego zarządzania jednostkami gospodarczymi (zob. np. Śnieżek, Walińska, 1994).

Koncepcje te miały także wpływ na dalszy rozwój szczegółowych rozwiązań ewidencyjnych i sprawozdawczych istotnych z punktu widzenia zarządzania.

Dokonany dotychczas przegląd tematyki najważniejszych publikacji wydanych w pierwszej fazie rozwoju rachunkowości zarządczej wskazuje, że wiele z nich dotyczyło ustalania kosztów dla potrzeb podejmowania przez

kierowników decyzji strategicznych. Natomiast od lat dwudziestych akcent był przesuwany w pracach anglojęzycznych na ustalenie kosztów produktów w celu bilansowej wyceny zapasów wyrobów gotowych i niezakończonych w sprawozdaniach finansowych dla użytkowników zewnętrznych (Hansen, Mowen, 1994, s. 5).

Jak twierdzą amerykańscy ekonomiści, C. J. McNair i R. Vangermeersch (1996, s. 40), w związku z kryzysem gospodarczym i silną recesją w USA w latach 1929–1933 nastąpiło osłabienie konkurencyjności rynku²⁴ oraz zaniechanie stosowania ekonomicznych teorii kosztów (tj. kosztów krańcowych i przeciętnych) na rzecz koncepcji pełnego pokrycia przez cenę kosztów wytworzenia produktów powiększonych o „rozsądny narzut zysku”. Model rachunku kosztów pełnych stał się więc podstawą ustalania „uczciwych” cen rynkowych. Podejście to, zwane formułą „koszt plus”, zakorzeniło się w przedsiębiorstwach gospodarki amerykańskiej na ponad 40 lat, tj. do czasu wprowadzenia jej na tory globalnej, wolnej gospodarki rynkowej, po kryzysie naftowym w 1973 r. (zob. McNair, Vangermeersch, 1996, s. 51–53).

H. T. Johnson i R. S. Kaplan (1987, s. 12) uważają, że metody rachunkowości, przydatne do zarządzania przedsiębiorstwami, znane już przed 1925 r., stosowano następnie w celu zaspokajania potrzeb informacyjnych i kontrolnych kierowników coraz to bardziej złożonych i zróżnicowanych jednostek gospodarczych. Twierdzą oni, iż mimo opracowania w latach pięćdziesiątych i sześćdziesiątych innowacyjnych rozwiązań w zakresie zarządzania projektami w przemyśle lotniczym i obronnym, takich jak analiza kosztów i korzyści, budżetowanie programów, budżetowanie od zera (Johnson, Kaplan, 1987, s. 12 i 18), miały one ograniczony wpływ na postęp w praktyce rachunkowości zarządczej. Metody sprzed 1925 r. były bowiem dominującymi narzędziami praktyki rachunkowości zarządczej przez prawie cały XX w.

Wskazani autorzy sądzą, iż od końca lat dwudziestych było mało motywacji do formułowania innowacyjnych rozwiązań w rachunkowości zarządczej, ponieważ forma organizacji przedsiębiorstw, wprowadzana wówczas w takich korporacjach, jak Du Pont i General Motors (hierarchiczna, wieloszczeblowa struktura organizacyjna), okazała się odpowiednim modelem struktury organizacyjnej dla większości przedsiębiorstw w następnym półwieczu.

²⁴ C. J. McNair i R. Vangermeersch (1996) upatrują bezpośrednie ograniczenie wolnej gospodarki rynkowej i upadek rachunkowości zarządczej w USA po 1929 r. w przepisach Ustawy o Narodowym Przemysłowym Uzdrawieniu (tzw. NIRA – National Industrial Recovery Act), będącej centralnym aktem prawnym polityki „nowego ładu”. Konsekwencją tej polityki było wprowadzenie pseudokonkurencyjnej struktury rynkowej, która stanowiła cechę gospodarki USA w latach 1933–1973.

Tak surowa ocena statusu rachunkowości zarządczej w XX w. może sugerować, że nie nastąpił żaden postęp w tej dziedzinie. Opinia ta nie jest jednak w pełni słuszna, gdyż formułując ją, Johnson i Kaplan uwzględnili przede wszystkim stan aplikacji metod rachunkowości zarządczej w amerykańskich przedsiębiorstwach. Nie rozważali oni rodzaju i zakresu zastosowania metod oraz procedur rachunkowości i controllingu, wspierających procesy zarządzania, koncepcyjnie opracowanych i praktycznie wykorzystanych w innych częściach świata, np. w Europie Zachodniej czy Japonii.

W latach 1930–1950 głównym punktem zainteresowania rachunkowości w amerykańskich i brytyjskich przedsiębiorstwach w zakresie kosztów była kalkulacja kosztów produktów, a także kontrola kosztów materiałów i płac bezpośrednich oraz kosztów pośrednich. W rachunku kosztów koncentrowano uwagę na systemie ewidencji kosztów dla potrzeb kontroli i obliczania kosztów jednostkowych, tj. kosztów jednostki produktu lub wydziału. Chodziło o ustalenie pełnego kosztu produktu, dlatego w praktyce wykorzystywano rachunek kosztów pełnych (absorpcyjnych) (Ryan i in., 1992, s. 42). W tym okresie stosowano budżetowanie kosztów i przychodów w odniesieniu do niektórych segmentów przedsiębiorstwa, a czasami nawet całej jednostki gospodarczej (Mattessich, 1984, s. 395).

Temat wyceny zapasów produktów dla potrzeb ustalania wyniku finansowego i sporządzania sprawozdań finansowych dominował również w wydawanych wówczas podręcznikach akademickich. W nauczaniu rachunkowości w latach czterdziestych w szkołach wyższych nie uwzględniano koncepcji i metod rachunkowości, istotnych dla potrzeb zarządzania. Ch. Horngren (1986, s. 31), studiujący pod koniec lat czterdziestych, a późniejszy autor wielu opracowań naukowych i podręczników w dziedzinie rachunkowości zarządczej, wspominał, że przedmiot pod nazwą rachunek kosztów obejmował następujące tematy: kalkulacja zleceniowa i procesowa oraz rachunek kosztów standardowych.

Główną ideą, która legła u podstaw stosowanych wówczas metod rachunku kosztów była idea „prawdy absolutnej”, głoszona przez ekonomistów zainteresowanych rachunkowością, głównie przez J. B. Canninga (w 1929 r.) w USA i R. S. Edwardsa (w 1939 r.) w Wielkiej Brytanii. Zastosowali oni teorię mikroekonomii do oceny metod rachunkowości i „wydedukowali” zasady ustalania „idealnego” dochodu przedsiębiorstwa z podstawowych założeń i praw neoklasycznej ekonomii (Szychta, 1996, s. 48). W odniesieniu do kosztów dążono do ustalania „prawdziwych” kosztów produktów, uważając, że jest to możliwe przy zastosowaniu rachunku kosztów pełnych.

Objaśnienie celów i zagadnień rachunkowości w myśl tej koncepcji zostało nazwane przez Amerykańskie Stowarzyszenie Rachunkowości (American Accounting Association – AAA) w opracowaniu pt. *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance* (1977) **podejściem prawdy absolutnej** lub **podejściem prawdziwego zysku** (zob. Jarugowa, 1989, s. 5–6, 1991, s. 17–18).

1.2.2.2. Rachunkowość zarządcza w latach 1950–1965

W drugiej fazie rozwoju rachunkowości zarządczej, tj. w latach 1950–1965, uprzemysłowione kraje zachodnie, a zwłaszcza Stany Zjednoczone i Wielka Brytania, miały silną pozycję na międzynarodowych rynkach. Produkty z tych państw były bardzo cenione i sprzedawały się stosunkowo łatwo. Przedsiębiorstwa działały w relatywnie stabilnym otoczeniu zewnętrznym, charakteryzującym się niezbyt silną konkurencją (Asthon i in., 1995, s. 1). Zgodnie z opinią H. I. Ansoffa, gospodarka USA znajdowała się już w fazie masowego marketingu, tzn. przedsiębiorstwa przyjmowały orientację rynkową (marketingową). „Promocja, reklama, sprzedaż i inne formy wywierania wpływu na konsumenta zaczęły stanowić priorytet zainteresowań kierownictwa. Przejście na orientację rynkową oznaczało zmianę perspektywy z wewnętrznej, nastawionej na własne sprawy, na bardziej otwartą zewnętrzną” (Ansoff, 1985, s. 47–48). Orientację marketingową zaczęły następnie przyjmować przedsiębiorstwa w innych krajach zachodnich.

W drugiej fazie ewolucji rachunkowości zarządczej nadal w praktyce dominowała rachunkowość finansowa, ale coraz bardziej wzrastała świadomość, że systemy rachunkowości przedsiębiorstw powinny dostarczać informacji użytecznych zarówno do planowania, jak i kontroli działalności jednostek gospodarczych. W krajach anglosaskich wprowadzono do codziennego użycia termin „*management accounting*”. W 1950 r. wykładowca Uniwersytetu z Chicago, W. J. Vatter²⁵, opublikował książkę pt. *Managerial Accounting*, w której aż sześć rozdziałów dotyczyło budżetowania i kontroli menedżerskiej.

W. J. Vatter opowiadał się za postępowaniem w praktyce zgodnie z ideą J. M. Clarka „różne koszty dla różnych celów” oraz uświadamiał, jak ważne znaczenie ma aspekt czasu dla przydatności decyzyjnej informacji. Dla potrzeb zarządzania, w tym dla kontroli procesów i kosztów, informacje muszą być dostarczane z większą częstotliwością niż są sporządzane sprawozdania finansowe. Podkreślał on, że z punktu widzenia zarządzania może okazać się o wiele lepsze otrzymanie szybciej niekompletnej informacji niż dostarczenie zbyt późno precyzyjnych danych. Przekonywał również, że ewidencja danych przez księgowych nie jest dokonywana dla potrzeb samej księgowości, ale jest konieczna dla realizacji procesów i operacji gospodarczych przedsiębiorstwa. Informacje z rachunkowości powinny być istotne zarówno dla sprawowania kontroli, jak i podejmowania decyzji kierowniczych. Kończąc swój podręcznik Vatter podkreślał, że głównym celem rachunkowości zarządczej jest wspieranie procesu zarządzania jednostką

²⁵ W. J. Vatter, *Managerial Accounting*, Prentice Hall, New York 1950, cyt. za: Johnson, Kaplan (1987), s. 178 i Mattessich (1984), s. 396.

gospodarczą (Johnson, Kaplan, 1987, s. 160–162). Rekomendacje tego autora niestety nie zyskały szerokiej praktycznej akceptacji.

Określenie *management accounting* zostało później przyjęte przez profesjonalne instytucje w Stanach Zjednoczonych i Wielkiej Brytanii²⁶. Na przykład, Instytut Księgowych ds. Kosztów i Pracy w Wielkiej Brytanii zmienił w 1965 r. nazwę swojego czasopisma „Cost Accounting” („Rachunek kosztów”) na „Management Accounting”. Czasopismo o takiej samej nazwie było też wydawane w USA do końca lat dziewięćdziesiątych XX w.

Istotne znaczenie dla formułowania zrębów teoretycznych rachunkowości zarządczej w drugiej fazie jej rozwoju miały ustalenia Komitetu działającego w ramach Amerykańskiego Stowarzyszenia Rachunkowości, który w 1966 r. wydał opracowanie na temat teorii rachunkowości pt. *A Statement of Basic Accounting Theory*²⁷. Autorzy tej publikacji podkreślali, że rachunkowość zarządcza w owych czasach była o wiele słabiej rozwinięta niż rachunkowość finansowa, a zatem założenia rachunkowości zarządczej były mniej zrozumiałe niż podstawy teoretyczne rachunkowości zorientowanej na zewnętrznych użytkowników (*A Statement...*, 1966, s. 37). Dostrzegając rosnące zapotrzebowanie na skwantyfikowane informacje dla potrzeb wewnętrznych przedsiębiorstw oraz mając oparcie w rozwijającej się teorii zarządzania, autorzy wymienionego opracowania zamieścili w nim rozdział 4 dotyczący rachunkowości zarządczej. Zawiera on objaśnienia istoty rachunkowości zarządczej, omówienie dwóch podstawowych funkcji zarządzania, tj. planowania i kontroli, wyszczególnienie potrzeb informacyjnych, związanych z realizacją tych funkcji oraz określenie sposobów ich zaspokojenia przez rachunkowość.

Punkt wyjścia do objaśnień stanowiła następująca definicja, sformułowana już w 1958 r. przez Komitet ds. Rachunkowości Zarządczej działający w ramach AAA (*A Statement...*, 1966, s. 39–40; zob. też Jarugowa 1991, s. 27): **„Rachunkowość zarządcza jest zastosowaniem odpowiednich technik i koncepcji w przetwarzaniu historycznych i przewidywanych danych ekonomicznych jednostki gospodarczej, aby wspomagać kierowników przy sporządzaniu**

²⁶ W 1958 r. w USA National Association of Cost Accountants (Krajowe Stowarzyszenie Księgowych ds. Kosztów) zmieniło swoją nazwę na National Association of Accountants (Krajowe Stowarzyszenie Księgowych), które przekształciło się następnie w Institute of Management Accountants. Natomiast brytyjski Institute of Cost and Work Accountants (Instytut Księgowych ds. Kosztów i Pracy) zmodyfikował swoją nazwę na Institute of Cost and Managerial Accountants (Instytut Księgowych ds. Kosztów i Zarządzania) (Ryan i in., 1992, s. 43).

²⁷ Było to czwarte z kolei opracowanie AAA zawierające zestawienie pojęć i koncepcji, konstytuujących teoretyczne podstawy rachunkowości. Wcześniejsze opracowania, opublikowane w latach 1936, 1948 i 1957, odnosiły się w całości do rachunkowości finansowej, tj. ich celem było sformułowanie zasad i standardów tej rachunkowości (zob. szerzej: *A Statement...*, 1966, s. V; Hendriksen, van Breda, 2002, rozdz. 4).

planów dla uzasadnionych ekonomicznych celów i przy podejmowaniu racjonalnych decyzji dla osiągnięcia tych celów”.

W myśl tej definicji rachunkowość zarządcza, zwana też przez AAA wewnętrzną, obejmuje określone techniki i koncepcje, które umożliwiają realizację jej celu, tzn. obsługę zarządzających poprzez dostarczenie im informacji ułatwiających dokonywanie ocen i podejmowanie efektywnych decyzji, zgodnych z celami jednostki gospodarczej (por. szerzej *A Statement...*, 1966, s. 38–43).

Według oceny R. Mattessicha (1984, s. 396), w rachunkowości zarządczej w latach pięćdziesiątych wystąpiły następujące procesy:

- szerokie zastosowanie analizy „rozmiary sprzedaży – koszty” i technik prognozy rentowności, rachunku kosztów standardowych oraz analizy odchyłeń dla celów kontroli kierowniczej;
- rozkwit rachunku kosztów zmiennych;
- zapożyczenie metod z zakresu badań operacyjnych oraz wprowadzenie technik matematycznych, statystycznych i ekonometrycznych.

Lata sześćdziesiąte przyniosły natomiast w rachunkowości zarządczej (Mattessich, 1984, s. 396):

- osłabienie rozwoju formalnych systemów rachunku kosztów;
- szersze zastosowanie technik badań operacyjnych i mikroekonomii, a także uwzględnianie różnych procedur kalkulacji kosztów dla różnych celów;
- zwiększenie zainteresowania nowymi rozwiązaniami z zakresu teorii inwestycji i budżetowania kapitałowego;
- wprowadzenie elektronicznego przetwarzania danych i metod symulacyjnych do budżetowania i analizy odchyłeń kosztów;
- zapoczątkowanie kontroli powodowanej zwiększającą się zewnętrzną interwencją w wewnętrzne procesy kierownicze.

Badania naukowe prowadzone w drugiej fazie rozwoju rachunkowości zarządczej, a przez znaczną część teoretyków także w latach siedemdziesiątych, mieściły się w nurcie założeń neoklasycznej ekonomii. Stosując różne metody ilościowe do przedstawienia i objaśniania problemów decyzyjnych, głównie dotyczących krótkiego okresu działalności przedsiębiorstwa, przyjmowano, że (zob. szerzej Ryan i in., 1992, s. 48 i 55–56):

- decyzje są podejmowane przez pojedynczego właściciela lub inną osobę (kierownika), działającą zgodnie z celami właściciela;
- podejmujący decyzje ma dostęp do wszystkich potrzebnych mu informacji bez ponoszenia kosztów ich pozyskania;
- nie występują warunki niepewności;
- proponowane modele decyzyjne dostarczają rozwiązań maksymalizujących zysk.

Dociekania naukowe, uwzględniające te założenia są zaliczane do koncepcji konwencjonalnej rachunkowości zarządczej.

Po drugiej wojnie światowej następował **wzrost zainteresowania rachunkiem kosztów zmiennych** oraz problematyką definiowania i wyodrębniania kosztów stałych, zmiennych i semizmiennych (mieszanych), zarówno wśród zwolenników, jak i przeciwników tych koncepcji. W literaturze przedmiotowej opisywano np. zastosowanie analizy regresji do estymacji i przewidywania kosztów oraz elastyczne budżetowanie w określonych jednostkach gospodarczych.

W 1949 r. Komitet Badawczy Krajowego Stowarzyszenia Księgowych ds. Kosztów w USA (NACA) opublikował raport z badań, który – zdaniem jego autorów – najpełniej opisywał niekonsekwencje koncepcji kosztów stałych i zmiennych. Badania polegały na przeglądzie ówczesnych pozycji literatury i w niewielkim zakresie na analizie praktycznych przypadków zastosowania rachunku kosztów zmiennych. W raporcie m. in. wyspecyfikowano szereg założeń ograniczających analizę prognozy rentowności, które muszą być przyjęte przy obliczaniu punktu bez straty i wnioskowaniu na podstawie otrzymanych wyników (por. szerzej Becker, 1989, s. 11–12). Ograniczenia te są wymieniane współcześnie niemal w każdym akademickim podręczniku z zakresu rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej (por. np.: Jarugowa i in., 1990, s. 210; Sobańska, 2003, s. 168–169).

We wskazanym raporcie podkreślano problematyczność ustalenia zmienności kosztów, stwierdzając, że większość kosztów nie zmienia się jedynie z powodu zmiany wielkości produkcji lub wielkości sprzedaży. Zmiany tych wielkości powodują, że kierownicy podejmują określone decyzje, które mają wpływ na poziom kosztów. Gdy stwierdza się, że koszty zmieniają się wraz z wielkością produkcji, to zakłada się przy tym, że takie zmiany wynikają z istoty tych kosztów albo z decyzji kierownictwa, które wpływają na działania leżące u podstaw tych kosztów. Podsumowaniem tych rozważań była następująca konkluzja dotycząca kosztów stałych: „powszechnie wykonuje się różne obliczenia kosztów stałych dla różnych celów”. Analogiczny wniosek sformułowano w odniesieniu do kosztów zmiennych (Becker, 1989, s. 12–13).

Wzmiankowane tu analizy i wnioski z raportu Komitetu Badawczego NACA wskazują, że hasło J. M. Clarka z 1923 r. znalazło swoje zastosowanie w rozwijającym od tego czasu podejściu koncepcyjnym do objaśniania zagadnień rachunkowości zarządczej, zwanym **podejściem prawdy względnej**, tj. nastawionym na przydatność informacji do podejmowania decyzji przez określoną grupę użytkowników (zob. szerzej Jarugowa, 1989, s. 4). Jest ono także określane jako **podejście użyteczności decyzyjnej**, w którym wyróżnia się orientację na model decyzyjny i na podejmującego decyzje (Wolk i in., 1989, s. 171–172; Jarugowa, 1991, s. 18).

Zdaniem autorki, w rozważaniach zawartych w raporcie kryje się niezwykle istotne spostrzeżenie o roli decyzji kierowniczych, wpływających na

działania, które znalazło pełne koncepcyjne objaśnienie dopiero w latach osiemdziesiątych XX w. w pracach R. Coopera, R. S. Kaplana i H. T. John-sona, dotyczących rachunku kosztów działań.

Późniejszy raport Krajowego Stowarzyszenia Księgowych (NAA) w USA, następcy NACA, z 1961 r. pt. *Bieżące zastosowanie rachunku kosztów zmiennych*²⁸ donosił o pozytywnych doświadczeniach zarządów, związanych z wdrożeniem rachunku kosztów zmiennych przez 50 spółek objętych badaniem. W tym opracowaniu informowano, że zwolennicy tego systemu zalecali jego wykorzystanie zarówno dla wewnętrznej, jak i zewnętrznej sprawozdawczości, inni natomiast opowiadali się za zastosowaniem rachunku kosztów pełnych jako źródła danych do sporządzania zewnętrznych sprawozdań finansowych. Dążenia zwolenników rachunku kosztów zmiennych nie miały, niestety, szansy realizacji, ponieważ Internal Revenue Service (Urząd Skarbowy) i Exchange Commission (Komisja Papierów Wartościowych) w USA odrzuciły koncepcję sporządzania sprawozdań finansowych na podstawie danych z systemu rachunku kosztów zmiennych (Chandra, Paperman, 1996, s. 207).

Zdaniem E. A. Beckera (1989, s. 14), po 1960 r. nastąpiło ostateczne formalne uznanie koncepcji dotyczących kosztów stałych i zmiennych, czego przejawem było włączenie do anglojęzycznych podręczników z zakresu rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej takich zagadnień, jak: metody podziału kosztów na stałe i zmienne, analiza progno rentowności, system rachunku kosztów zmiennych jako podstawa ustalania wyniku działalności w krótkim okresie i podejmowania decyzji operacyjnych, wielostopniowy rachunek kosztów zmiennych itd. Sformułowane przez R. I. Dickeya²⁹ w 1960 r. definicje i wykresy kosztów stałych, zmiennych i semizmiennych zostały powielone w książkach i monografiach przez wielu innych autorów.

²⁸ *Current Application of Direct Costing*, NAA Research Report, No. 37, January 1961, cyt. za: Horngren (1967), s. 313; Chandra, Paperman (1996), s. 207.

²⁹ R. I. Dickey, *Accountants' Cost Handbook*, The Ronald Press Co., New York 1960, cyt. za: Becker (1989), s. 19. W tym podręczniku autor podał następujące objaśnienia: **Koszty stałe**. Koszt jest traktowany jako stały, jeśli zmiany rozmiarów produkcji nie powodują zmiany tego składnika kosztów. Koszty stałe są kosztami okresu, ponieważ powstają one wraz z upływem czasu, niezależnie od wielkości produkcji. **Koszty zmienne**. Jeśli zmiany wielkości produkcji powodują zmianę kwoty określonego składnika kosztów, to taki składnik kosztów jest uznawany za koszt zmienny. Koszty zmienne są związane z wielkością produkcji i zwiększają się w miarę, jak zwiększa się wielkość produkcji. **Koszty semizmienne**. Niektóre składniki kosztów są częściowo stałe i częściowo zmienne, dlatego uważa się, że składają się z części zmiennej i stałej. Takie składniki kosztów są różnie nazywane, np. stało-zmienne, częściowo zmienne, semizmienne lub semistałe. Przykładami takich kosztów są: koszty kierowania fabryką, koszty zużycia energii, utrzymania i usług księgowych.

Na szczególną uwagę zasługuje obszerny podręcznik akademicki Ch. T. Horngrena, pt. *Cost Accounting. A Managerial Emphasis*³⁰ z 1962 r. Podręcznik ten wielokrotnie wydawany i udoskonalany, stanowił źródło wiedzy z zakresu rachunkowości zarządczej dla wielu pokoleń studentów oraz wzorzec dla autorów innych publikacji.

Ch. T. Horngren (1967, s. 4) tłumaczył, że „rachunkowość w zakresie kosztów obejmuje rachunkowość zarządczą plus małą część rachunkowości finansowej – w takim zakresie, w jakim jej funkcja kalkulacji kosztu produktu satysfakcjonuje wymogi zewnętrznej sprawozdawczości”. Podkreślał dalej, iż zarządczy rachunek kosztów (*managerial cost accounting*) jest o wiele ważniejszy w działalności samej jednostki gospodarczej niż rachunkowość finansowa. Dostarcza on danych do realizacji trzech ważnych zadań w przedsiębiorstwie, którymi są:

- 1) planowanie i sterowanie rutynowymi operacjami;
- 2) nierutynowe decyzje, formułowanie polityki działalności i długookresowe planowanie;
- 3) wycena zapasów produktów i ustalanie wyniku finansowego działalności.

W drugim etapie rozwoju rachunkowości zarządczej zostały sformułowane **zasady budżetowania kapitałowego przy użyciu dyskontowych metod oceny efektywności inwestycji** (DCF), co zostało uznane przez profesora R. Kaplana (1984b, s. 402) za najważniejsze osiągnięcie rachunkowości zarządczej w latach 1950–1980.

Pełne zdefiniowanie tego podejścia było poprzedzone wcześniejszymi próbami stworzenia nowych zasad oceny efektywności inwestycji. Zagadnienie budżetowania kapitałowego w nowoczesnej formie przewidział oraz przedstawił jego wstępną koncepcję w 1887 r. amerykański inżynier, A. M. Wellington³¹, zaabsorbowany budową i oceną opłacalności linii kolei żelaznej. Uważał on, że koszty kapitału rosną wraz z kwotą inwestycji, a stopa zwrotu jest lepszą miarą do oceny inwestycji niż spodziewane wpływy brutto. Wellington dostrzegł także potrzebę analizowania wartości zaktualizowanej wpływów i wydatków inwestycyjnych. Ramy koncepcyjne dla budżetowania kapitałowego stanowiła praca A. Marschalla pt. *Principles of Economics* z 1890 r. Marshall postulował, że zwrot na inwestycji musi przewyższać wydatki wyrażone w kwocie wyższej niż nominalna, stosownie do stopy procentowej i czasu oczekiwania na zwrot. Pierwsze odniesienie

³⁰ Drugie wydanie tej książki ukazało się już w 1967 r., a w 2003 r. opublikowano jej wydanie jedenaste, międzynarodowe, zob. Horngren i in. (2003). Wszystkie wydania zachowały pierwotny tytuł, który w języku polskim można zapisać: *Rachunek kosztów. Nastawienie na zarządzanie*.

³¹ Wellington zawarł swoją koncepcję w pracy pt. *The Economic Theory of the Location of Railways*, 1887, o czym informuje M. Chatfield (1996), s. 208.

w amerykańskiej literaturze ekonomicznej do wartości zaktualizowanej znajduje się w pracy I. Fischera pt. *The Rate of Interest* (1907), w której autor opisał metody postępowania przy wyborze projektu inwestycyjnego.

Metody uwzględniające zmianę wartości pieniądza w czasie były rzadko stosowane przy ocenie projektów inwestycyjnych do połowy XX w. Wprowadzenie w przedsiębiorstwach nowoczesnego podejścia do budżetowania kapitałowego nastąpiło w dużym stopniu dzięki książce Joela Deana³² (1951 r.), który następnie w 1954 r. przeprowadził badania dotyczące metod postępowania przy wyborze projektów inwestycyjnych przez 50 amerykańskich dużych i dobrze zarządzanych spółek, a także przedstawił analityczny zarys, oparty na wartości zaktualizowanej netto, który pozwoliłby zarządom różnicować i oceniać projekty inwestycyjne (Chatfield, 1996, s. 209). Początkowo Dean zajmował się dyskontowaniem zysku, a nie dyskontowaniem przepływów pieniężnych. Następnie opowiadał się za zastosowaniem dyskontowania do przepływów środków pieniężnych, związanych z inwestycją, zamiast wykorzystania metody okresu zwrotu i stopy zwrotu nakładów inwestycyjnych (ROI) (Kaplan 1984b, s. 402).

Opracowania Deana zachęciły innych autorów do zainteresowania się tematyką nowych metod budżetowania kapitałowego, która była następnie coraz częściej uwzględniana w podręcznikach i artykułach. Amerykańscy inżynierowie korporacji naftowych, niezadowoleni z metody stopy zwrotu inwestycji (ROI), rozpoczęli stosowanie procedury wartości bieżącej do oceny realizowanych projektów. W kolejnych latach metody DCF zyskały zarówno zwolenników, jak i przeciwników. Krytyczne opinie odnoszą się jednak do sposobu i zakresu ich implementacji w przedsiębiorstwach, a nie do ich merytorycznej poprawności.

W latach sześćdziesiątych zalecano także procedurę obliczania zysku rezydualnego (*residual income* – RI) jako kryterium oceny efektywności, które miało wyeliminować dysfunkcjonalne aspekty wskaźnika ROI. Zysk rezydualny stanowi różnicę między kwotą zysku netto a kwotą kosztu kapitału finansującego inwestycję. Zauważono, że kierownicy, stosujący wskaźnik ROI, w celu zwiększenia jego poziomu byli skłonni zrezygnować z inwestycji, których ROI przewyższał koszt kapitału przedsiębiorstwa, lecz był niższy od przeciętnego wskaźnika ROI dla ich wydziału. Miara RI stosowana dla oddziałów korporacji nie wywoływała takich zachowań kierowników.

Wprowadzenie zysku rezydualnego do praktyki przypisuje się ogólnie spółce General Electric, choć nawiązanie do koncepcji zysku rezydualnego można znaleźć w pracach autorów z początku XX w., tj. w publikacjach

³² J. Dean, *Capital Budgeting*, Columbia University Press, New York 1951, cyt. za: Chatfield (1996), s. 209.

A. H. Churcha i J. M. Clarka (Kaplan, 1984b, s. 402). Miara ta nie znalazła tak szerokiego zastosowania w praktyce, jak wskaźnik ROI. Stała się jednak podstawą do opracowania pod koniec lat osiemdziesiątych XX w. jej zmodyfikowanej wersji pod nazwą ekonomiczna wartość dodana (*Economic Value Added* – EVA) przez ekspertów nowojorskiej firmy konsultingowej Stern Stewart Management Services. EVA jest uznawana przez jej zwolenników za „klucz do kreowania bogactwa” (por. Ehrbar, 1998; Cwynar, Cwynar, 2003).

Po drugiej wojnie światowej systematycznie **rosło zainteresowanie teoretyków rachunkowości procesem kontroli kierowniczej**, choć wcześniej autorzy nie uwzględniali w publikacjach problematyki rozliczania kierowników z odpowiedzialności w hierarchicznie zorganizowanych jednostkach gospodarczych. Jak wcześniej wzmiankowano, systemy rachunkowości nastawione na ocenę, rozliczanie z osiągniętych wyników i motywowanie zorganizowano już na początku XX w. w amerykańskich korporacjach, najwcześniej w spółkach Du Pont i General Motors. Bodźcem do zainteresowania sprawami kontroli kierowniczej były prace ekonomistów, w tym Herberta Simona, którzy w latach pięćdziesiątych badali problemy motywowania i kontroli w zdecentralizowanych organizacjach (Johnson, Kaplan, 1987, s. 166; zob. też Jarugowa, 1979).

Zagadnienia budżetowania i kontroli kierowniczej, rozważane przez C. Argyrisa w 1952 r. w pracy pt. *The Impact Budgets on People*³³, zapoczątkowały nowy kierunek badawczy w rachunkowości, mieszczący się w nurcie badań empirycznych, który został nazwany w 1967 r. przez S. W. Beckera³⁴ terminem *behavioral accounting* (**rachunkowość behawioralna**)³⁵ (Birnberg, Shields, 1989, s. 24; Hopwood, 1989, s. 21).

Badania Argyrisa nie dotyczyły procedury budżetowania, lecz zmierzały do ustalenia, jak proces budżetowania wpływa na postawy i zachowania

³³ Praca ta była wydana przez Controllershship Foundation, Ithaka 1952, cyt. za: Birnberg, Shields (1989), s. 64, Brownell, Roberts (1996), s. 89.

³⁴ S. W. Becker, który nie zaliczał swoich badań do behawioralnej rachunkowości, krótko zdefiniował ten kierunek badawczy w artykule pt. *Discussion of the Effect of Frequency of Feedback on Attitudes and Performance*, „Journal of Accounting Research”, 1997, No. 5, cyt. za: Birnberg, Shields (1989), s. 65.

³⁵ Metodologiczne podstawy rachunkowości behawioralnej tkwią w psychologii i socjologii. W badaniach w zakresie behawioralnej rachunkowości są stosowane teorie i metody tych dyscyplin w celu określenia powiązań między informacjami rachunkowości i stosowanymi w niej procedurami a zachowaniem konkretnych osób podejmujących decyzje i wykonujących określone zadania. Studia w zakresie rachunkowości behawioralnej w drugiej połowie XX w. dotyczyły głównie rachunkowości finansowej, choć zostały zapoczątkowane w obszarze rachunkowości zarządczej (zob. np. Szychta, 1996, s. 62–63). J. G. Birnberg i J. F. Shields (1989) dokonali klasyfikacji badań behawioralnej rachunkowości, wyróżniając pięć głównych grup badań, nazwanych szkołami. Są to badania dotyczące: (1) kontroli kierowniczej, (2) przetwarzania informacji w rachunkowości finansowej, (3) projektowania systemu informacyjnego rachunkowości, (4) auditingu, (5) socjologii organizacji.

ludzi w jednostce gospodarczej. Argyris analizował jako pierwszy, w sposób systematyczny, behawioralne skutki wywołane sposobem wykorzystania budżetów w jednostce gospodarczej. Jego badania pokazały, że nieodpowiedni sposób zastosowania budżetów może powodować dysfunkcjonalne zachowania podwładnych bez względu na stopień wyrafinowania systemu budżetowania w przedsiębiorstwie (Brownell, Roberts, 1996, s. 86). Stwierdził też, że budżetowanie może prowadzić do braku zaufania przełożonych wobec podwładnych oraz do obniżania, a nie do zwiększania poziomu osiąganych wyników (Birnberg, Shields, 1989, s. 30).

Systematyczne obserwacje wpływu mechanizmów kontroli kierowniczej na zachowania kierowników podjęli w drugiej fazie rozwoju rachunkowości zarządczej uczestnicy projektu z Carnegie Tech w USA, wśród których główną rolę odgrywał W. W. Cooper. Te badania behawioralne w dziedzinie rachunkowości ukazały znaczenie osób w procesie budżetowania. Ustalono, że rezultaty omawianego procesu zależą od tego, jak zatrudnieni reagują na budżet, a także od sposobu określania wielkości w budżecie oraz administrowania nim (Birnberg, Shields, 1989, s. 31).

Zagadnienia wpływu budżetów na zachowania kierowników i podwładnych podjęli w latach sześćdziesiątych tacy autorzy, jak: A. Stedry, G. H. Hofstede, E. A. Lowe i R. W. Shaw, M. Schiff i A. Y. Lewin, którzy – zdaniem P. Brownella i E. Robertsa (1996, s. 86) – proponowali trudny do zintegrowania zbiór koncepcji.

Związana z procesem kontroli problematyka cen transferowych była w połowie lat pięćdziesiątych rozważana w artykułach czasopiśmienniczych przez P. W. Cooka, J. Deana i W. Stone'a. Przedstawili oni zasady i podstawy ustalania cen transferowych (jednostkowy rzeczywisty koszt pełny, koszt standardowy produktu, cena rynkowa, cena negocjowana) (Kaplan, 1984b, s. 402). Autorzy tych artykułów nie nawiązywali do praktycznych rozwiązań w amerykańskich przedsiębiorstwach ani do publikacji niemieckiego mistrza rachunkowości, Eugena Schmalenbacha.

Następnie J. Hirschleifer w roku 1956 i 1957 wyspecyfikował mikroekonomiczne założenia koncepcji cen transferowych oraz rekomendował wykorzystanie kosztu utraconych korzyści wydziału sprzedającego półprodukt jako odpowiednią cenę transferową. Według tej zasady ustalania cen transferowych, cena rynkowa stanowi ich przypadek, jeśli półprodukt jest sprzedawany na konkurencyjnym rynku. Jeżeli zaś nie istnieje rynek na określone półprodukty lub rynek charakteryzuje się niedoskonałą konkurencją, podstawą ceny rynkowej powinien być koszt krańcowy wydziału sprzedawcy (Kaplan, 1984b, s. 403).

Duży wkład do objaśnienia funkcji i znaczenia planowania i kontroli w zdecentralizowanych organizacjach wnieśli następnie (Epstein, 1996, s. 393):

- Robert Anthony w książce pt. *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, wydanej w 1965 r.;
- David Solomons w pracy pt. *Divisional Performance Measurement and Control*, opublikowanej również w 1965 r.

Autor pierwszej pracy przedstawił hierarchiczny wykaz różnych czynności w zakresie planowania i kontroli³⁶ w przedsiębiorstwie, a także dokonał rozróżnienia między działaniami z zakresu rachunkowości, wykonywanymi w celu ułatwienia podejmowania decyzji przez kierowników oraz ważnymi dla kontroli zarządczej, a czynnościami wymaganymi w celu usatysfakcjonowania zewnętrznych użytkowników informacji systemu rachunkowości. Rozważania Anthony'ego mieściły się w nurcie badań behawioralnych, analizujących wpływ informacji systemu rachunkowości na zachowania pracowników, które zostały zapoczątkowane w latach pięćdziesiątych i były kontynuowane w trzeciej fazie rozwoju rachunkowości zarządczej.

D. Solomons natomiast analizował w swojej książce trudności związane z opracowaniem systemów pomiaru wyników, które to systemy motywowałyby kierowników wydziałów przedsiębiorstwa do poprawy wyników (Epstein 1996, s. 393). W innej publikacji³⁷ D. Solomons zamieścił opis narzędzi kontroli kierowniczej, przydatnych do oceny dokonań wydziałów, stosowanych w amerykańskich przedsiębiorstwach, tj. cen transferowych, budżetowania, stopy zwrotu inwestycji i zysku rezydualnego. Udokumentowanie rozwiązań praktyki w dziedzinie kontroli kierowniczej wykazało występowanie dużej rozbieżności między praktyką a koncepcjami opisywanymi w podręcznikach i czasopismach.

W omawianym okresie, charakteryzującym się stosunkowo słabą konkurencją, występowaniem rynku producenta i ochroną niektórych rynków zbytu przez regulacje państwa, zarządy jednostek gospodarczych były zainteresowane wewnętrznymi uwarunkowaniami działalności swoich jednostek, szczególnie zdolnościami produkcyjnymi. Konsekwencją tego było nakierowanie kontroli kierowniczej na procesy wytwarzania i administrowania, a nie na sprawy formułowania strategii działania i relacje z otoczeniem zewnętrznym.

Mimo orientacji kierowników na ograniczenia wewnętrzne, występowało mało bodźców, aby minimalizować koszty produkcji, gdyż mogły być one

³⁶ R. Anthony m. in. objaśniał (Johnson, Kaplan, 1987, s. 168; Ittner, Larcker, 2001, s. 351): (1) planowanie strategiczne: jest to proces decydowania o celach organizacji, zmianach tych celów, zasobach do ich osiągnięcia, a także o zasadach, które mają rządzić nabyciem, dysponowaniem i wykorzystaniem tych zasobów; (2) kontrolę kierowniczą: jest to proces, poprzez który kierownicy zapewniają, że zasoby gospodarcze są otrzymywane i zużywane efektywnie i wydajnie przy osiąganiu celów jednostki gospodarczej.

³⁷ D. Solomons, *Evaluating Divisional Performance by Return on Investment and Residual Income*, [w:] *Divisional Performance: Measurement and Control*, Financial Executives Research Foundation, New York 1965, s. 123–159, cyt. za: Kaplan (1984b), s. 418.

łatwo „przerzucane” na klientów. W przypadku produktów wytwarzanych masowo, obniżki kosztów jednostkowych były skutkiem ekonomii skali, a nie rezultatem podejmowanych w przedsiębiorstwach działań innowacyjnych i usprawniających. Kierownicy nie byli więc zainteresowani stosowaniem rozwiniętych systemów rachunku kosztów i złożonych metod planowania i kontroli.

Należy też zauważyć, że poziom implementacji metod rachunkowości zarządczej w latach pięćdziesiątych i sześćdziesiątych w brytyjskich przedsiębiorstwach był o wiele niższy niż w jednostkach gospodarczych w Ameryce Północnej. Według oceny D. Asthona i in. (1995, s. 1–2), systemy rachunku kosztów były słabo zintegrowane z planowaniem i kontrolą w procesie zarządzania. Stosowane systemy rachunkowości zarządczej identyfikowały problemy dopiero wtedy, gdy występowały odchylenia od planu. Odwzorowywały one raczej mechanistyczne niż innowacyjne style zarządzania przedsiębiorstwami.

W drugiej fazie rozwoju rachunkowości zarządczej (około 1960 r.) w literaturze przedmiotu zapoczątkowano także **stosowanie modeli ilościowych do rozwiązywania problemów z zakresu planowania i kontroli**. Intensyfikacja aplikacji tych modeli nastąpiła w trzeciej fazie rozwoju rachunkowości zarządczej, tj. po 1965 r.

Liczne publikacje tego nurtu, stymulowane przez rozwój po drugiej wojnie światowej badań operacyjnych jako dyscypliny naukowej, prezentowały sposoby zastosowania w rachunkowości zarządczej takich technik, jak: programowanie liniowe i nieliniowe, modele kontroli zapasów, teoria prawdopodobieństwa, teoria gier i teoria decyzji (Kaplan, 1984b, s. 403; Ryan i in., 1992, s. 45). W rachunkowości zarządczej znalazły też wykorzystanie metody statystyczne, np. analiza regresji i korelacji, testowanie hipotez, metoda najmniejszych kwadratów.

Implementacja metod ilościowych w rachunkowości zarządczej nie rozszerzyła jej dziedziny przedmiotowej, lecz dostarczyła analitycznych instrumentów, pomagających rozwiązywać problemy decyzyjne w zakresie operacyjnego planowania i kontroli, w dziedzinie zaopatrzenia, produkcji i sprzedaży, takich jak: ustalanie optymalnej struktury wieloasortymentowej produkcji, wspomaganie decyzji, typu: potrzebny półfabrykat kupić czy wytworzyć we własnym zakresie, zaprzestać produkcji nierentownych wyrobów, rozpocząć wytwarzanie nowego produktu. Metody ilościowe zastosowano również do ustalania kosztów stałych i zmiennych, rozliczania kosztów pośrednich, oceny rentowności produktów i analizy odchyień kosztów faktycznych od określonych w budżecie.

W tym czasie ugruntowano w literaturze przedmiotu przekonanie, że rachunkowość zarządcza obejmuje zbiór metod i technik zalecanych do stosowania w praktyce, gdyż zapewniają one osiągnięcie celu jednostki, pole-

gającego na maksymalizacji zysku (zob. szerzej Ryan in., 1992, s. 3). Takie normatywne podejście do rachunkowości zarządczej zostało ukształtowane wyłącznie przez teoretyków rachunkowości, którzy poprzez stosunkowo proste hipotetyczne przykłady objaśniali problemy decyzyjne przy wykorzystaniu aparatu narzędziowego dyscyplin ilościowych. Tymczasem metody zalecane przez liczne podręczniki były przez praktyków akceptowane w bardzo niewielkim zakresie.

Johnson i Kaplan (1987, s. 172) krytycznie ocenili wysiłki swoich poprzedników, stwierdzając, że przedstawiali oni problemy teoretyczne i twierdzili, iż dotyczą „systemów faktycznie stosowanych” lub rozwiązań występujących „w dobrze znanych jednostkach gospodarczych”. W rzeczywistości zaś odnosili się do informacji przedstawianych w książkach przez innych autorów: ekonomistów, specjalistów w dziedzinie badań operacyjnych i rachunkowości.

1.2.2.3. Tendencje rozwoju rachunkowości zarządczej w latach 1965–1985

Rachunkowość zarządcza w trzeciej fazie swojego rozwoju, w latach 1965–1985, pozostawała pod wpływem zanikającej drugiej i nabierającej mocy trzeciej fali przemian cywilizacyjnych, tj. ery postindustrialnej. Trzecia faza formownia rachunkowości zarządczej, będąc etapem przejściowym i przygotowawczym do ważnych przemian, które wystąpiły po 1985 r., jest w niniejszej pracy scharakteryzowana „pod parasolem” epoki industrialnej.

Rachunkowość zarządcza nadal koncentrowała swą uwagę na dostarczaniu informacji dla planowania i kontroli, przy czym chodziło głównie o wzrost ich użyteczności dla procesów decyzyjnych. W ten sposób rachunkowość zarządcza usiłowała odpowiedzieć na zmiany w dziedzinie technologii produkcji, systemach informacyjnych oraz w sferze społecznej, które nasiliły się zwłaszcza w latach siedemdziesiątych. Siódma dekada XX w. przyniosła znaczne zmniejszenie tempa rozwoju przemysłowego w USA, Wielkiej Brytanii i innych krajach zachodnich. Ogólnoświatowa recesja, która nastąpiła po kryzysie naftowym w 1973 r., spowodowała nasilenie międzynarodowej konkurencji, zwłaszcza ze strony Europy Zachodniej i szybko rozwijających się przemysłowych krajów na Dalekim Wschodzie.

Potęgującej się konkurencji towarzyszył, jednocześnie zwiększając siłę jej oddziaływania, szybki rozwój technologiczny. Dotychczas nie licząca się gospodarczo Japonia, stała się liderem w dziedzinie zastosowania robotów i procesorów. Nowe technologie obniżyły koszty i jednocześnie umożliwiły poprawę jakości produktów, powodując w wielu przypadkach spadek zapotrzebowania na pracę robotników, co wywołało istotne konsekwencje ekonomiczne i społeczne.

Zmiany technologiczne wpływały na procesy produkcyjne, a także w znaczący sposób oddziaływały na przetwarzanie informacji w przedsiębiorstwach. Ogromny postęp w dziedzinie komputerów, a przede wszystkim wprowadzenie komputerów osobistych, bardzo rozszerzył możliwość dostępu kierowników jednostek gospodarczych do informacji, które mogą stanowić podstawę do podejmowania decyzji.

Postęp w zakresie technologii produkcji i przepływu informacji wymagał od kierowników przedsiębiorstw zastosowania struktur organizacyjnych i stylów zarządzania, które byłyby elastyczne i szybko reagowały na zachodzące zmiany w środowisku zewnętrznym. Reakcja amerykańskich i brytyjskich przedsiębiorstw na nowe potrzeby w początkowym okresie była jednak bardzo słaba, co podkreślają Asthon i in. (1995, s. 3).

W latach siedemdziesiątych zarysowała się tendencja dywersyfikacji dociekań naukowych w dziedzinie rachunkowości zarządczej. Na rozwój tej dyscypliny oddziaływały (por. szerzej Mattessich, 1984, s. 396–397):

1) podejście systemowe i cybernetyka, które skłoniły specjalistów w dziedzinie rachunkowości zarządczej do bardziej holistycznego spojrzenia badawczego i wyjścia poza granice ram tradycyjnego rachunku kosztów;

2) badania behawioralne i teoria organizacji, które stały się źródłem inspiracji dla młodych specjalistów do zastosowania metod tych dyscyplin w dziedzinie rachunkowości zarządczej;

3) elektroniczne przetwarzanie danych, ułatwiające rozszerzenie przez kierowników analiz na nowe zakresy i aspekty działalności przedsiębiorstw, co poprzedziło rozwój zintegrowanych systemów informacyjnych zarządzania;

4) mikroekonomia i statystyczna teoria decyzji, stanowiące podstawę do implementacji w rachunkowości zarządczej zasad ekonomiki informacji wraz z teorią agencji.

Zdaniem Mattessicha (1984, s. 397), teoria systemów, wraz z leżącą u jej podstaw instrumentalną filozofią i metodologią³⁸, wydaje się najbardziej odpowiednią strukturą koncepcyjną do badań i analiz dokonywanych przez specjalistów z zakresu rachunkowości zarządczej, gdyż jako dziedzina wiedzy naukowej jest ona dyscypliną stosowaną i celowo zorientowaną. Teoria systemów, wyłożona w pracach C. W. Churchmana (1968) oraz innych

³⁸ R. Mattessich (1978) jest autorem m.in. obszernego podręcznika pt. *Instrumental Reasoning and Systems Methodology*, przedstawiającego zagadnienia metodologii nauk stosowanych. Do analizy zagadnień epistemologii nauk stosowanych wykorzystał on teorię systemów, uważając ją za odpowiednie narzędzie filozoficznych poszukiwań. Uczynił dzięki temu duży krok w kierunku opracowania metodologii nauk stosowanych i społecznych. Metodologia systemów stanowi połączenie najnowszych osiągnięć logiki deontycznej, teorii decyzji, ekonomiki informacji i dziedzin z nimi związanych (Szychta 1996, s. 103–104). Mattessich (1984, s. 398) pisał ponadto: „Analiza systemowa odgrywa taką stymulującą rolę dla filozofii w drugiej połowie XX w. jak teoria ewolucji odgrywała w drugiej połowie XIX w.”

autorów, umożliwia teoretykom rachunkowości zarządczej rozszerzenie zakresu tej dyscypliny, tj. zastosowanie jej metod poza sferą jednostek gospodarczych zarobkowych, czyli w jednostkach nienastawionych na zysk, w instytucjach rządowych i w innych jednostkach niezarobkowych. Ponadto, podejście systemowe uzmysłowiło wielu specjalistom, że rachunkowość zarządcza jest systemem stanowiącym część składową szerszych systemów, takich jak system informacyjny kierownictwa i przedsiębiorstwo jako całość, z których mogą oni czerpać wiele wzorów i wartości. Zastosowanie teorii systemów w rachunkowości zarządczej przyczyniło się do holistycznego rozpatrywania jej problemów.

W omawianym okresie kontynuowano zainteresowanie metodami badań operacyjnych w rachunkowości zarządczej, aczkolwiek wiązano je bardziej z zastosowaniem modeli matematycznych i algorytmów jako formę przedstawienia problemu niż z możliwością formułowania za ich pomocą problemów zarządzania i ich rozwiązywania oraz wykorzystania tych rozwiązań w coraz to bardziej turbulentnym otoczeniu gospodarczym. Opis zakresu implementacji metod ilościowych i przegląd szczegółowych obszarów ich zastosowania w rachunkowości zarządczej zawiera artykuł Kaplana (1986a), odnoszący się do ponad 80 publikacji z tej dziedziny. Autor przedstawił i przeanalizował użycie tych metod w odniesieniu do następujących zagadnień:

- 1) analizy: koszty – rozmiary produkcji – zysk (CVP);
- 2) oceny wyników i ustalania odchyień;
- 3) badania odchyień wielkości faktycznych od planowanych;
- 4) zachowania kosztów względem wielkości produkcji;
- 5) rozliczania kosztów (kosztów podmiotów pomocniczych, kosztów pośrednich, amortyzacji);
- 6) cen transferowych.

Lata siedemdziesiąte przyniosły także **rozkwit badań behawioralnych w rachunkowości zarządczej**, zapoczątkowanych w 1952 r. przez C. Argyrisa. Istotny wkład do rozwoju tego kierunku badawczego wnieśli wtedy E. H. Caplan, A. G. Hopwood i D. T. Otley. Caplan jest autorem publikacji pt. *Management Accounting and Behavioral Science* (wydanej w 1971 r.), integrującej techniczne i behawioralne aspekty budżetowania, która była z uznaniem wykorzystywana jako podręcznik akademicki (Brownell, Roberts, 1996, s. 86).

Wyniki otrzymane na podstawie tego samego typu badań, przeprowadzonych najpierw przez Hopwooda, a następnie przez Otleya³⁹, były

³⁹ Były to następujące publikacje: A. G. Hopwood, *An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evolution*, [w:] *Empirical Research Accounting: Selected Studies*, „Journal of Accounting Research”, 1972, Supplement do Vol. 10, s. 156–182; D. T. Otley, *Budget Use and Managerial Performance*, „Journal of Accounting Research”, 1978, Spring, s. 122–149, cyt. za: Ryan i in. (1992).

sprzeczne, co stanowiło przedmiot poszukiwania przyczyn tych rozbieżności. Zastosowanie ram konceptualnych teorii uwarunkowań sytuacyjnych (*contingency theory*) stanowiło podstawę do stwierdzenia, że wnioski obydwu badaczy są prawdziwe, a różne wyniki ich analiz zależą od sytuacyjnych zmiennych, które różniły te badania. W roku 1984 Otley analizował relacje między teorią organizacji a rachunkowością zarządczą, wzywając do stosowania w rachunkowości badań o charakterze jakościowym, objaśniającym, zwłaszcza w formie studiów przypadków (Ryan i in., 1992, s. 60). Jego publikacje przyczyniły się do zastosowania w rachunkowości zarządczej studiów opartych na teorii uwarunkowań sytuacyjnych, polegających na badaniu zależności między zmiennymi otoczenia i zmiennymi dotyczącymi organizacji (np. technologią, zmiennością otoczenia, strukturą organizacyjną, stylem zarządzania) a systemami i metodami rachunkowości zarządczej oraz wykorzystaniem przez menedżerów informacji tworzonych w systemie rachunkowości zarządczej jednostki gospodarczej. Implementacja teorii organizacji w badaniach z zakresu rachunkowości przyczyniła się do uświadomienia sobie przez teoretyków i projektantów systemów rachunkowości, iż systemy te nie mogą być projektowane niezależnie od charakterystyki otoczenia przedsiębiorstwa, czynników motywacyjnych i systemów oceny wyników.

Badania behawioralne natomiast miały kluczowe znaczenie dla rozwoju nauki rachunkowości, ponieważ – jak podkreśla Mattessich (1984, s. 398) – do czasu ich zastosowania rachunkowość była postrzegana wyłącznie jako dyscyplina deskryptywna i analityczna. Od rozpoczęcia badań zorientowanych na zachowania różnych użytkowników informacji z systemu rachunkowości, w tym na zachowania kierowników i ich podwładnych, stała się dyscypliną empiryczną.

W trzeciej fazie rozwoju rachunkowości zarządczej podjęto również starania zmierzające do usprawnienia procesu budżetowania operacyjnego, co doprowadziło do propagowania przez teoretyków rachunkowości i konsultantów **metody budżetowania zerowego** (*zero-based budgeting – ZBB*)⁴⁰. Korzenie tej metody sięgają początku XX w., a jej zastosowanie w praktyce produkcyjnej jako narzędzia zarządzania datuje się od 1969 r., kiedy to zostało zastosowane w amerykańskim przedsiębiorstwie Texas Instruments. Metoda ta cieszyła się dosyć dużą popularnością w jednostkach gospodarczych USA w latach siedemdziesiątych. Była wówczas wykorzystywana jako narzędzie kontroli szybko rosnących kosztów pośrednich oraz poprawy efektywności procesów gospodarczych. Podlegała ona także krytyce – uważano, że albo nie można jej zastosować w takim ujęciu, jak przedstawiano

⁴⁰ Zasady budżetowania „od zera” są omówione m. in. w następujących publikacjach: Jaruga i in. (2001), s. 670–671; Łada-Cieślak (2000, 2001a, b).

w literaturze, albo że jest zbyt kosztowna. Chociaż współcześnie niektóre jednostki gospodarcze i agencje rządowe wciąż stosują budżetowanie „od zera”, to jest ono zastępowane przez alternatywne koncepcje, np. budżetowanie na podstawie działań (Grasso, 1997, s. 27–28).

W trzeciej fazie ewolucji rachunkowości zarządczej teoretycy uznawali za główne zadania rachunkowości zarządczej projektowanie efektywnych systemów informacyjnych, służących określonym potrzebom zarządzających, a zwłaszcza przydatnych do kontroli wyników i symulowania alternatywnych scenariuszy działania (Mattessich, 1984, s. 400). W celu sformułowania kryteriów służących do oceny wartości konkretnych informacji i wartości całego systemu informacyjnego rachunkowości nowatorski nurt badań rozwijali ci teoretycy, którzy przyjęli w swoich rozważaniach punkt widzenia ekonomiki informacji. Kluczowe znaczenie dla uformowanego w trzeciej fazie rozwoju rachunkowości zarządczej **podejścia ekonomiki informacji**⁴¹, zwanego też podejściem ekonomicznych konsekwencji systemu (metody), miały prace amerykańskich uczonych, G. A. Felthama i J. Demskiego.

Feltham (1984, s. 179) wyjaśniał istotę tych badań następująco: „Ekonomika informacji jest terminem stosowanym do badania, które analizuje ekonomiczne oddziaływanie alternatywnych systemów informacyjnych oraz zapotrzebowanie na nie. Jeśli postrzegamy systemy rachunkowości jako systemy informacyjne, to ekonomika informacji musi być traktowana jako fundamentalna dyscyplina dla studiów w dziedzinie rachunkowości”. Ekonomia informacji zwróciła uwagę teoretyków rachunkowości na czynniki wpływające na wartość informacji poprzez podkreślenie powiązań między informacją a jej użytkownikami. Uważano więc, że wartość informacji wynika tylko i wyłącznie z funkcji użyteczności jednostek, które ją wykorzystują (zob. szerzej np.: Hendriksen, van Breda, 2002, s. 221–222; Mattessich, 1984, s. 401–403).

W początkowym okresie koncentrowano się w badaniach na ocenie struktury i znaczenia systemów rachunkowości zarządczej z punktu widzenia użyteczności informacji dla podejmującego decyzje. Było to podejście ekonomiki informacji, nastawione na jednostkę. System informacyjny rachunkowości uważano za użyteczny, jeżeli dostarczał sygnałów o nieznanym, przypadkowym stanie rzeczy, który mógł wpływać na czynności optymalizacyjne podejmującego decyzje, zgodnie ze znaną funkcją preferencji (lub użyteczności), wykonywane za pieniężne wynagrodzenie (Kaplan, 1984b, s. 404).

⁴¹ B. Ryan i in. (1992, s. 49) nazwali koncepcję ekonomiki informacji podejściem prawdy kosztowej (*costly truth approach*). Implikuje ono, że prawda może zostać osiągnięta, tj. istnieje preferowany system rachunkowości. Prawda zmienia się w zależności od sytuacji uwarunkowanej ponoszonymi kosztami i osiąganymi korzyściami. Prawdą jest w tym sensie pewien normatywny system rachunkowości, tzn. taki system, który powinien zostać zastosowany przy uwzględnieniu wszystkich istotnych uwarunkowań.

W podejściu ekonomiki informacji nie usiłowano zrozumieć, jakie są faktycznie „prawdziwe” koszty, ani nie analizowano potrzeb informacyjnych kierowników. Próbowano określić wartość informacji na podstawie formalnego modelu, badając jak informacja będzie wpływać na sądy, decyzje i wyngrodzenie podejmujących decyzje oraz jakie są koszty dostarczenia informacji decydentowi. Znaczenie tego podejścia polegało jedynie na rozpowszechnieniu poglądu, że każdy projektant systemu rachunkowości zarządczej musi uwzględnić zasadę korzyści-koszty (Johnson, Kaplan, 1987, s. 173).

Podejście ekonomiki informacji zorientowane na jednostkę, choć teoretycznie poprawne, udało się zastosować tylko do bardzo uproszczonych przypadków, dlatego nie wywarło ono znaczącego wpływu na postęp w praktyce rachunkowości zarządczej. Zostało zastąpione **podejściem teorii agencji**, która traktuje informacje z systemu rachunkowości jako podstawę kontraktów zawieranych między ekonomicznymi agentami, mającymi zróżnicowane prawo do własności, różne informacje, różnorodne wcześniejsze poglądy i różne preferencje dotyczące wyników. Teoria agencji nie rozpatruje przedsiębiorstwa jako pojedynczej organizacyjnej jednostki, lecz uwzględnia różne interesy, informacje i poglądy ekonomicznych agentów, mających kontrakt z przedsiębiorstwem. Teoria agencji rozdzieliła więc wyraźnie podejmujące decyzje od właściciela przedsiębiorstwa, uznając ich za racjonalnie działające ekonomiczne podmioty, maksymalizujące osobiste korzyści.

System informacyjny, w tym także system rachunkowości zarządczej, służy do informowania pryncypała (np. właścicieli, dyrektora) i agenta (np. zarząd, wydział) o faktycznych wynikach, wysyłając sygnały do agenta i – w pewnych przypadkach – informując pryncypała o prawdopodobieństwie różnych stanów zdarzeń. System może też dostarczać informacji pryncypałowi o wysiłku i działaniach agenta. Podział zysku między pryncypała i agenta zależy istotnie od określonych informacji dostępnych obu stronom kontraktu (zob. Kaplan 1984b, s. 404; Johnson, Kaplan, 1987, s. 174–175; Mattessich, 1984, s. 401–402).

Obiekty i relacje teorii agencji wykorzystywano do formułowania modeli opisujących, jak powinni zachowywać się podejmujący decyzje. Następnie przy jej zastosowaniu próbowano objaśniać indywidualne zachowania jednostek uczestniczących w procesie decyzyjnym, zakładając – w myśli neoklasycznej ekonomii – że podejmujący decyzje maksymalizuje użyteczność, działając na konkurencyjnych rynkach. Informacje tworzone w systemie rachunkowości traktowano jak dobro, którego pozyskanie pociąga za sobą koszty. Przyjęcie teorii agencji jako podstawy badawczej w rachunkowości zarządczej doprowadziło jej zwolenników do przekonania, iż nie może ona posłużyć do objaśnienia zachowań poszczególnych kierowników, lecz może zostać wykorzystana do predykcji ogólnych schematów postępowania w procesach decyzyjnych, które są wspomagane przez rachunkowość zarządczą.

Zasługą zwolenników teorii agencji było wprowadzenie do dyskusji i badań w dziedzinie rachunkowości zarządczej zagadnień niepewności, ryzyka oraz asymetrii informacji. Zdaniem Ch. T. Horngrena (1986, s. 40), teoria agencji uświadomiła, że kierownicy zatrudnieni na różnych szczeblach w jednostce gospodarczej ponoszą różne ryzyko, podwładni zaś zmierzają do unikania ryzyka, a kierownicy różnych szczebli posiadają zróżnicowane informacje pod względem ich rodzaju i zakresu.

Przyjmując założenia i terminologię teorii agencji, teoretycy rachunkowości zarządczej podejmowali rozważania na temat systemów kontroli kierowniczej, a zwłaszcza projektowania miar dla pomiaru wyników agentów (kierowników) oraz systemu wynagrodzeń, których zastosowanie miałyby wpływ na to, aby kierownicy działali efektywnie w interesie pryncypała (np. właściciela, zarządu). Na gruncie teorii agencji opracowano modele matematyczne, określające zapotrzebowanie na informacje w zdecentralizowanych przedsiębiorstwach. Ze względu na znaczny matematyczny stopień trudności i brak realizmu założeń, modele te nie odwzorowywały interesujących układów kierowniczych (Johnson, Kaplan, 1987, s. 175).

W początkowym okresie rozważania w obszarze rachunkowości zarządczej, oparte na założeniach teorii agencji, miały charakter normatywny, gdyż dążyły do sformułowania koncepcji i modeli określających reguły działania, odpowiadające na pytanie, jak być powinno. Następnie nabrały one cech badań pozytywnych, na co miała wpływ rozwijana w USA od końca lat siedemdziesiątych pozytywna teoria rachunkowości finansowej (zob. np.: Watts, Zimmerman, 1990; Szychta, 1993, 1996). Teoretycy zajmowali się zatem objaśnieniem obserwowanej praktyki rachunkowości zarządczej, dążąc do przedstawienia i opisu zachowań podejmujących decyzje ekonomiczne oraz uzyskania odpowiedzi na pytania, jakie rozwiązania i dlaczego są stosowane w jednostkach gospodarczych. W latach osiemdziesiątych następowała więc zmiana metodologii badawczej, tzn. odejście od normatywnej orientacji wcześniejszych modeli decyzyjnych (rozwijanych głównie w latach sześćdziesiątych) i zwrócenie się w kierunku pozytywnej (opisowej) teorii rachunkowości zarządczej, zaliczanej do nurtu badań empirycznych (Ryan i in., 1992, s. 54). Prowadziło to stopniowo do ujawniania występowania dużych dysproporcji między teorią a praktyką rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w USA oraz Wielkiej Brytanii i innych krajach Europy Zachodniej.

Analityczne modele, uwzględniające założenia teorii agencji, choć nie były łatwe do empirycznego testowania, wyraźnie pokazały, że konwencjonalny punkt widzenia rachunkowości zarządczej nie został łatwo zaakceptowany przez praktyków, z powodu występowania czasowego opóźnienia między teorią a praktyką. Modele te nie objaśniały całkowicie praktyki rachunkowości zarządczej, lecz wyrażały zmianę nastawienia w badaniach

w tej dziedzinie. Teoretycy zaczęli podejmować próby modyfikowania swoich teorii, aby odnosiły się do praktycznych rozwiązań, zamiast krytykować praktyków, że nie akceptowali metod konwencjonalnej rachunkowości zarządczej (Scapens, 1983, s. 16; Ryan i in., 1992, s. 50). Konwencjonalna rachunkowość zarządcza, która sformułowała swoje koncepcje i metody w trzech pierwszych fazach rozwoju, miała zatem tylko ograniczony wpływ na praktyków, a badania prowadzone w myśl ekonomiki informacji i teorii agencji uświadomiły teoretykom, że muszą oni lepiej zrozumieć aktualną praktykę, zanim mogą sformułować przydatne dla niej zalecane rozwiązania.

Lata siedemdziesiąte XX w. zaznaczyły się również uwzględnianiem w badaniach i częściowo w praktyce koncepcji odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstw kapitalistycznych, co wyrażało się wykrystalizowaniem nowej gałęzi rachunkowości, zwanej **rachunkowością odpowiedzialności społecznej** (*corporate social responsibility accounting*)⁴², rachunkowością społeczną⁴³ lub rachunkowością społeczno-ekonomiczną. Powstanie tego nurtu wiązało się ze wzrostem zainteresowania w latach sześćdziesiątych w USA, a następnie w innych krajach Zachodu, ideą społecznej odpowiedzialności korporacji (zob. np.: Gordon, 1978; Epstein i in., 1977). Dążono, aby przedsiębiorstwa były odpowiedzialne za skutki swojej działalności nie tylko przed właścicielami kapitału, lecz również przed innymi grupami społecznymi i społeczeństwem jako całością. Zadanie rachunkowości społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw określono jako systematyczny opis wpływu decyzji przedsiębiorstwa na zanieczyszczenie środowiska naturalnego, zużycie nieodnawialnych zasobów i inne czynniki ekologiczne, na bezpieczeństwo publiczne, zdrowie, oświatę, prawa jednostek i grup społecznych oraz na wiele innych aspektów społecznych (Jaglińska, 1984, s. 17–18). Rozpoczęto wówczas dyskusję nad stworzeniem systemu sprawozdawczości wewnętrznej i zewnętrznej, aby wszystkie zainteresowane strony były regularnie informowane o społecznych skutkach działalności gospodarczej przedsiębiorstw.

Kluczowe znaczenie w koncepcji rachunkowości społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw ma angielskie pojęcie *accountability*, które oznacza „obowiązek dostarczania rozliczenia (niekoniecznie rozrachunku finansowego) lub zestawienie tych czynności, za które ktoś ponosi odpowiedzialności” (Gray i in., 1996, s. 38). Zobowiązanie do rozliczenia się obejmuje dwie

⁴² Koncepcja ta była przedmiotem prac badawczych, prowadzonych w Katedrze Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego pod kierunkiem profesor A. Jarugowej, których wyniki zawarto w pracy doktorskiej Z. Jaglińskiej pt. *Rachunkowość społecznej odpowiedzialności korporacji amerykańskiej*, UŁ, Łódź 1983, oraz m. in. w: Jarugowa (1984), Jaglińska (1984).

⁴³ Oprócz rachunkowości społecznej w sensie mikroekonomicznym, służącej rozliczeniu się przedsiębiorstwa wobec społeczeństwa lub jego określonych grup, rozwija się rachunkowość społeczna w ujęciu makro, będąca informacyjno-rachunkową podstawą polityki społeczno-gospodarczej państwa.

odpowiedzialności (*responsibilities*) lub powinności: odpowiedzialność za podjęcie pewnych czynności (albo powstrzymanie się od podjęcia działań) oraz odpowiedzialność za dostarczanie rozrachunku z tych czynności (Gray i in., 1996, s. 38).

W teorii rachunkowości w omawianym okresie był prezentowany „pogląd, że rachunkowość zarządcza stanowi podsystem rozrachunku (odpowiedzialności) lub podsystem systemu sterowania (*control*), który z kolei jest podsystemem informacji” (Jarugowa, 1984, s. 12). Był on zgodny z systemowym traktowaniem rachunkowości w ogóle oraz uwzględniał **podejście rachunku odpowiedzialności**, będące czwartym podejściem opisującym kierunek i charakter badań naukowych w dziedzinie rachunkowości w epoce industrialnej (por. Jarugowa 1989, s. 5; 1991, s. 22–23).

Warto zaznaczyć, że wyjściowym etapem w rachunkowości społecznej w sensie mikroekonomicznym była koncepcja rachunkowości zasobów ludzkich (*human resource accounting*). Jej powstanie i rozwój wynikały z orientacji na człowieka, który wraz ze swoimi umiejętnościami i kwalifikacjami jest podstawowym czynnikiem działalności gospodarczej. Dlatego też konieczne stało się włączenie do systemu rachunkowości procesów identyfikowania, pomiaru i przekazywania informacji o zasobach ludzkich (zob. szerzej Wasiel, 1984).

Podejście rachunku odpowiedzialności społecznej oraz koncepcja rachunkowości zasobów ludzkich w bardzo dużym zakresie kształtują rozwój rachunkowości zarządczej w epoce postindustrialnej. Znajduje to wyraz w formowaniu się tzw. rachunkowości środowiskowej i sprawozdawczości dotyczącej kapitału intelektualnego, toteż będą one przedmiotem rozważań w dalszej części pracy (rozdział 2).

1.2.3. Anglo-amerykańska rachunkowość zarządcza a zarys rozwoju metod rachunkowości dla potrzeb zarządzania w Japonii i Niemczech

Do lat osiemdziesiątych XX w. amerykańskie metody rachunku kosztów i rozszerzające się zastosowanie języka angielskiego w różnych częściach świata wywarły dominujący wpływ na badania, nauczanie i praktykę rachunkowości zarządczej w skali międzynarodowej, a zwłaszcza w krajach Europy Zachodniej. Do rzadkości należało, aby autorzy uznanych podręczników w języku angielskim uwzględniali rozwiązania w tej dziedzinie, stosowane poza USA i Wielką Brytanią (Asthon i in., 1995, s. 4).

W innych obszarach językowych, przede wszystkim w Japonii i Niemczech, wypracowano i stosowano zaś w praktyce po drugiej wojnie światowej metody i techniki rachunkowości dla potrzeb zarządzania, które do lat

osiemdziesiątych XX w. nie były przedmiotem dostatecznego zainteresowania ze strony teoretyków i praktyków rachunkowości z USA i innych krajów anglojęzycznych. Japońscy specjaliści z firmy Toyota Motor Corporation stworzyli w drugiej połowie lat sześćdziesiątych system zarządzania kosztami produktów w fazie ich projektowania i konstrukcji pod nazwą *target costing*, który współcześnie stosuje – z różnymi modyfikacjami – większość japońskich firm montażowych. W systemie tym identyfikuje się oczekiwaną (docelową) cenę sprzedaży określonego wyrobu już w fazie jego projektowania oraz odejmuje pożądaną marżę zysku w celu ustalenia docelowych kosztów wytworzenia tego wyrobu. Nadrzędnym celem wdrożenia *target costing* jest zapewnienie danemu produktowi osiągnięcia wymaganych zysków w całym okresie jego życia na rynku (zob. Szychta, 1997b, 2000c).

W wyniku połączenia ambitnych metod zarządzania i statystycznej kontroli jakości, propagowanych w Japonii przede wszystkim przez inżyniera jakości z USA, E. Deminga, z japońskim systemem wartości i kulturą pracy, stworzono tam metodę *Total Quality Management* (TQM), której stosowanie również przyczyniło się do sukcesów wielu japońskich korporacji w skali światowej. TQM stanowi metodę zarządzania poprzez globalną jakość, której celem jest pełne i bezwarunkowe zaspokojenie potrzeb klientów. Zarządzanie poprzez globalną jakość jest jednocześnie systemem zachowania, obejmującym każdego zatrudnionego w organizacji i jest oparte na przekonaniu, że ciągłe doskonalenie pracy i postępowania pracowników stanowi drogę do osiągnięcia celów organizacji (zob. szerzej np.: Jarugowa i in., 1997; Nowak, 1996; Oppenheim, 1997).

Integralnym elementem TQM jest *kaizen costing*, tzn. proces ciągłego usprawniania w fazie wytwarzania produktów, zwany też rachunkiem redukcji kosztów, polegający na wprowadzaniu udoskonaleń do procesu technologicznego i organizacji pracy, którego bezpośrednim skutkiem jest obniżka kosztów i poprawa wydajności pracy na poszczególnych stanowiskach pracy (Monden, Lee, 1993; Sobańska, 2003c).

Wymienione metody oraz inne systemy i techniki wywodzące się z Japonii (KANBAN, HOSHIN) odnoszą się do zarządzania kosztami w różnych fazach szeroko rozumianego cyklu życia produktu. W ich opracowaniu i implementacji w poszczególnych jednostkach gospodarczych uczestniczą specjaliści rachunkowości zarządczej, lecz dominującą rolę odgrywają tu inżynierowie projektowania, konstrukcji, jakości i produkcji. Rachunkowość zarządcza jest jednym z ogniw połączonego łańcucha działań, na początku którego znajduje się strategia przedsiębiorstwa.

Rozwój rachunkowości na potrzeby zarządzania jednostkami gospodarczymi w krajach niemieckiego obszaru językowego charakteryzowała również specyfika metod i koncepcji. Charakterystyczny dla tych krajów jest rozwój i praktyczne zastosowanie koncepcji controllingu, a także duży dorobek

w zakresie systemów rachunku kosztów. Controlling jest postrzegany – co autorka podkreślała na początku rozprawy – jako niemiecki najbliższy ekwiwalent rachunkowości zarządczej (Ahrens, 1996). Controlling jest też dyscypliną wchodzącą w skład nauki o gospodarce przedsiębiorstwa (*Betriebswirtschaftslehre*). Ma ona swoje własne podejście do ekonomicznych problemów przedsiębiorstwa i swoją własną filozofię związaną z myśleniem cybernetycznym (por. np. Horváth, 1998).

Sytuacja w zakresie rachunku kosztów w Niemczech, będącego narzędziem controllingu, jak charakteryzuje ją I. Sobańska (1997, s. 8), przedstawiała się następująco: „[...] teoretyczne podstawy rachunku kosztów w Niemczech różnią się od anglo-amerykańskich silniejszym powiązaniem z teorią produkcji, teorią kosztów i teorią inwestycji oraz większym dorobkiem w zakresie systemów rachunku kosztów częściowych zbudowanych w okresie powojennym”, a ponadto „systemy rachunku kosztów częściowych opracowane w okresie powojennym, a w szczególności rachunek planowanych kosztów krańcowych i wielostopniowy rachunek pokrycia kosztów stałych, znalazły zastosowanie nie tylko w Niemczech, ale i w innych krajach niemieckojęzycznych, jak: Szwajcaria, Austria”.

Po drugiej wojnie światowej, a zwłaszcza w latach 1949–1970, opracowano i doskonalono modele rachunku kosztów, które są uznawane w literaturze niemieckiej z zakresu rachunku kosztów za najważniejsze osiągnięcia okresu powojennego (Sobańska, 1997, s. 36). Były to następujące modele (Schweitzer, Sobańska, 1992, s. 23–24; Sobańska, 1997, s. 35–41 i s. 71–130; Sobańska, 2000a, s. 155–186; Schweitzer, Küpper, 1991, s. 122–125 i 317):

1) rachunek planowanych kosztów krańcowych opracowany przez H. G. Plauta w latach 1949–1950;

2) elastyczny rachunek planowanych kosztów krańcowych, stworzony przez W. Kilgera w połowie lat pięćdziesiątych i stanowiący rozwinięcie rachunku w ujęciu Plauta;

3) wielostopniowy rachunek pokrycia kosztów stałych, skonstruowany w końcu lat pięćdziesiątych przez K. Aghte i K. Mellerowicza;

4) rachunek kosztów indywidualnych i marż pokrycia, przedstawiony w końcu lat pięćdziesiątych przez P. Riebla;

5) krótkookresowy rachunek kosztów i wyników na bazie modelu przedsiębiorstwa typu *input-output*, opracowany przez R. Wartmanna i G. Lasmana w latach sześćdziesiątych.

Modele te opracowano, gdyż – jak wykazały badania empiryczne przeprowadzone w pierwszym dziesięcioleciu po drugiej wojnie światowej – stosowane wówczas w praktyce rozwiązania rachunku kosztów, oparte na zasadach rachunku kosztów pełnych, nie zaspokajały potrzeb informacyjnych, związanych z zarządzaniem krótkookresowym niemieckimi przedsiębiorstwami, działającymi w nowych warunkach rozwijającej się gospodarki

rynkowej. Wszystkie te odmiany rachunku kosztów są zaliczane do grupy rachunku kosztów częściowych. W modelach 1–3 i 5 koszty są ujmowane z podziałem na stałe i zmienne, a w modelu czwartym zastosowano podział na koszty (relatywnie) indywidualne i koszty wspólne. Jak stwierdza I. Sobańska (1997, s. 40), wymienione modele stanowiły nowe koncepcje rachunku kosztów, spełniające „założony cel badawczy – zorientowanie rachunku kosztów na proces decyzyjny firmy i jego kontrolę w krótkim okresie. Rachunki spełniały ten cel w odniesieniu do obszarów decyzyjnych: zaopatrzenia, produkcji i sprzedaży. Zapewniały one tworzenie informacji istotnych dla decyzji oraz szybkie, efektywne przystosowanie się firm do zmian zachodzących w otoczeniu”.

Na szczególną uwagę zasługuje rachunek kosztów indywidualnych i marż pokrycia (*Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung*), różniący się od pozostałych strukturą i metodologią. Wychodząc z założenia, że decyzje podejmowane w przedsiębiorstwie są przyczyną wszystkich wykonywanych w nim czynności oraz że decyzje wraz z będącymi ich skutkiem czynnościami powodują powstanie kosztów, przychodów i wyników, P. Riebel (1994, s. 519) sformułował nową zasadę rachunku kosztów, którą nazwał zasadą identyfikacji. Zgodnie z nią, koszty i przychody muszą być identyfikowane z decyzjami, które je spowodowały. Sednem tego rachunku jest nowa struktura agregacji kosztów, na którą składają się koszty indywidualne i wspólne. Wszystkie koszty są ujmowane jako koszty indywidualne określonych obiektów, aż do stanowisk najniżej położonych w strukturze hierarchicznej. W modelu rachunku kosztów, zaproponowanym przez Riebela, całkowicie wyeliminowano umowne rozliczanie kosztów wspólnych, które w tradycyjnym rachunku kosztów pełnych jest powodem zniekształcenia informacji o kosztach jednostkowych produktów (zob. szerzej Sobańska, 1997, s. 97–111; 2000a, s. 167–173; Schweitzer, Küpper, 1998, s. 489–495; 2003, s. 524–530).

Wymienione modele stanowiły podstawę do kształtowania w praktyce niemieckich przedsiębiorstw systemów informacyjnych o kosztach i wynikach prowadzonej działalności gospodarczej, dlatego nazywano je także systemami rachunku kosztów. Zakres ich zastosowania w niemieckich przedsiębiorstwach był jednak zróżnicowany. Jak wynikało z badań ankietowych, przeprowadzonych przez H. V. Küppera w 1983 r., najbardziej rozpowszechniony w praktyce był rachunek planowanych kosztów krańcowych, a następnie wielostopniowy rachunek pokrycia kosztów stałych. Krótkookresowy rachunek wyników, oparty na modelu przedsiębiorstwa typu *input-output* wprowadzono w walcowniach i hutach stali. Nie zyskał natomiast szerokiej praktycznej akceptacji rachunek kosztów indywidualnych i marż pokrycia według koncepcji Riebela z powodu złożoności struktury tego systemu, wymagającej użycia wysokiej technologii obliczeniowej, oraz niemożliwości

ustalania za jego pomocą informacji o koszcie pełnym dla potrzeb sprawozdań finansowych (Sobańska, 1997, s. 40–41).

W latach sześćdziesiątych i siedemdziesiątych został zapoczątkowany w Niemczech nurt badawczy, zmierzający do integracji systemów rachunku kosztów z procesami zarządzania w krótkim i długim okresie, który rozwijano w ostatnim dwudziestolecu XX w.⁴⁴ Do tego nurtu zalicza się koncepcję instytucjonalnego (strukturalnego) rachunku kosztów, zaproponowaną w 1965 r. przez O. R. Schnutenhaua (Jarugowa, 1986, s. 92–96; Sobańska, 1997, s. 41) oraz pierwsze koncepcje łączące rachunek kosztów z rachunkiem inwestycyjnym, sformułowane w 1955 r. przez W. Lückeego, w 1981 r. przez W. Kilgera i rok później przez P. Riebla (Sobańska, 1997, s. 42 i 145).

Wzmiankowane tu jedynie koncepcje rachunku kosztów były znane i stosowane w krajach niemieckojęzycznych, a także w Szwecji, Norwegii i Francji, lecz ich oddziaływanie na rozwój systemów rachunku kosztów w państwach anglojęzycznych i innych krajach był znacznie mniejszy, co było konsekwencją dominującego wpływu amerykańskich i brytyjskich rozwiązań w zakresie rachunkowości zarządczej oraz szeregu innych czynników, np. izolacji krajów Europy Wschodniej od wpływów polityki i myśli naukowej Zachodu, małego zainteresowania znajomością języka niemieckiego w porównaniu do języka angielskiego.

Metody rachunku kosztów, oparte na kosztach zmiennych, stanowiły podstawę systemów zarządzania kosztami w niemieckich przedsiębiorstwach. Systemy te różniły się od amerykańskich podejść do zarządzania kosztami większym stopniem szczegółowości i szerszym zakresem. Niemieckie systemy zarządzania kosztami charakteryzowały się m. in. stosowaniem analitycznego planowania kosztów, ujmowanych według różnych kryteriów, w tym kosztów pierwotnych i wtórnych⁴⁵, bardziej szczegółową metodą kontroli kosztów w precyzyjnie definiowanych ośrodkach odpowiedzialności za koszty (w centrach kosztów), wyraźnym koncepcyjnym rozróżnieniem między potrzebami informacyjnymi oraz wymaganiami ewidencyjnymi dla celów zewnętrznej sprawozdawczości i dla celów wewnętrznych, związanych z zarządzaniem. Rozróżnienie to znalazło wyraz w dużych przedsiębiorstwach w dualistycznym podejściu do kształtowania zakładowych planów kont, polegającym na prowadzeniu dwóch oddzielnych, lecz ze sobą powiązanych układów kont (zob. szerzej: Keys, van der Merwe, 2002; Jaruga i in., 2001, rozdz. 4).

⁴⁴ Niemieckie koncepcje integracji rachunku kosztów z procesami planowania i kontroli w długim okresie, tj. rachunkiem inwestycyjnym oraz metodą cyklu życia produktu przedstawiła w literaturze polskiej I. Sobańska (1997), s. 145–157.

⁴⁵ Koszty pierwotne powstają w danym centrum kosztów i obejmują koszty proste według rodzaju. Koszty wtórne danego podmiotu wewnętrznego są skutkiem rozliczania kosztów świadczeń przyjmowanych od innych podmiotów w przedsiębiorstwie.

1.2.4. Utrata istotności decyzyjnej informacji dostarczanych przez system rachunkowości

W końcowej części trzeciej fazy ewolucji rachunkowości zarządczej, tj na początku lat osiemdziesiątych, doszło w USA i Wielkiej Brytanii – na skutek rosnącej konkurencji – do rekonstrukcji wielkości i struktury działalności przemysłowej. Wiele przedsiębiorstw produkcyjnych zakończyło swoją działalność, inne zaś dokonały modernizacji, zastosowały nowe technologie produkcji, w wyniku czego stały się bardziej efektywne pod względem kosztów. Zaobserwowano jednocześnie ciągły wzrost sfery handlu i usług, głównie usług instytucji finansowych. W wielu krajach rozpoczęły się procesy prywatyzacji w sektorze publicznym, prowadzące do zmiany roli i struktury jego instytucji (zob. np.: Ashton i in., 1995, s. 2–3; Sadler, 1997, s. 40–51). Konwencjonalny rachunek kosztów pełnych, skupiający swoją uwagę na procesach produkcyjnych, zaczęto uznawać za mało przydatny do efektywnego zarządzania jednostkami w tych obszarach i sektorach działalności.

Mimo że okres od końca lat pięćdziesiątych do około połowy lat siedemdziesiątych uważa się za pomyślny czas dla badań naukowych w dziedzinie rachunkowości zarządczej (Ashton i in., 1995, s. 6), to jednocześnie ocenia się, że lata 1950–1980 stanowiły ponury okres dla praktyki, gdyż rachunkowość zarządcza utraciła wówczas istotność decyzyjną (por. Johnson, Kaplan, 1987; Johnson, 1992b). Przedsiębiorstwa amerykańskie obniżyły zaś znacznie swoją produktywność i zdolność do konkurencji na międzynarodowych rynkach. H. T. Johnson (1992b, s. 17–19) przekonuje, że przyczyną utraty znaczenia dla zarządzania informacją finansowych, pochodzących z systemów rachunkowości przedsiębiorstw, było wykorzystanie tych danych w okresie od około 1950 r. do początku lat osiemdziesiątych w celu kontroli codziennych operacji produkcyjnych. Dla potrzeb kontroli zaprzestano wówczas posługiwania się danymi niefinansowymi (ilościowymi).

W ciągu dwóch ostatnich stuleci jednostki gospodarcze wykorzystywały informacje finansowe i niefinansowe dla wspomagania menedżerów przy podejmowaniu decyzji dotyczących:

- 1) planowania rodzaju i zakresu działalności jednostki gospodarczej jako całości, na co składały się m. in. decyzje w sprawie nabywania zasobów produkcyjnych, kształtowania struktury produkcji, wyboru klientów i rynków zbytu;

- 2) kontroli pracy zatrudnionych oraz wewnętrznych podmiotów produkcyjnych przedsiębiorstwa.

Dla realizacji tych dwóch celów stosowano w tym czasie informacje pochodzące z systemu ewidencyjnego rachunkowości lub z innych źródeł, co dało Johnsonowi (1992b, s. 18–19) podstawę do wyróżnienia trzech okresów, tj.:

- epoki industrialnej (1800–1950 r.);
- mrocznego okresu utraty istotności (od lat pięćdziesiątych do lat osiemdziesiątych XX w.);
- epoki globalnej, trwającej od lat dziewięćdziesiątych XX w. (zob. tabela 1.1).

Tabela 1.1. Główne źródła informacji dla potrzeb zarządzania

Cel zastosowania		Okres	Mroczny okres utraty istotności od 1950 r. do lat osiemdziesiątych XX w.	Epoka globalna: od lat dziewięćdziesiątych XX w.
		Epoka industrialna: od 1800 r. do 1950 r.		
1. Planowanie	Planowanie zakresu i sposobów finansowania działalności przedsiębiorstwa	Rachunkowość	Rachunkowość	Rachunkowość
	Decyzje marketingowe i dotyczące pozyskania zasobów produkcyjnych	Inne źródła niż rachunkowość	Rachunkowość	Rachunkowość (zmodyfikowana przez rachunek kosztów działań)
2. Kontrola	Kontrola zatrudnionych i subpodmiotów przedsiębiorstwa	Inne źródła	Rachunkowość	Inne źródła (klienci i procesy)

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Johnson (1992b), s. 19.

Do lat pięćdziesiątych XX w. kierownicy wykorzystywali informacje z systemów podwójnej rachunkowości dla realizacji pierwszego celu, tj. planowania, co znajdowało odzwierciedlenie w prognozowaniu wyniku finansowego i sytuacji finansowej, sporządzaniu budżetów i analizie wrażliwości wyniku przy wyborze różnych wariantów decyzyjnych. Dla osiągnięcia zaś drugiego celu, czyli kontroli pracy osób i wewnętrznych podmiotów przedsiębiorstw posługiwano się zaś danymi finansowymi i niefinansowymi, nie pochodzącymi z systemów ewidencyjnych rachunkowości przedsiębiorstw. Były to dane o przebiegu i kosztach pracy poszczególnych pracowników i jednostek organizacyjnych.

Od lat pięćdziesiątych do lat osiemdziesiątych XX w., tzn. w drugiej i trzeciej fazie rozwoju rachunkowości zarządczej, informacje z systemu ewidencyjnego rachunkowości stosowano natomiast zarówno dla potrzeb planowania, jak i kontroli osób oraz subpodmiotów jednostek gospodarczych. Wykorzystanie informacji według schematu „górną-dół” do kontroli procesów operacyjnych, wraz z nieodpowiednim zastosowaniem danych z rachunku kosztów do planowania strategii marketingowych, spowodowało,

zdaniem Johnsona (1992b, s. 18), utratę istotności informacji, a w konsekwencji pogorszenie rentowności i długookresowej konkurencyjności amerykańskich przedsiębiorstw. Kontrola operacji za pomocą informacji finansowych miała charakter oceny osłabionej, „zdalnej”, a skutki jej stosowania uzasadniają nazwanie omawianego okresu mrocznym bądź ponurym okresem utraty – z punktu widzenia zarządzania – istotności informacji tworzonych w systemie ewidencyjnym rachunkowości.

Autor ten uważa, że przyczynami wykorzystania przez amerykańskie przedsiębiorstwa danych z systemu rachunkowości do kontrolowania operacji i oceny działań marketingowych były:

- wielowydziałowa forma organizacji jednostek gospodarczych (tzw. formuła M, *multidivisional form*), w ramach której stosowano, zwłaszcza po 1960 r., takie kategorie, jak: koszty, zysk netto, wskaźnik ROI, w celu motywowania do działania pracowników operacyjnych na wszystkich szczeblach zarządzania;

- charakter edukacji w amerykańskich szkołach biznesu, ukształtowanej po 1950 r., która uzasadniała i umacniała praktykę zarządzania „poprzez liczby”, gdyż nauczyciele akademicy nie podejmowali faktycznych problemów, którymi zajmowali się pracujący w sferze biznesu, lecz studiowali modele neoklasycznej ekonomii i modele z zakresu psychologii, dotyczące indywidualnych zachowań.

Główne zagrożenie dla niewłaściwych decyzji kierowniczych wpływało z implementacji uproszczonych procedur rozliczania kosztów pośrednich według zasad tradycyjnego rachunku kosztów pełnych. Prowadziło to do zniekształcania kosztów jednostkowych wyrobów i usług, opóźniania i zbytecznego agregowania informacji do kontroli procesów, opierania decyzji na krótkookresowych miarach dokonań, które nie odzwierciedlały wzrostu lub spadku faktycznej pozycji ekonomicznej organizacji gospodarczych (Johnson, Kaplan, 1987, s. 13). W konsekwencji stosowanych metod rozliczania kosztów pośrednich kierownicy opierali swoje decyzje na zdeformowanych danych o jednostkowym zysku produktów, który w licznych przypadkach informował o rentowności produktów, które faktycznie były deficytowe.

Najpierw Kaplan (1984b), a potem Johnson i Kaplan (1987) oraz inni autorzy poddali ostrej krytyce zwłaszcza tradycyjne metody rozliczania kosztów pośrednich, a także koncepcję rozliczania kosztów ogólnych na ośrodki odpowiedzialności, prowadzącą do posługiwania się kategorią zysku danego ośrodka jako podstawą systemów motywacyjnych, kontroli i oceny wyników jego działalności. Konieczne było dokonanie zmian w systemach rachunkowości przedsiębiorstw, a zwłaszcza w odniesieniu do metod rachunku kosztów. Johnson (1992b, s. 16–17) przekonywał, że dla przywrócenia konkurencyjności amerykańskie przedsiębiorstwa potrzebują nowych informacji kierowniczych i nowych koncepcji zarządzania, aby ich pracownicy

byli motywowani do elastycznego reagowania na potrzeby klientów. Podkreślał on, że nie wystarczy „zreformować” informacje, które przedsiębiorstwa wykorzystują w celu kontroli procesów operacyjnych. Zwiększenie konkurencyjności przedsiębiorstw wymaga, aby kierownicy zaprzestali kontroli pracy zatrudnionych i operacji gospodarczych wyłącznie za pomocą informacji z rachunkowości – nawet informacji z rachunku kosztów działań. W tym celu należy pozyskiwać informacje o klientach i procesach, pochodzące również z innych źródeł. W jednostkach gospodarczych okresu globalizacji (zob. tabela 1.1) rachunkowość wraz z nowym systemem rachunku kosztów, tj. rachunkiem kosztów działań, powinna zaś głównie dostarczać danych dla potrzeb szeroko pojętego planowania działalności jednostek gospodarczych.

Z pewnością opinia Johnsona była i nadal jest kontrowersyjna dla części zwolenników konwencjonalnych systemów rachunkowości zarządczej. Jak jednak pokazał bieg historii, poglądy tego autora okazały się w dużym stopniu słuszne, co zostało potwierdzone m. in. przez opracowanie i coraz szerszą implementację w jednostkach gospodarczych różnych krajów świata niefinansowych miar pomiaru wyników, służących do oceny i kontroli realizowanych operacji i procesów, np. zawartych w zbilansowanej karcie wyników (Kaplan, Norton, 1992, 2001a).

Należy zauważyć, że Johnson wskazywał, iż to nie systemy rachunkowości zarządczej, a zwłaszcza systemy rachunku kosztów są przyczynami złego, nieefektywnego zarządzania, lecz problem tkwi w niewłaściwym sposobie ich zastosowania oraz w błędnych decyzjach menedżerów. Godny przytoczenia jest słuszny pogląd Ch. T. Horngrena (1995, s. 281), który stwierdza, że nieodpowiednie systemy rachunkowości zarządczej, wykorzystywane w przedsiębiorstwach, są głównie symptomami, a nie przyczynami nieudanego sposobu zarządzania. Koncepcje i metody rachunkowości zarządczej same w sobie są instrumentami neutralnymi. Mogą one być zastosowane mądrze lub w sposób niewłaściwy. Określone uwarunkowania endogeniczne i egzogeniczne działalności przedsiębiorstwa są czynnikami, które należy uwzględniać implementując określony system rachunkowości zarządczej (co będzie jeszcze tematem szczegółowych rozważań w dalszej części pracy), kierując się przy tym kryterium przewagi korzyści nad kosztami.

Wykorzystywanie w latach osiemdziesiątych w większości anglosaskich jednostek gospodarczych tradycyjnych systemów rachunkowości zarządczej do podejmowania decyzji, planowania i kontroli okazało się więc bezpodstawne. Systemy te straciły bowiem swoją istotność decyzyjną, gdyż nie uwzględniały skutków przemian zachodzących w sferze technologii i gospodarki. Do najważniejszych z nich należy zaliczyć następujące procesy i zjawiska:

- rozwój i wdrażanie nowoczesnych technologii i form organizacji produkcji, opartej na kryterium postępowej techniki wytwarzania⁴⁶;
- stosowanie przez przedsiębiorstwa coraz doskonalszych metod planowania i sterowania zaopatrzeniem, produkcją oraz dystrybucją produktów i towarów⁴⁷;
- umiędzynarodowienie rynków zbytu towarów i postępująca globalizacja rynku kapitałowego;
- wzrost siły i wyrafinowania konkurencji na lokalnych rynkach zbytu i rynku międzynarodowym;
- sukcesy ekonomiczne przedsiębiorstw spoza obszaru anglojęzycznego, a przede wszystkim Japonii i Niemiec, gdzie rozwinięto i zastosowano inne koncepcje, systemy i metody wspierania procesów zarządzania;
- internacjonalizacja wiedzy w dziedzinie rachunkowości i zarządzania.

* * *

Na początku lat osiemdziesiątych, w anglojęzycznych opracowaniach naukowych z zakresu rachunkowości zarządczej i w czasopismach akademickich przedstawiono stosunkowo mało wyników badań. Autorzy coraz krytyczniej oceniali ówczesny stan wiedzy w tej dziedzinie oraz wyraźnie dostrzegli olbrzymią lukę między teorią zawartą w publikacjach a metodami faktycznie stosowanymi w jednostkach gospodarczych. Nawiązując do koncepcji rewolucji naukowej i paradygmatów T. S. Kuhna (1968, 1985), można powiedzieć, że pierwsza połowa lat osiemdziesiątych była dla rachunkowości zarządczej okresem załamania nauki normalnej, czyli utraty wiary w dotychczasowy paradygmat⁴⁸, a raczej w dotychczasowe paradygmaty, które kierowały jej

⁴⁶ Do nowoczesnych systemów organizacji produkcji, opartej na kryterium postępowej techniki wytwarzania, należą: elastyczne systemy wytwórcze (FMS), komputerowo wspomagane systemy produkcji (CAM), komputerowo zintegrowane systemy wytwórcze (CIM). Szerzej na ten temat zob. np. I. Durlik (1995), s. 133–152.

⁴⁷ W skład zaawansowanych metod planowania i sterowania zasobami wchodzi np.: planowanie i sterowanie zasobami materiałowymi MRP I, planowanie i sterowanie zasobami produkcyjnymi MRP II, system sterowania zapasami JIT i KANBAN.

⁴⁸ Termin „paradygmat” jest tu rozumiany w sensie wąskim, zgodnie z koncepcją filozofa nauki, T. S. Kuhna, który objaśnił mechanizm rozwoju wiedzy naukowej. W myśl tej koncepcji, rozwój nauki polega na formułowaniu teorii naukowych, opartych na jakimś paradygmacie (nauka normalna), aż do wystąpienia załamania w badaniach naukowych (kryzys), wynikającego z uświadomienia sobie przez środowisko naukowe, iż na podstawie dotychczasowego paradygmatu nie jest ono w stanie rozstrzygać problemów, które ten paradygmat zrodził. Przejście do nowego paradygmatu oznacza rewolucję naukową, po zakończeniu której zmienia się wzorzec nauki normalnej. Termin „paradygmat” ma znaczenie szerokie i wąskie. W sensie szerokim (globalnym) obejmuje wszystkie zinternalizowane przekonania grupy naukowej. Określa to, co jest wspólne wszystkim członkom danej wspólnoty naukowej. Oznacza więc „matrycę dyscyplinarną”. W sensie wąskim paradygmat stanowi pewien doniosły rodzaj przekonań określonej wspólnoty naukowej. Lista „czynników”, które można zaliczyć do paradygmatów *sensu stricto*

rozwojem w krajach Zachodu po drugiej wojnie światowej, tj. paradygmat kosztów pełnych oraz paradygmat kosztów zmiennych i stałych⁴⁹.

Nastąpiło zatem załamanie nauki normalnej rachunkowości zarządczej, która we wskazanym okresie dostarczyła przede wszystkim normatywnych koncepcji i modeli, a więc teorii odpowiadających na pytanie, jak być powinno. Dotyczyły one przede wszystkim wspomaganie zarządzania operacyjnego. Kaplan (1984b, s. 414), a także inni autorzy zaczęli więc przekonywać, że rachunkowość zarządcza musi służyć strategicznym celom przedsiębiorstwa. Nie może ona funkcjonować jako odseparowana dyscyplina, opracowująca swoje własne procedury i systemy pomiaru oraz stosująca je uniwersalnie do wszystkich przedsiębiorstw, bez odniesienia do wartości, celów i strategii leżących u podstaw działalności tych firm.

Podsumowując rozwój rachunkowości zarządczej w trzech jej pierwszych fazach, tj. do połowy lat osiemdziesiątych XX w., należy podkreślić, że rozwój ten w skali świata zachodniego pozostawał pod wpływem dominacji amerykańskich i brytyjskich metod rachunku kosztów, czemu sprzyjało używanie języka angielskiego do międzynarodowego porozumiewania się oraz szerokie rozpowszechnianie anglojęzycznych podręczników rachunkowości.

Przeprowadzone studia literatury przedmiotu wyraźnie dowodzą, że rachunkowość zarządcza w obszarze anglo-amerykańskim w epoce industrialnej koncentrowała się głównie na (Szychta, 1998c, s. 362):

- kalkulacji kosztów produktów i kalkulacji cen na podstawie zasad rachunku kosztów pełnych (absorpcyjnych);
- stosowaniu rachunku kosztów standardowych pełnych jako podstawy budżetowania i kontroli kosztów produktów i ośrodków odpowiedzialności;
- krótkoterminowemu planowaniu, kontroli i podejmowaniu decyzji;
- propagowaniu przez teoretyków zastosowania w przedsiębiorstwach ilościowych modeli do rozwiązywania różnorodnych problemów planistycznych i kontrolnych.

Wnikliwe i krytyczne analizy ówczesnego stanu systemów rachunkowości zarządczej w praktyce, dokonane w publikacjach lat osiemdziesiątych, stanowiły impuls do:

1) ujawnienia wcześniejszych dążeń praktyków niektórych przedsiębiorstw, konsultantów i przedstawicieli nauki, zmierzających do sformułowania i stosowania rozwiązań przydatnych do zarządzania organizacjami gospodarczymi

jest długa i obejmuje np. podręczniki i monografie przedstawiające wzory rozwiązań problemów, oprzyrządowanie laboratoryjne, założenia ontologiczne, dotyczące struktury świata, symboliczne uogólnienia, modele (Kuhn, 1968, 1995). Zmiana paradygmatu sprawia, że uczeni inaczej widzą świat, który jest przedmiotem ich badania. Zmienia się wówczas język, struktura problematyki i wzorzec nauki normalnej (zob. szerzej Szychta, 1996, s. 185–190).

⁴⁹ Autorka przedstawiła koncepcję paradygmatów w rachunkowości finansowej w: Szychta (1993, 1996), natomiast analizę paradygmatów w rachunkowości zarządczej w: Szychta, 1997d.

w dynamicznie zmieniającym się otoczeniu (takich jak rachunek kosztów działań);

2) wdrażania przez niektóre przedsiębiorstwa w USA, Wielkiej Brytanii, Niemczech i w innych krajach metod zarządzania kosztami pochodzących z Japonii, tj. systemu kosztów docelowych i rachunku redukcji kosztów;

3) opracowania i propagowania zupełnie nowych koncepcji, takich jak: strategiczna rachunkowość zarządcza, teoria ograniczeń według E. M. Goldratta, zbilansowana karta dokonań.

Wymienione koncepcje i metody powstały jako konsekwencja koniecznych dostosowań rachunkowości zarządczej do wymogów otoczenia ekonomiczno-społecznego, kształtowanego przez procesy trzeciej fali przemian, a zatem w czwartej i piątej fazie rozwoju rachunkowości zarządczej, co będzie przedmiotem rozważań w następnym rozdziale pracy.

Rozdział 2

KONCEPCJE I ZASTOSOWANIE RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ W PRZEDSIĘBIORSTWACH EPOKI POSTINDUSTRIALNEJ

2.1. Otoczenie rachunkowości zarządczej w gospodarce informacji i wiedzy

2.1.1. Wyznaczniki przemian ekonomiczno-społecznych na przełomie wieku XX i XXI

Rozwój rachunkowości zarządczej po 1985 r. charakteryzuje się dużą dynamiką i postępuje w ślad za coraz bardziej intensywnym oddziaływaniem trzeciej fali przemian cywilizacyjnych, która obejmuje coraz więcej dziedzin aktywności ludzkiej i ciągle zwiększa zasięg terytorialny.

Określenia typu „trzecia fala przemian”, „era informacji”, „epoka wiedzy”, „globalizacja”, stanowią fundamentalne sformułowania, za pomocą których są charakteryzowane nasilające się przemiany w gospodarce, kulturze, polityce i stylu życia, rozpoczęte w drugiej połowie XX w. w Stanach Zjednoczonych i innych krajach Zachodu, które przekroczyły granice industrializmu. Zmiany zachodzące w sferze gospodarczej są natomiast opisywane przy użyciu takich syntetycznych określeń, jak: „nowa ekonomia”, „gospodarka oparta na wiedzy”, „ekonomia cyfrowa”, „ekonomia globalna”, które podkreślają najistotniejsze cechy współczesnej gospodarki.

Przełomowe odkrycia naukowe w drugiej połowie XX w. w dziedzinie elektroniki, teorii informacji, biologii molekularnej, genetyki i ekologii dostarczyły podstaw do opracowania i rozpowszechnienia nowoczesnych technologii produkcji oraz technologii przetwarzania i komunikowania informacji. W latach osiemdziesiątych gospodarka amerykańska ostatecznie pożegnała się z paradygmatem industrializmu na korzyść paradygmatu informacyjnego. Przemiana ta dotyczy także innych wysoko rozwiniętych krajów świata.

Mało efektywne przedsiębiorstwa amerykańskie, wykazujące wysokie koszty i ceny, ignorujące resztę świata i koncentrujące się na rynku krajowym, stanęły w latach osiemdziesiątych w obliczu zagrożenia konkurencyjnego ze strony zagranicznych przedsiębiorstw, głównie japońskich i zachodnioniemieckich. Przedsiębiorstwa w USA zaczęły poszukiwać nowego modelu działalności gospodarczej w celu obniżenia kosztów i cen. Skutkiem tych dążeń było wprowadzenie procesowego, horyzontalnego ujęcia działalności gospodarczej jednostek, uwzględnianego w nowych metodach rachunkowości zarządczej (przede wszystkim w rachunku kosztów działań, koncepcyjnie opracowanym w latach 1987–1988) i zarządzania (tj. w koncepcji reengineeringu, sformułowanej przez M. Hammera i J. Champy'ego¹ w 1993 r.).

Deregulacja kilku dużych rynków w USA (pod koniec lat siedemdziesiątych), w tym usług transportowych i finansowych, stworzyła możliwość restrukturyzacji wielu branż i rozpoczęcia działalności przez nowe spółki, co przyczyniło się do zwiększenia konkurencyjności amerykańskiej gospodarki w następnych latach. Opracowane (mniej więcej w tym samym czasie, co deregulacja rynków) technologie mikroprocesorów i osiągnięcia inżynierii genetycznej zostały w niezwykłym tempie i z olbrzymim sukcesem wykorzystane przez nowo powstałe jednostki, takie jak Apple Computer, Microsoft, Amgen i Genzyme – siły napędowe amerykańskiej gospodarki. Wprowadzenie Internetu około 1994 r. umożliwiło umocnienie trwającej tendencji obniżki kosztów działalności i poprawy efektywności działania. Połączenie Internetu z przedsiębiorczością dało możliwość przedsiębiorstwom gospodarki post-industrialnej ukształtowania o wiele bardziej efektywnych modeli działalności niż stosowały one w przeszłości (np. sprzedaż i zakup różnego rodzaju dóbr i usług poprzez aukcje internetowe) (Sahlman, 1999) oraz wykorzystania nowoczesnych form marketingu (zob. np. Gregor, Stawiszyński, 2002).

Okazało się, że rozwój gospodarczy w epoce postindustrialnej zależy w coraz mniejszym stopniu od dostępu do kapitału finansowego, a w coraz większym od dostępu do kapitału intelektualnego, istotnej informacji, wiedzy i umiejętności pracowników jednostek gospodarczych. Informacja wraz z wyobraźnią – jak stwierdza Toffler (1997, s. 528) – jest najbardziej podstawowym surowcem w cywilizacji trzeciej fali.

Zdaniem M. Castellsa, amerykańskiego socjologa badającego wpływ informatyki i rozwoju sieci teleinformatycznych na życie społeczne i ekonomiczne, rewolucja techniczna, zwana też informatyczną, miała kluczowe znaczenie dla reorganizacji gospodarki kapitalistycznej w latach osiemdziesiątych. Rewolucja informatyczna wraz z doniosłymi osiągnięciami w dzie-

¹ Autorzy ci wydali wówczas książkę pt. *Reengineering the Corporation: A Manifesto for Business Revolution*, Harper Collins Publishing, New York 1993, zob. wyd. polskie: Hammer, Champy (1996).

dzinie biologii składają się na jedną rewolucję informacyjną, która kształtuje epokę informacji, a w niej kapitalizm informacyjny (Bendyk, 2004, s. 10).

Kapitalizm informacyjny, w ocenie M. Castellsa, charakteryzuje pięć następujących cech (Bendyk, 2004, s. 10):

1) informacja jest najważniejszym surowcem;

2) skutki nowych technologii informacyjnych przenikają wszystkie sfery życia, „ponieważ informacja jest integralną częścią wszystkich ludzkich działań i wszystkie procesy naszej jednostkowej i zbiorowej egzystencji są w sposób bezpośredni kształtowane (choć na pewno nie determinowane) przez nowe techniczne media”;

3) wszystkie systemy wykorzystujące te technologie muszą działać zgodnie z logiką sieci;

4) elastyczność: „nie tylko procesy są odwracalne, ale i organizacje oraz instytucje mogą być modyfikowane, a nawet fundamentalnie zmieniane poprzez rekonfigurację ich komponentów”;

5) konwergencja poszczególnych technik i technologii w jeden zintegrowany system, „mikroelektronika, telekomunikacja, optoelektronika i komputery są obecnie zintegrowane i tworzą systemy informacyjne”.

Revolucja informacyjna ostatniej ćwierci XX w., która wprowadziła i upowszechniła komputer i Internet, skutkuje głębokimi przeobrażeniami zachodzącymi w sferze gospodarki, w tym w dziedzinie zarządzania i rachunkowości, w sferze komunikowania oraz w strukturach społeczno-kulturowych.

Dynamicznemu rozwojowi technologii informacyjnej i komunikacyjnej towarzyszą następujące procesy:

- internacjonalizacja i transnacionalizacja, zwińczone globalizacją;
- wzrost znaczenia i siły oddziaływania międzynarodowej konkurencji;
- kształtowanie się i rozszerzanie „nowej gospodarki” jako skutek zastosowania nowoczesnej technologii informacyjnej i zaawansowanych technologii produkcyjnych;
- wprowadzenie nowych form organizacji jednostek gospodarczych;
- stosowanie innowacyjnych koncepcji zarządzania, w tym zarządzania opartego na wartości oraz kapitale intelektualnym;
- rozszerzenie zakresu odpowiedzialności jednostek gospodarczych za skutki prowadzonej działalności, występujące w sferze społecznej i ekologicznej.

Immanentną cechą epoki postindustrialnej są procesy internacjonalizacji, transnacionalizacji gospodarki i społeczeństw². Internacjonalizacja gospodarki

² Źródłem tych procesów są przemiany technologiczne. A. Toffler (1997, s. 349) stwierdzał w 1980 r.: „dzięki nowoczesnej technice, a także nowoczesnym metodom przekazywania informacji struktura rynków światowych ulega przebudowie, co nie tylko umożliwia, ale wręcz nakazuje międzynarodową organizację produkcji. Aby zaś usprawnić tego rodzaju przedsięwzięcia, tworzy się system pieniężny na miarę epoki odrzutowców. Banki oplatają cały świat elektroniczną siecią – która nie mogła powstać w czasach, gdyby nie znano jeszcze komputerów ani satelitów”.

i społeczeństw polega na przepływie surowców, półfabrykatów, produktów gotowych, pieniędzy, pomysłów i ludzi między dwoma lub trzema państwami. Transnacionalizacja (multinacionalizacja) jest związana z działalnością międzynarodowych korporacji i oznacza głównie transfer zasobów rzeczowych i kapitału z jednej gospodarki narodowej do drugiej. Globalizacja³ gospodarki oznacza natomiast szybko postępującą integrację odrębnych rynków finansowych w jeden rynek ogólnoświatowy.

Joseph E. Stiglitz⁴ (2004, s. 26), wybitny znawca problematyki globalizacji, w następujący sposób objaśnia zjawisko globalizacji: „Jest to w istocie ściślejsza integracja państw oraz ludzi na świecie, spowodowana ogromną redukcją kosztów transportu i telekomunikacji oraz zniesieniem sztucznych barier w przepływach dóbr i usług, kapitału, wiedzy i (w mniejszym stopniu) ludzi z kraju do kraju. Globalizacji towarzyszy tworzenie nowych instytucji, które obok już istniejących zaczęły prowadzić działalność przekraczającą granice państw [...]. Globalizację wybitnie stymulują międzynarodowe korporacje, przemieszczające przez granice nie tylko kapitał i towary, lecz również technologie”.

Zgodnie z definicją S. Flejterskiego i P. T. Wahla (2003, s. 20), „globalizacja jest wykrystalizowaną pod koniec XX wieku i ciągle będącą w fazie transformacji jakościowo nową strukturą społeczno-ekonomiczną dominującą we współczesnym świecie, a wynikającą z kompleksu podobnych procesów zachodzących jednocześnie w skali całego globu ziemskiego”.

Z globalizacją związane jest pojęcie ekonomii globalnej. Cytowani wyżej autorzy stwierdzają, że pojęcie globalizacji jest szersze, ponieważ opisuje również procesy podobne do procesów ekonomicznych, ale zachodzące w sferach społecznej, politycznej i kulturowej. Ekonomia globalna obejmuje natomiast swym zakresem także obszary i zjawiska poza dominującym nurtem gospodarki światowej, a z drugiej strony uwzględnia w większym zakresie – niż to było w przeszłości – aspekty społeczne, polityczne i kulturowe, towarzyszące działalności gospodarczej (Flejterski, Wahl, 2003, s. 213).

³ Przyczyny, przejawy, czynniki i inne aspekty globalizacji są przedmiotem objaśnień w szeregu publikacjach; zob. np.: Stiglitz (2004), Flejterski, Wahl (2003), Griffin (2002), Sikorski (2002), Strategor (2001), Kołodko (2001), Porter (1996a). Syntetyczne ujęcie przyczyn globalizacji przedstawiają Flejterski i Wahl (2003, s. 38), wskazując na trzy hierarchiczne grupy czynników, którymi są: (1) postęp naukowo-techniczny, (2) nowy paradygmat technologiczno-ekonomiczny, (3) nowa struktura cywilizacyjna. Przyczyny te tworzą układ dynamiczny i zawierający sprzężenie zwrotne (zob. szerzej Flejterski, Wahl, s. 38–41).

⁴ J. E. Stiglitz, amerykański profesor ekonomii, jest laureatem Nagrody Nobla z 2001 r. w dziedzinie ekonomii za wkład w analizę rynków działających w warunkach asymetrii informacji. W latach 1993–1997 pracował jako szef Zespołu Doradców Ekonomicznych prezydenta USA W. Clintona, a w latach 1997–2000 był głównym ekonomistą Banku Światowego. Praca na tych stanowiskach pozwoliła mu dogłębnie poznać pozytywne i negatywne aspekty procesu globalizacji.

Gospodarkę trzeciej fali przemian charakteryzuje wzrost ostrości i zróżnicowanie form konkurencji. Coraz większego znaczenia nabiera współzawodnictwo w skali międzynarodowej i globalnej. Konkurencja jest jednym z ważnych czynników globalizacji – stanowi ona bowiem zarazem jej skutek i warunek (por. Strategor, 2001, s. 185). Wzrost stopnia ostrości walki konkurencyjnej powoduje, że przedsiębiorstwa decydują się na strategię międzynarodowego rozwoju. Rozwój sektorów⁵ wielonarodowych i globalnych prowadzi z kolei do rozszerzenia i wzrostu dynamiki konkurencji przekraczającej granice państw.

W celu konkurowania w gospodarce globalnej menedżerowie muszą rozumieć strukturę tej gospodarki i zmiany w niej zachodzące, a specjaliści rachunkowości zarządczej muszą stosować metody wspierające kierowników przy podejmowaniu decyzji w otoczeniu globalnym.

Od drugiej połowy lat dziewięćdziesiątych XX w. zjawiska i procesy ekonomiczne podlegają rozwojowi w coraz większym tempie, mają przy tym charakter nieliniowy i są bardzo trudne do przewidywania. Wzrasta więc coraz bardziej ryzyko i niepewność działalności gospodarczej. Zmiany w sferze ekonomii i finansów są tak diametralne w porównaniu do przemian sprzed ćwierć wieku, że niektórzy ekonomiści i analitycy finansowi określają współczesną gospodarkę terminami: „nowa gospodarka”⁶, „gospodarka cyfrowa”, „gospodarka oparta na wiedzy”, „gospodarka postindustrialna”, a w dziedzinie finansów i handlu stosują pojęcia: *e-business*⁷, *e-commerce*,

⁵ Zgodnie z definicją M. E. Portera (1996a, s. 23), sektor jest grupą firm wytwarzających wyroby będące substytutami. Sektor nabiera charakteru globalnego ze względu na to, że istnieją ekonomiczne (lub inne) korzyści wynikające z konkurowania firm na wielu krajowych rynkach w skoordynowany sposób (Porter, 1996a, s. 272). Sektory globalne charakteryzują się, tym, że istnieją w nich konkurenci działający na skalę ogólnosiwiatową, których centrale są zlokalizowane w różnych krajach (Porter, 1996a, s. 285).

⁶ Pojęcie „nowej gospodarki” (*new economy*) wywołuje kontrowersyjne opinie. Trwa dyskusja, czy rzeczywiście gospodarka oparta na wiedzy, nowoczesnej technologii informacyjnej, elektronice i kapitale intelektualnym różni się fundamentalnie od „starej” gospodarki, która rozwijała się prawie przez cały XX w. (zob. np.: Sahlman, 1999; Nixon i in., 2002; Hartmann, Vaassen, 2003). Sahlman (1999, s. 105–106) pisał przed kilkoma laty, że nowa gospodarka jest głównie zjawiskiem amerykańskim, ale za parę lat zacznie oddziaływać wszędzie. Jest to gospodarka silna, ponieważ jest zbudowana na: zachycie Ameryki dla jej przedsiębiorców, tolerancji dla ich niepowodzeń, łatwym dostępie do kapitału oraz na najinteligentniejszych umysłach kraju – przedsiębiorcach. Ponadto, podlega ona rozszerzaniu, choć nie bez przeszkód.

⁷ Wpływ Internetu na działalność gospodarczą jednostek znajduje wyraz w stosowaniu określenia *e-business*. Jest to pojęcie szerokie, obejmujące zakresem określenie *e-commerce*, odnoszące się do sposobów, za pomocą których jednostki gospodarcze komunikują się prowadząc działalność gospodarczą (Horngren i in., 2002, s. 19). Znaczenie tych pojęć, ich wzajemne relacje oraz związek z „gospodarką cyfrową” (*digital economy*) objaśniają np. Gregor i Stawiszynski (2002, rozdz. 3). Zależność między handlem elektronicznym, biznesem elektronicznym i gospodarką cyfrową przedstawia się następująco (Gregor, Stawiszynski, s. 77): *e-commerce* < *e-biznes* < *e-gospodarka*.

e-finance, e-banking (np.: Sahlman, 1999; Leadbeater, 2000, Nixon i in., 2002; Gregor, Stawiszyński, 2002; Bhimani, 2003c; Flejterski, Wahl, 2003).

Termin „nowa gospodarka” jest stosowany w celu określenia fundamentalnych zmian zachodzących we współczesnej gospodarce rynkowej. Zmiany te dotyczą sposobu prowadzenia działalności gospodarczej, roli informacji oraz zakresu zastosowania nowoczesnej technologii informacyjnej i komunikacyjnej w działalności przedsiębiorstwa (por. np. Hartmann, Vassen, 2003, s. 114).

Charakterystyczne dla kształtowania się nowej gospodarki są dwie główne powiązane ze sobą tendencje (Leadbeater, 2000, s. 4):

1) współczesne dobra i usługi mają coraz bardziej niematerialny wymiar, gdyż stają się wyrafinowane technologicznie i „nasycone” wiedzą;

2) ze względów technologicznych i konkurencyjnych wiedza staje się dominującym czynnikiem produkcji.

Mianem gospodarki elektronicznej albo cyfrowej określa się natomiast „taką gospodarkę, w której produkty i usługi cyfrowe są powszechnie używane do realizacji procesów biznesowych – promocji i reklamy, marketingu i badania rynku, negocjowania i zawierania kontraktów, świadczenia usług po dokonaniu sprzedaży, obsługi administracyjnej i finansowej. Ten sposób działania i zarządzania cechuje się niezależnością geograficznego położenia, niższymi kosztami i możliwością automatycznej reakcji na zdarzenia biznesowe, co prowadzi do masowej personalizacji i indywidualizacji obsługi klientów (*Customer Relationship Management*)” (Flejterski, Wahl, 2003, s. 134). Gospodarka cyfrowa obejmuje przede wszystkim sektor informatyczny, medialny, usług finansowych i edukacyjnych, badania naukowe, a więc dziedziny, w których produkt i usługa cyfrowa stanowią nie tylko środek zarządzania, lecz także towar.

W literaturze są formułowane różne objaśnienia istoty gospodarki cyfrowej. Na przykład niektórzy uważają, że oznacza ona „transformację wszystkich sektorów gospodarki poprzez ucyfrowienie informacji, umożliwione poprzez komputer”; inni zaś sądzą, że obejmuje ona „dobra i usługi, których wytworzenie (wykonanie), sprzedaż lub dostarczenie są bardzo zależne od technologii cyfrowych” (zob. Bhimani, 2003c, s. 2).

Według A. Bhimaniego (2003c, s. 2), gospodarka cyfrowa oznacza „cyfrowe wzajemne zależności i uwarunkowania między powstającymi technologiami komunikacyjnymi i informacyjnymi, transferami danych według z góry zdefiniowanych kanałów i tworzonych platform a powiązanymi uwarunkowaniami sytuacyjnymi w instytucjach i jednostkach gospodarczych oraz między nimi”. Taka konceptualizacja zagadnienia pozwala, zdaniem tego autora, na wyjaśnienie społecznych, ekonomicznych i politycznych przesłanek, oddziaływań i konsekwencji gospodarki cyfrowej.

Do czynników różniących współczesną, nową ekonomię od klasycznej gospodarki industrialnej XX w. są także zaliczane w literaturze przedmiotu – oprócz rozpowszechnienia komputeryzacji i technologii informacyjnej – następujące procesy (np.: Nixon i in., 2002; Leadbeater, 2000):

- coraz większa dynamika zmian prowadząca do skrócenia cykli życia produktów, strategii i przedsiębiorstw;
- nasilające się procesy globalizacji;
- hiperkonkurencja, wyrażająca się np.: trudnością zidentyfikowania potencjalnych konkurentów; stosowaniem zamiast strategii niskich kosztów bądź różnicowania, strategii konkurencyjnych, opartych jednocześnie na kilku czynnikach, takich jak: koncentracja na potrzebach klientów, jakość, czas, cena, obsługa posprzedażna; rosnące tempo aliansów przedsiębiorstw, nacisk zarządów na wprowadzenie radykalnych innowacji w zakresie produktu i koncepcji działalności gospodarczej;
- wzrost znaczenia aktywów niematerialnych i kapitału intelektualnego;
- stosowanie spłaszczonych, bardziej wirtualnych struktur organizacyjnych;
- przesunięcie punktu ciężkości przy formułowaniu strategii i jej realizacji z akcjonariuszy (udziałowców) na różne grupy zainteresowanych (interesariuszy, ang. *stakeholders*), głównie klientów i pracowników.

Generowanie, zastosowanie i wykorzystanie wiedzy uznaje się za przewodnią siłę nowoczesnego wzrostu gospodarczego. Gospodarka „sterowana przez wiedzę” nie dotyczy tylko branż przemysłowych wysokiej technologii (*high-tech*), jak: biotechnologia, oprogramowanie, sprzęt medyczny, urządzenia fotograficzne. Odnosi się ona do wszystkich branż wysokiej i niskiej technologii, produkcji wyrobów i świadczenia usług, handlu detalicznego i rolnictwa⁸. W nowej gospodarce chodzi o wykorzystanie nowych źródeł przewagi konkurencyjnej, tj. zdolności pracowników do wymyślenia nowych produktów i eksploataowania nowych rynków zbytu, a zatem o pozyskanie i komercjalizację *know-how* projektantów, technologów, pracowników naukowych, ale też robotników operacyjnych i sprzedawców towarów (zob. szerzej, np. Leadbeater, 2000).

Twierdzenie, iż wiedza jest siłą sprawczą współczesnego wzrostu gospodarczego, nie jest nowym poglądem⁹. O uznaniu wiedzy za kluczowy

⁸ Można wskazać wiele przykładów obrazujących tendencje charakterystyczne dla nowej gospodarki, np.: opakowania do napojów są o 80% lżejsze niż były w przeszłości, pole kukurydziane przynosi o 80% zbiorów więcej niż 50 lat temu, komputery osobiste laptopy, które w ciągu zaledwie kilku lat stały się bardzo szybkie i możliwe do rozbudowy pamięci (Leadbeater, 2000, s. 5).

⁹ O zjawiskach charakterystycznych dla epoki industrializmu, w której także mówiono „o nowoczesnym wroście gospodarczym”, przesądzał element „techniki opartej na odkryciach naukowych”. J. R. Hicks (1988, s. 59–60) zdefiniował rozwój przemysłu jako „postęp techniczny, oparty na odkryciach naukowych i ucieleśnionych w wyposażeniu technicznym”. Osiągnięta wiedza poprzez odkrycia naukowe XIX w. znalazła swoje zastosowanie w praktyce.

czynnik konkurencyjności we współczesnej, nowej gospodarce decyduje występowanie i powiązanie kilku istotnych procesów o charakterze naukowym, edukacyjnym i rynkowym, takich jak:

- rozwój zorganizowanych badań naukowych;
- szybkie przenoszenie nowych odkryć naukowych i koncepcji do praktyki, w celu zastosowania w przemyśle, transporcie, komunikacji, medycynie, farmacji, inżynierii genetycznej itd.;
- wzrost liczby ludzi z wyższym wykształceniem dzięki polityce edukacyjnej rządów niektórych państw, zwiększonym inwestycjom sektora prywatnego w edukację oraz szybkiemu rozprzestrzenianiu się technologii ułatwiającej studiowanie;
- rozwijanie pracy zespołowej oraz popieranie postaw dzielenia się wiedzą w jednostkach gospodarczych;
- możliwość wytwarzania produktów na globalnych rynkach oraz ich dostarczania, gdziekolwiek są potrzebne;
- łatwiejszy niż w przeszłości dostęp do kapitału finansowego (banki, fundusze inwestycyjne, giełda papierów wartościowych);
- postrzeganie wiedzy i innych aktywów niematerialnych przez menedżerów, analityków, specjalistów rachunkowości zarządczej i finansów oraz innych praktyków, a nie tylko przez teoretyków, jako źródła osiągnięcia możliwej przewagi konkurencyjnej przez przedsiębiorstwo.

W świetle przytoczonych opinii i rozważań należy stwierdzić, że nie ma jednolitego, zwartego ujęcia istoty formującej się gospodarki postindustrialnej. Jest to proces *in statu nascendi*. Pojęcia „nowa gospodarka” i „gospodarka oparta na wiedzy” są szersze od określeń „gospodarka cyfrowa”, „gospodarka elektroniczna” czy „gospodarka sieciowa”. Wszystkie te terminy zazębiają się z pojęciem „ekonomia globalna”. Termin „gospodarka cyfrowa (elektroniczna)” dotyczy zmian ekonomicznych, wywołanych przepływem informacji przy użyciu komputerów i sieci internetowej. Terminy „nowa gospodarka” i „gospodarka wiedzy” są stosowane dla objęcia wymienionych zmian, ale także w celu uwzględnienia szeregu innych czynników powodujących zmianę istoty i sposobów funkcjonowania gospodarki epoki postindustrialnej. Sednem nowej gospodarki jest głęboka transformacja struktury gospodarki rynkowej oraz diametralna zmiana podejścia do źródeł tworzenia nowych wartości – od aktywów rzeczowych i nominalnych oraz kapitału finansowego do aktywów niematerialnych i kapitału intelektualnego.

Istotę gospodarki postindustrialnej w bieżącej fazie jej rozwoju trafnie wyraża – jak się wydaje – określenie „globalna gospodarka informacyjna”, toteż jest ono używane w dalszej części pracy zamiennie z terminem „nowa gospodarka”.

2.1.2. Główne kategorie i koncepcje właściwe nowej gospodarce, uwzględniane w rachunkowości zarządczej

Jednostki gospodarcze działające w nowej gospodarce różnią się pod wieloma względami od przedsiębiorstw epoki industrialnej. Stosowane są w nich nowe formy organizacyjne, prowadzące do rezygnacji z takich rozwiązań, jak polecenia i kontrola typu „góra-dół”, sztywne struktury i hierarchiczna zależność oparta na autorytecie przełożonego, które stanowiły wyznaczniki przedsiębiorstw okresu industrialnego. Najważniejsze cechy jednostek gospodarczych nowego typu, przeciwstawione charakterystykom przedsiębiorstw gospodarki industrialnej, przedstawia tabela 2.1.

Tabela 2.1. Cechy tradycyjnych jednostek gospodarczych oraz działających w nowej gospodarce

Cecha	Tradycyjne jednostki gospodarcze	Przedsiębiorstwa nowej gospodarki
Typ produkcji	Produkcja masowa	Masowa indywidualizacja (<i>mass customization</i>) ^a
Stosunek do rozwiązań technologicznych	Determinizm technologiczny (działanie w ramach przyjętych rozwiązań technologicznych)	Znaczna dowolność w zakresie rozwiązań technologicznych
Systemy informacyjne	Tradycyjne systemy informacyjne	Wielozadaniowe systemy informacyjne
Określenie zadań	Dokładnie określone zadania	Elastyczne podejście do wytyczania zadań
Złożoność zadań	Proste zadania	Złożone zadania
„Trzon” siły roboczej	Pracownicy produkcyjni	Pracownicy dysponujący wiedzą; pracownicy tymczasowi i zatrudnieni na część etatu mają mniejsze znaczenie
Stopień przywiązania do jednostki gospodarczej	Zatrudnienie przez cały okres życia zawodowego w jednym przedsiębiorstwie	Duża fluktuacja zatrudnienia; łatwość zmiany miejsca pracy ze względu na wyższe kwalifikacje
Stopień specjalizacji	Integracja	<i>Outsourcing</i>
Podejmowanie decyzji	Scentralizowane	Zdecentralizowane, pracownicy mają większe kompetencje decyzyjne

Tabela 2.1 (cd.)

Cecha	Tradycyjne jednostki gospodarcze	Przedsiębiorstwa nowej gospodarki
Wymagania stawiane kierownikom	Kontrola działalności	Elastyczność działania
Tryb sprawowania kontroli	Cybernetyczny model kontroli	Interaktywny model kontroli
Wymagania stawiane prawidłowej kontroli	Osiągnięcie przyjętych planów	Maksymalne wykorzystanie potencjału jednostki gospodarczej

^a *Mass customization* oznacza strategię masowej indywidualizacji, dzięki której jest możliwa masowa produkcja zgodnie z preferencjami indywidualnego klienta po standardowych kosztach, której nadrzędnym celem jest jego satysfakcja. Strategia ta jest kierowana przede wszystkim do stałych klientów (objaśnienie A.Sz. na podstawie: Wilmańska-Sosnowska, 2006, s. 58).

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Hartmann, Vaassen (2003), s. 116.

Szczególną rolę w jednostkach nowej gospodarki odgrywa zarządzanie wiedzą, komunikacją i informacjami, w przeciwieństwie do jednostek gospodarczych epoki industrialnej, w których kierownicy koncentrują swoją uwagę na zarządzaniu robotnikami i kapitałem finansowym poprzez hierarchiczne odgórne zależności.

W konsekwencji następuje odejście od tradycyjnego, cybernetycznego modelu kontroli kierowniczej (opartej na stałych standardach kosztów i wyników oraz na porównywaniu z nimi faktycznie ponoszonych kosztów i osiągniętych wyników), na rzecz kontroli obejmującej składniki aktywów niematerialnych i kapitału intelektualnego, w tym kontroli zachowania pracowników, odpowiednio uprawnionych i elastycznie działających przy wykonywaniu swoich zadań.

Transformacji przedsiębiorstw z epoki industrialnej do postindustrialnej towarzyszą zmiany koncepcji i metod ich organizacji i zarządzania, z którymi są z kolei sprzęgnięte zmiany koncepcji i metod oferowanych przez rachunkowość zarządczą.

Dla nowych form organizacji i zarządzania charakterystyczne są następujące koncepcje (Brilman, 2002, s. 36–37):

- wartość dla klienta, wartość dla akcjonariusza, wartość dla personelu, wizja i kultura organizacji;
- nowe idee strategiczne oraz rozwój myślenia strategicznego, wzrost i kreatywność;
- przejęcia, fuzje, kreatywność;
- zarządzanie jakością totalną (TQM), satysfakcjonowanie klienta, *re-engineering*, *benchmarking*, inżynieria symultaniczna, koncepcja najlepszego dopasowania;
- wyzwania i postęp;
- szybkość i elastyczność działania;
- procesy, projekty, przedsiębiorstwo rozległe, specjalizacja, alianse;
- autonomia, *empowerment*, możliwość i zaangażowanie, spójne systemy wynagrodzenia;
- organizacja ucząca się, zarządzanie wiedzą i kompetencjami.

Jak podkreśla cytowany autor, wymienione koncepcje i pojęcia tworzą język nowoczesnego zarządzania przedsiębiorstwem. Najbardziej postępowe, zaawansowane przedsiębiorstwa zaczęły już wdrażać kilkanaście lat temu rozwiązania wykorzystujące niektóre nowoczesne idee zarządzania. Wiele innych jednostek gospodarczych dopiero zaczyna je stosować albo poznawać ich zasady.

Według oceny autorki niniejszej rozprawy, największy wpływ na tendencje rozwojowe rachunkowości zarządczej w gospodarce informacji i wiedzy mają – oprócz procesów globalizacji, powiązanych z rozwojem nowych technologii informacyjnych i komunikacyjnych – koncepcje: wiedzy, aktywów niematerialnych i kapitału intelektualnego, społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw, tworzenia wartości oraz procesowej organizacji przedsiębiorstwa. Mają one fundamentalne znaczenie dla formułowania i realizacji strategii jednostek gospodarczych, odwzorowania ich działalności w systemie rachunkowości, pomiaru wartości transakcji, procesów i osiąganych wyników, a także kontroli i oceny skutków prowadzonej działalności. Jest to przesłanką omówienia poniżej istoty tych koncepcji, bez wnikania w wielorakie ich aspekty i szczegółowe zagadnienia.

2.1.2.1. Wiedza, aktywa niematerialne i kapitał intelektualny

Pojęcia „wiedza”, „aktywa niematerialne” i „kapitał intelektualny” są ze sobą ściśle powiązane i stanowią główny potencjał nowej gospodarki. Termin „wiedza” ma w tym kontekście szerokie znaczenie i – jak wyjaśnia P. Sadler (1997, s. 58) – obejmuje wiedzę rozpatrywaną w kategoriach nauk przyrodniczych, tj. nowe odkrycia w dziedzinie fizyki, astronomii, matematyki czy biologii, częściowo zaś wiedzę na temat zastosowania osiągnięć naukowych w takich dziedzinach, jak inżynieria, elektronika i medycyna, a także wiedzę o charakterze nienaukowym, czyli obejmującą informacje potrzebne, aby korzystnie zainwestować pieniądze, wiedzę stosowaną przez psychologów w celu ulepszenia doboru pracowników, wiedzę wykorzystywaną przez doradcę ds. zarządzania w celu poprawy pracy przedsiębiorstwa czy też wiedzę, jaką posługują się agencje reklamowe w celu zwiększenia sprzedaży towarów.

Wiedza¹⁰ jest informacją wartościową i zaakceptowaną, integrującą dane, fakty, informacje oraz, często, hipotezy. Tworzenie wiedzy wymaga zatem,

¹⁰ Od pojęcia „wiedza” odróżnia się pojęcia „dane” i „informacje”. Np. Boisot scharakteryzował w 1999 r. dane jako „cechy rzeczy, wiedzę – jako właściwość agenta i [...] informacje jako taki podzbiór danych przypisanych rzeczom, który aktywizuje agenta” (Bhimani, Roberts, 2004, s. 1). Dane odnoszą się do faktów, zdarzeń, transakcji, określają cechy rzeczy. Informacje są danymi, które zostały przetworzone w taki sposób, że mają znaczenie dla osób, którym są dostarczane. Rozróżnienie między danymi a informacjami nie zawsze jest jednoznaczne. Zależy ono czasami od perspektywy użytkownika.

aby ktoś wcześniej informacje przetworzył, połączył i zinterpretował (Brilman, 2002, s. 387).

Wiedza dotycząca działalności jednostki gospodarczej składa się z (Herbert, 2000, s. 68; Brilman, 2002, s. 397–398):

- wiedzy bezpośredniej, tj. wiedzy o faktach, transakcjach i zdarzeniach, która może być precyzyjnie i jasno ujęta (skodyfikowana, klasyfikowana i gromadzona); wiedza bezpośrednia, zwana też „jawną”, jest wiedzą sformalizowaną i dającą się bez większych trudności przekazywać innym; może ona być zmateralizowana, np. w formie tekstu, rysunku oraz zakodowana;

- wiedzy pośredniej, „cichej”, tj. implikowanej, wywnioskowanej; obejmuje ona doświadczenia i nastawienia zgromadzone w umysłach ludzi; jest to więc wiedza zindywidualizowana, intuicyjna, nabywana podczas długotrwałego osobistego doświadczenia.

„Środkiem, za pomocą którego wiedza zostaje wprzężona w służbę człowiekowi, jest technologia informatyczna, tak samo jak kapitał wprzężany jest za pomocą technologii produkcji i stanowi wyposażenie warsztatu pracy” (Sadler, 1997, s. 59), przy czym – jak wiadomo – ta technologia jest składnikiem współczesnej wiedzy.

Wiedza stanowi składnik aktywów intelektualnych jednostki gospodarczej, które mają szerszy zakres od wartości niematerialnych (i prawnych), ujmowanych w systemie rachunkowości finansowej i wykazywanych w aktywach bilansu jednostki. Zakres i zasady wyceny wartości niematerialnych (i prawnych)¹¹ określają regulacje prawne. Wartości te obejmują przede wszystkim tzw. nabytą własność intelektualną, czyli prawo własności jednostki do takich składników, jak patenty, licencje, znaki towarowe, prawa autorskie, *know-how*. Do wartości niematerialnych można zaliczyć składnik, spełniający

¹¹ Według Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 38 „Wartości niematerialne” (MSR 38) przez składnik wartości niematerialnych rozumie się możliwy do zidentyfikowania niepieniężny składnik aktywów, niemający postaci fizycznej. Składnik niematerialny jest możliwy do zidentyfikowania, jeśli: (1) można go wyodrębnić, tj. wydzielić z jednostki i np. sprzedać, oddać do odpłatnego używania, (2) wynika z umownego lub innego tytułu prawnego. MSR 38 (par. 10) nie zalicza do wartości niematerialnych goodwillu, czyli wartości firmy, ponieważ z definicji składnika wartości niematerialnych wynika wymóg zidentyfikowania (rozpoznania) składnika wartości niematerialnych, tak aby można go wyraźnie odróżnić od wartości firmy. Wartość firmy, powstająca przy połączeniu jednostek gospodarczych w formie przejęcia, odpowiada zapłacie dokonanej przez stronę przejmującą w zamian za oczekiwane przyszłe korzyści ekonomiczne. Ustawa o rachunkowości z 29.09.1994 r. (po nowelizacji z 09.11.2000 r.) definiuje kategorię „wartości niematerialne i prawne” następująco: są to zaliczane do aktywów trwałych, nabyte prawa majątkowe, nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone do używania na potrzeby jednostki, takie jak: autorskie prawa majątkowe, prawa pokrewne, licencje, koncesje, prawa do wynalazków, patentów itp., *know-how*. Do wartości niematerialnych i prawnych zalicza się również nabytą wartość firmy oraz koszty prac rozwojowych (Ustawa o rachunkowości, 1994, art. 3, ust. 1).

warunki definicji wartości niematerialnych, lecz powstały w wyniku prac rozwojowych (jednakże niebadawczych) prowadzonych we własnym zakresie, ale wtedy i tylko wtedy, gdy jednostka gospodarcza spełni określone w przepisach warunki (*Międzynarodowe...*, 2004, MSR 38, par. 45; *Ustawa o rachunkowości*, 1994, art. 33, ust. 2). Regulacje rachunkowości finansowej zabraniają ujmowania jako składnika wartości niematerialnych – wartości firmy, wytworzonej przez jednostkę gospodarczą we własnym zakresie (zob. szerzej MSR 38, par. 37; Marcinkowska, 2000). Wartości (aktywa) niematerialne w sensie rachunkowości finansowej pomijają więc takie atrybuty, jak: wiedzę włożoną w pracę ludzką, zdolność pracowników do adaptacji w nowych, zmieniających się warunkach otoczenia oraz ich zdolność do kreowania inicjatyw, lojalność klientów, reputację przedsiębiorstwa.

Stosowane często terminy: „aktywa niematerialne” lub „aktywa intelektualne”, w koncepcjach zarządzania wiedzą lub kapitałem intelektualnym są pojęciami szerszymi niż wartości niematerialne (i prawne) bądź „aktywa niematerialne”, podlegające międzynarodowym i krajowym regulacjom rachunkowości finansowej, a zatem wykazywane w sprawozdaniach finansowych jednostek gospodarczych. W sprawozdaniach tych nie wykazuje się istotnych – często bardzo wysokich kwot – wartości „nieuchwytnych” aktywów¹².

Jak już podkreślano, jednostki gospodarcze epoki informacji i wiedzy nie mogą opierać swojego rozwoju wyłącznie na tradycyjnych aktywach, typowych dla gospodarki industrialnej, tzn. surowcach naturalnych, ziemi, maszynach i pracy. Aktywa te są dostępne ich konkurentom w jednakowym lub nawet większym zakresie. Zarówno teoretycy, jak i praktycy zarządzania i rachunkowości przedsiębiorstw nowej gospodarki zgadzają się z poglądem, że przedsiębiorstwa mogą osiągnąć przewagę konkurencyjną dzięki wykorzystaniu, do tworzenia produktów o dużej wartości dla klientów, zasobów czymś się wyróżniających. Zasoby te są aktywami o charakterze niematerialnym w szerokim ujęciu. Obejmują one oprócz wiedzy, umiejętności, talentu i kreatywności pracowników, także silne marki, licencje, patenty, znaki towarowe, wewnętrzne procedury działania, wypracowane relacje z dostawcami i klientami. Tego typu aktywa są stosunkowo trudne do skopiowania i naśladowania przez konkurentów.

¹² Badania przeprowadzone w drugiej połowie lat dziewięćdziesiątych przez Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) potwierdzają, że kierownictwo naczelne przedsiębiorstw z kanadyjskiej listy *Financial Post 300* i amerykańskiego wykazu *Fortune 500* uważało zasoby wiedzy za kluczowy czynnik sukcesu firmy. Brooking Institute ustalił, że wartość tych i innych aktywów niematerialnych wzrosła znacząco od 1982 r. Aktywa materialne (*hard assets*) stanowiły 62% wartości rynkowej spółek w 1982 r., a 38% w 1992 r. W 1996 r. wartość rynkowa przedsiębiorstwa Microsoft była 11,2 razy większa od wartości jego aktywów materialnych (Dzinkowski, 2000, s. 32). W 2000 r. wartość rynkową Microsoftu szacowano na 600 mld \$, a wartość księgową netto jej aktywów wynosiła 45 mld \$.

Do wzrostu ich znaczenia przyczyniła się intensyfikacja konkurencji na zliberalizowanych międzynarodowych rynkach, a także wzrost roli rynków półproduktów. Wytwórcy wielu rodzajów wyrobów gotowych (np. komputerów, telewizorów, środków transportu itd.) mogą bowiem kupować komponenty poprzez sieć internetową, subkontraktów lub na otwartym rynku. Dane przedsiębiorstwo i jego konkurenci mają więc jednakowy dostęp do komponentów takiej samej jakości. W celu zdobycia przewagi konkurencyjnej dla swoich produktów przedsiębiorstwo musi wyróżniać się pozytywnie innymi aspektami niż jakość części składowych produktu, np. ceną, funkcjonalnością, terminem dostaw, obsługą posprzedażną. Źródłem przewagi konkurencyjnej staje się nowa kategoria określona też mianem kapitału intelektualnego.

Termin „kapitał intelektualny”¹³ ma wiele konotacji i jest często stosowany zamiennie z określeniami: „własność intelektualna”, „aktywa intelektualne”, „aktywa wiedzy” (Dzinkowski, 2000, s. 33; Jaruga, Fijałkowska, 2003, s. 18). Pojęcia te nie są jednak tożsame. Jak już wcześniej wzmiankowano, kategoria własności intelektualnej jest prawnie zdefiniowana i oznacza prawa własności przedsiębiorstwa do patentów, znaków towarowych, prawa autorskie i pokrewne. Własność intelektualna jest jedynym składnikiem kapitału intelektualnego, która jest wyodrębniona we współczesnych systemach rachunkowości finansowej, a więc podlega wycenie i wykazywaniu w sprawozdaniu finansowym. Wartość bilansowa składników własności intelektualnej jest zazwyczaj niedoszacowana, gdyż ich wycena jest oparta na historycznych cenach nabycia. Nie uwzględnia się przy tej wycenie ich potencjalnej wartości rynkowej (Dzinkowski, 2000, s. 33).

Definicje terminów „aktywa intelektualne” i „aktywa wiedzy” są mało konkretne i dotyczą szerszego zakresu aktywów niematerialnych niż objęte pojęciem „własność intelektualna”. Na przykład The Society of Management Accountants of Canada zaproponowało w 1998 r. następującą definicję aktywów intelektualnych: „W sensie bilansowym aktywa intelektualne to te aktywa oparte na wiedzy, które są własnością przedsiębiorstwa i które w przyszłości dostarczą mu korzyści”. Tego typu aktywa mogą obejmować procesy technologiczne, zarządzania i konsultingowe, a także opatentowaną własność intelektualną (por. Dzinkowski, 2000, s. 33; Jaruga, Fijałkowska, 2003, s. 18).

¹³ Problematyka istoty, klasyfikacji, pomiaru i zarządzania kapitałem intelektualnym jest tematem coraz to większej liczby publikacji zagranicznych i krajowych. Największy wkład do nauki i praktyki w tym zakresie wnieśli autorzy skandynawscy, głównie K. E. Sveiby, L. Edvinsson i M. Malone. Kapitał intelektualny jest też od kilku lat tematem dociekań polskich autorów, specjalistów w dziedzinie rachunkowości, np.: Jarugowa, Fijałkowska (2002); Jaruga, Fijałkowska (2003), Dobija (1998, 1999, 2000, 2004), Fazlagić (2001a, b, 2002, 2003), Zielińska (2003), Dobija (2003).

Kapitał intelektualny jest zaś bardzo różnie definiowany¹⁴. Przejawem występowania w przedsiębiorstwie tego kapitału jest różnica między wartością rynkową przedsiębiorstwa a wartością księgową jego aktywów netto. Najbardziej znanym wskaźnikiem kapitału intelektualnego jest stosunek wartości rynkowej przedsiębiorstwa do wartości księgowej aktywów netto. Kapitał intelektualny może być rozumiany jako całkowity majątek wynikający z wiedzy (*knowledge-based equity*), posiadany przez przedsiębiorstwo (Dzinkowski, 2000, s. 33; Roslender, 2000, s. 35).

Nawiązując do ogólnego rozumienia w rachunkowości pojęć „aktywa” i „kapitał”, należy stwierdzić, że kapitał intelektualny jest źródłem pochodzenia szeroko rozumianych aktywów niematerialnych (intelektualnych). Takie rozumienie kapitału jest zgodne z następującymi wnioskami sformułowanymi w 1992 r. przez zespół pracowników działu ds. kapitału intelektualnego w Skandii AFS, pod kierownictwem Leifa Edvinssona (Edvinsson, Malone, 2001, s. 39):

1. „Informacje dotyczące kapitału intelektualnego są dodatkową, uzupełniającą, ale nie podrzędną informacją w stosunku do informacji finansowych.

2. Kapitał intelektualny jest kapitałem niefinansowym, odzwierciedlającym ukrytą lukę pomiędzy wartością rynkową i księgową.

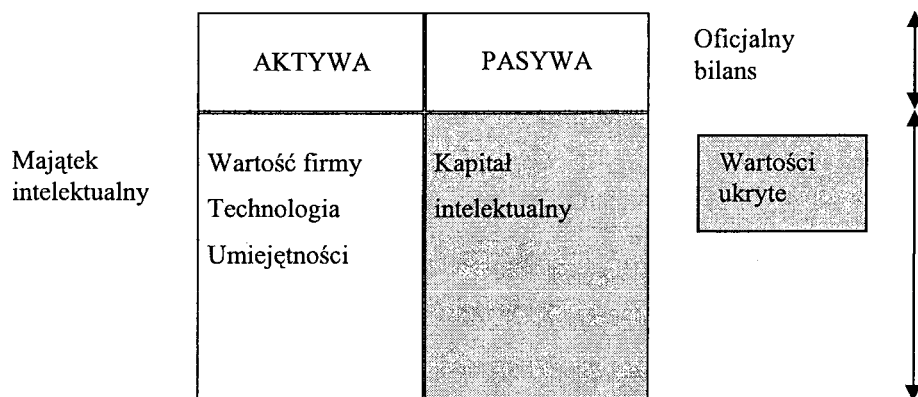
3. Kapitał intelektualny ma charakter zobowiązania, a nie majątku (aktywów)”.

W pełni przekonujące są dalsze wyjaśnienia cytowanych autorów, którzy stwierdzają, że trzeci wniosek jest szczególnie ważny, ponieważ określa, że „kapitał intelektualny, jako element zobowiązań, musi być postrzegany w taki sam sposób, jak kapitały własne, oraz jest on pożyczony od grup interesu, tj. klientów, pracowników itd. Przeciwwagą dla owych zobowiązań, zgodnie z tradycyjnymi zasadami rachunkowości, jest wartość firmy (*goodwill*). Ale zgodnie z tymi samymi zasadami – wartość firmy jest elementem, którego należy jak najszybciej się pozbyć. To z kolei zmniejsza wartość bilansu, co stoi w sprzeczności z ideą wzrostu wartości przedsiębiorstwa”¹⁵.

W świetle powyższych objaśnień kapitał intelektualny jest źródłem pokrycia (pochodzenia majątku intelektualnego), a zatem może być zobrazowany jako składnik rozszerzonego bilansu jednostki gospodarczej, jak przedstawiono to na rysunku 2.1.

¹⁴ Ewolucję rozważań o istocie i strukturze kapitału intelektualnego zawierają publikacje: Edvinsson, Malone (1997, 2001), Roslender (2000), Jarugowa, Fijałkowska (2002). Różne definicje kapitału intelektualnego przytaczają również opracowania: Dobija (1999), Fazlagić (2001a, b), Hegedahl (2003).

¹⁵ Autorzy mają tu na uwadze fakt, że wartość firmy jest składnikiem aktywów w tradycyjnym („oficjalnym”) bilansie; składnik ten podlega umorzeniu w okresie ustalonym przez regulacje rachunkowości (zazwyczaj w ciągu 5 lat).



Rys. 2.1. „Miejsce” kapitału intelektualnego w szeroko rozumianym bilansie jednostki gospodarczej. Źródło: Edvinsson, Malone (1997), s. 43; (2001), s. 40

W definicji kapitału intelektualnego, sformułowanej przez zespół Skandii, szwedzkiej firmy usług ubezpieczeniowych i finansowych, podkreślano jego elementy składowe. Treść tej definicji jest następująca (Edvinsson, Malone, 2001, s. 40): „Kapitał intelektualny oznacza posiadaną wiedzę, doświadczenia, technologię organizacyjną, stosunki z klientami i umiejętności zawodowe, które dają Skandii przewagę konkurencyjną na rynku”. Zespół Skandii stwierdził ponadto, że wartością kapitału intelektualnego jest zakres, w jakim owe aktywa niematerialne, tj. wyszczególnione w tej definicji, przyczyniają się do tworzenia finansowych zysków dla przedsiębiorstwa.

W strukturze kapitału intelektualnego wyróżniono wówczas dwie jego podstawowe części, tj. kapitał ludzki i kapitał strukturalny. Kapitał strukturalny z kolei tworzą kapitał kliencki i kapitał organizacyjny. Tak rozumiany kapitał intelektualny stał się podstawą do sporządzania pierwszego publicznego raportu, dotyczącego kapitału intelektualnego dla całej grupy przedsiębiorstw Skandii, zatytułowanego *Identyfikacja kapitału intelektualnego*, i stanowiącego załącznik do rocznego raportu Skandii za 1994 r. (Edvinsson, Malone, 2001, s. 45–46). Zapoczątkowało to systematyczne sporządzanie raportów dotyczących kreowania wartości poprzez zarządzanie składnikami kapitału intelektualnego w tej firmie oraz w szeregu dużych przedsiębiorstw na świecie¹⁶. W Skandii opracowano też model zarządzania kapitałem intelektualnym, zwany Nawigatorem (zob. szerzej Edvinsson, Malone, 1997, 2001; Jarugowa, Fijałkowska, 2002).

¹⁶ Systemy zarządzania kapitałem intelektualnym wprowadziły m. in. Dow Chemical, Hughes Aircraft, Canadian Imperial Bank of Commerce, Posco w Korei Południowej (Edvinsson, Malone, 2001, s. 22). Zarządzanie wiedzą jest praktykowane w innych wiodących korporacjach międzynarodowych, wśród których są takie koncerny petrochemiczne, jak: Chevron, British Petroleum, Amoco. Systemy zarządzania wiedzą wdrażają także wielkie firmy konsultingowe, np. KPMG (program K-Word), Andersen Consulting (Knowledge Xchange – KX) (Fazlagić, 2001a, s. 25).

W wielu propozycjach klasyfikacji kapitału intelektualnego z drugiej połowy lat dziewięćdziesiątych przewijają się podobne elementy jego struktury. Klasyfikacje przedstawione przez Petrasha, Edvinssona i Malone, Stewarda oraz Duńską Federację Związków Zawodowych pozwalają wyróżnić trzy następujące kategorie kapitału intelektualnego:

- kapitał ludzki;
- kapitał organizacyjny (strukturalny);
- kapitał kliencki (relacyjny).

Kapitał ludzki¹⁷ reprezentuje wiedzę, umiejętności i zdolności pracowników do rozwiązywania problemów uznawanych przez klientów za istotne (Dobija, 1999, s. 44). Do podstawowych składników kapitału ludzkiego zalicza się m. in. *know-how*, poziom wykształcenia zatrudnionych, ich predyspozycje i kwalifikacje zawodowe, otwartość na przedsiębiorczość, innowacyjność, proaktywność i zdolności przystosowywania się do zmian.

Kapitał strukturalny obejmuje to wszystko, co pozostaje po wyjściu pracowników z jednostki gospodarczej: bazy danych, programy komputerowe, znak firmowy, patenty, prawa autorskie, filozofię i metody zarządzania, kulturę przedsiębiorstwa.

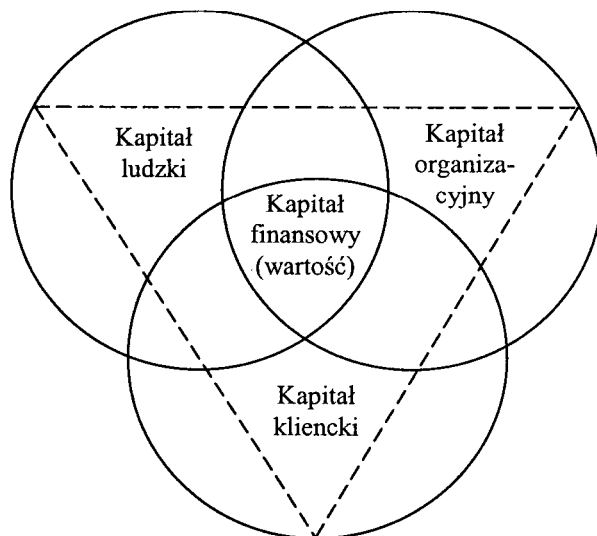
Kapitał kliencki, zwany też relacyjnym, dotyczy relacji przedsiębiorstwa z podmiotami otoczenia zewnętrznego. O jego sile decydują takie czynniki, jak: marki, liczba i struktura klientów, lojalność klientów, kanały dystrybucji, nazwa firmy, współpraca gospodarcza z innymi przedsiębiorstwami, korzystne kontrakty.

Te trzy składniki strukturalne kapitału intelektualnego stanowią fundament jednego z najbardziej uznanych modeli zarządzania kapitałem intelektualnym, zwanego platformą wartości. Został on opracowany przez L. Edvinssona, H. Saint-Onge'a, Ch. Armstronga i G. Petrasha (Edvinssone, Malone, 1997, s. 145–146; Dzikowski, 2000, s. 33–34). Model ten przedstawiono na rysunku 2.2.

Autorzy platformy wartości przekonują, że nie wystarczy dysponować w przedsiębiorstwie trzema składnikami kapitału intelektualnego – ludzkim, organizacyjnym i klienckim – traktowanymi samodzielnie jako niezależne części tego kapitału. Powinny one stanowić równanie, uzupełniając się wzajemnie. Kapitał ludzki jest traktowany w myśl tej koncepcji jako blok budowlany dla kapitału organizacyjnego (strukturalnego) przedsiębiorstwa, a kapitały ludzki i organizacyjny muszą współdziałać w tworzeniu kapitału klienckiego. Konieczne jest zatem zarządzanie tymi trzema składnikami kapitału intelektualnego, przy uwzględnieniu powiązań między nimi. Aby

¹⁷ Przegląd definicji kapitału ludzkiego, sformułowanych w literaturze anglojęzycznej, przedstawia M. Dobija (1998). Zagadnienia modeli wyceny kapitału ludzkiego są przedmiotem rozważań tego autora m. in. w następujących publikacjach: Dobija (1998, 1999, 2000, 2004).

Połączenie trzech typów kapitału wraz z zarządzaniem wiedzą daje pożądany efekt – organizację w takim stopniu zrównoważoną i zbilansowaną, aby tworzyła najlepszy z możliwych kapitał finansowy (wartość).



Rys. 2.2. Platforma wartości. Źródło: H. Saint-Onge; Ch. Armstrong, G. Petrash, L. Edvinsson, w: Edvinsson, Malone (1997), s. 146; (2001), s. 106

było to możliwe, konieczny jest pomiar wartości tego kapitału oraz systematyczne sporządzanie sprawozdań informujących o jego stanie i zmianach zachodzących w jego wartości i strukturze. Są to zadania współczesnej rachunkowości zarządczej. Klasyfikację metod szacowania wartości kapitału intelektualnego przedstawiono w rozdziale 8 niniejszej pracy.

Na zakończenie syntetycznych rozważań o istocie i strukturze kapitału intelektualnego należy zwrócić uwagę na szczególną rolę marki¹⁸ jako składnika kapitału klienckiego. W licznych przypadkach marka jest bardzo istotnym elementem wartości przedsiębiorstwa, choć nie zawsze wykazywanym w bilansie¹⁹, to tworzącym wartość firmy (*goodwill*). Udział najcenniejszych marek w wartości rynkowej spółek przekracza lub zbliża się do 50% tej wartości²⁰.

¹⁸ Istota, atrybuty, siła oddziaływania, kapitał, wartość i strategie marki oraz zarządzanie markami stanowią tematy obszernych rozważań w literaturze z dziedziny marketingu (np.: Kotler, 1999; Goławska, 1998; Altkorn, 2000; Urbanek, 2000, 2002).

¹⁹ Marka może być ujmowana w bilansie jako składnik aktywów, w zbiorze wartości niematerialnych i prawnych, jeśli zostanie nabyta w oddzielnej transakcji. Zgodnie z aktualnymi międzynarodowymi i polskimi regulacjami rachunkowości (MSR 38, ustawa o rachunkowości), nie należy ujmować wewnętrznie wytworzonej marki jako składnika aktywów (zob. szerzej Gierusz, Paszkiewicz, 2006, s. 65–67).

²⁰ Według metody wyceny marek, stosowanej przez brytyjską agencję Interbrand, listę 100 najdroższych globalnych marek w 2005 r. otwierały następujące korporacje: Coca-Cola (wartość marki 67,5 mld \$), Microsoft (prawie 60 mld \$), IBM (ok. 35 mld \$), GE (47 mld \$), Intel (35,6 mld \$) i Nokia (26,4 mld \$), (*Interbrand's...*, 2005).

Marka jest pojęciem bardzo różnie definiowanym w literaturze naukowej i czasopiśmie skierowanych do praktyków. Nie wnikając w różne zakresy znaczeniowe i kluczowe kategorie stosowane do wyrażenia istoty marki, należy wskazać na główne interpretacje tego pojęcia. W węższym znaczeniu, wyrażonym w definicji sformułowanej przez Amerykańskie Stowarzyszenie Marketingu (American Marketing Association – AMA), „marka to nazwa, termin, symbol, wzór lub ich kombinacja stworzona celem identyfikacji dóbr i usług sprzedawcy lub ich grupy i wyróżnienia ich spośród konkurencji” (Kotler, 1999, s. 410). Takie rozumienie marki jest synonimem znaku towarowego²¹. W szerszym znaczeniu marka stanowi wielowymiarową konstrukcję, za pomocą której kierownicy przedsiębiorstwa zwiększają wartość produktu, ułatwiając jednocześnie klientom jego rozpoznanie i ocenę wartości (Gierusz, Paszkiewicz, 2006, s. 55). Z jednej strony marka identyfikuje produkt, jego wytwórcę lub sprzedawcę, z drugiej zaś – określa relacje między produktem a jego konsumentami, gdyż umożliwia charakterystykę np. ich statusu ekonomicznego, gustu, stylu życia. Zdaniem J. Altkorna (2000, s. 19), marka jest zjawiskiem społeczno-ekonomicznym, którego beneficjentami są producenci, pośrednicy, konsumenci i cała gospodarka.

Jak podkreśla G. Urbanek (2000, s. 8), różne definicje marki można podzielić na dwie grupy. Pierwsza grupa traktuje markę jako sumę produktu oraz pewnej dodatkowej wartości z nim związanej. Takie pojmowanie marki, bliskie definicji zaproponowanej przez AMA, podkreśla materialny wymiar marki (nazwę, znak graficzny). Druga grupa definicji określa markę jako pewną wartość dodaną do produktu (np.: *image*, identyfikatory marki), ale już bez uwzględnienia samego wyrobu. Chodzi bowiem o zespół funkcjonalnych, ekonomicznych i psychologicznych korzyści dla użytkownika, których dostarcza produkt oznaczony danym identyfikatorem. Przy takim rozumieniu akcentuje się głównie niematerialny charakter marki.

Marki, będąc wielowymiarowymi konstrukcjami i złożonymi symbolami, różnią się wartością i siłą oddziaływania na rynku (zob. Kotler, 1999, s. 411). Na skutek podejmowania odpowiednich decyzji oraz działań strategicznych i taktycznych dotyczących marek, kierownictwa przedsiębiorstw mogą zapewnić osiągnięcie wyższych zysków i zmniejszenie ryzyka działalności firm.

W celu zarządzania marką niezbędne jest ustalenie jej wartości. Skomplikowany charakter marek sprawia jednak, że pomiar ich wartości nie jest łatwy i jednoznaczny, tym bardziej że są proponowane różnorodne metody ich wyceny (zaliczane do grupy metod: kosztowych, rynkowych i dochodowych, w tym metoda mnożnikowa Interbrand) (zob. np.: Marcinkowska,

²¹ Z mocy przepisów prawnych o znakach zastrzeżonych, sprzedawcy jest przyznawane wyłączne prawo do używania marki w nieokreślonym czasie, co odróżnia ją od patentu i prawa autorskiego, które wygasają po upływie pewnego okresu (Kotler, 1999, s. 410).

1999, 2000; Arnold, 2001; Urbanek, 2000, 2002; Gierusz, Paszkiewicz, 2006). Marka, będąc obiektem interpretacji i analizy głównie w obszarze marketingu, jest kategorią, której nie mogą pomijać teoria i praktyka rachunkowości, zwłaszcza zorientowane na potrzeby zarządzania strategicznego. Uzasadnieniem tego stwierdzenia jest właśnie konieczność wiarygodnej wyceny marek oraz ich ujawniania w sprawozdaniach finansowych jednostek gospodarczych lub w innych sprawozdaniach o ich dokonaniach oraz wpływie na poziom tych dokonań kapitału intelektualnego jednostki, w tym marki. Istotą rachunkowości, a zatem i rachunkowości zarządczej, jest bowiem pomiar wartości zasobów i wyników jednostek gospodarczych²².

2.1.2.2. Koncepcja społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw

Koncepcją, która począwszy od lat siedemdziesiątych wywiera coraz większy wpływ na ukierunkowanie rozwoju rachunkowości zarządczej i finansowej, jest idea społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw. Najkrócej ujmując, społeczna odpowiedzialność to zestaw zobowiązań organizacji do ochrony i umacniania społeczeństwa, w którym funkcjonuje (Griffin, 2002, s. 144). Sednem społecznej odpowiedzialności jest przeprowadzanie lub zaniechanie działań przez przedsiębiorstwo bez oczekiwania bezpośrednich zysków lub strat, które to działania zmierzają do zwiększenia dobrobytu społeczeństwa lub jednej z jego części składowych²³. W celu realizacji koncepcji społecznej odpowiedzialności konieczne jest ustalanie celów przedsiębiorstwa i podejmowanie działań nakierowanych na osiągnięcie wyników, oczekiwanych przez społeczność, której ono służy.

Jednostki gospodarcze mogą być odpowiedzialne wobec (zob. szerzej Griffin, 2002, s. 146–149; Jaglińska, 1984, s. 15–17; Gordon 1978):

- swojego „elektoratu” (interesariuszy), czyli osób i organizacji, których dotyczą praktyki danej jednostki gospodarczej i które są zainteresowane jej wynikami;
- środowiska przyrodniczego, co przejawia się w zapobieganiu degradacji środowiska naturalnego, usuwaniu ścieków, śmieci, odpadów produkcyjnych, ograniczaniu emisji szkodliwych gazów oraz wymaga opracowania przez przedsiębiorstwa polityki bezpieczeństwa w celu ograniczenia awarii zagrażających środowisku;
- ogólnego dobrobytu społecznego, czego wyrazem są takie działania przedsiębiorstw, jak: udział w akcjach dobroczynności, wspieranie ochrony

²² Zagadnienia pomiaru w rachunkowości będą szerzej rozpatrywane w rozdziale 8 niniejszej rozprawy.

²³ Na podstawie definicji C. S. Dilleya zamieszczonej w artykule Jaglińskiej (1984), s. 17.

zdrowia i oświaty publicznej, udział w usuwaniu występującej w świecie biedy i niesprawiedliwości.

Zainteresowanie koncepcją²⁴ społecznej odpowiedzialności korporacji kapitalistycznych nasilało się po drugiej wojnie światowej przede wszystkim w Stanach Zjednoczonych, a następnie w innych krajach Zachodu. W USA określa się „erą społeczną” lata sześćdziesiąte, tj. okres dużych niepokojów społecznych, wywołanych przez ruch praw obywatelskich i sprzeciw wobec wojny wietnamskiej. Wówczas obciążano przedsiębiorstwa odpowiedzialnością za problemy społeczne i domagano się od nich szybkiego rozwiązywania kwestii spornych, co doprowadziło do zastosowania ostrzejszych przepisów w zakresie ochrony środowiska i umieszczania napisów na niektórych wyrobach, ostrzegających klientów o ich szkodliwości (Griffin, 2002, s. 145).

W dziedzinie rachunkowości nastąpiło wykrystalizowanie się w latach siedemdziesiątych nowej gałęzi, nazwanej rachunkowością odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstw oraz opracowanie różnych modelowych rozwiązań w tym zakresie, o czym nadmieniono w rozdziale 1 (pkt 1.2.2).

Dyskusja na temat istoty i zakresu społecznej odpowiedzialności²⁵ korporacji w obszarze anglo-amerykańskim przycichła z końcem lat siedemdziesiątych, pod naporem problemów ogólnej recesji gospodarczej, aby powrócić w latach dziewięćdziesiątych ze wzmożonym natężeniem (Gray i in., 1996), kładąc nacisk na sprawy ekologii i zrównoważonego rozwoju. Jedną z cech trzeciej fali przemian, o czym wzmiankowano w rozdziale 1 (pkt 1.1.2), jest wzrost zapotrzebowania na przedsiębiorstwo o nowym kształcie, będące jednostką wielozadaniową, pełniącą poza celem o charakterze ekonomicznym, także cele społeczne i ekologiczne. W obliczu rosnącego zanieczyszczenia i degradacji środowiska naturalnego szczególnego znaczenia

²⁴ Korzenie idei odpowiedzialności przedsiębiorstw sięgają końca XIX w., kiedy to w USA wydano ustawy regulujące stosunki między przedsiębiorstwami, państwem i społeczeństwem, ograniczające władzę właścicieli powstałych w XIX w. „imperiiów” przemysłowych oraz wskazujące, że rola tych przedsiębiorstw w społeczeństwie nie może jedynie i wyłącznie polegać na maksymalizacji zysku.

²⁵ Sprawa społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw wzbudza też kontrowersje. Są głoszone konserwatywne poglądy, negujące jakiegokolwiek zobowiązania przedsiębiorstwa nie wynikające z przepisów prawnych. Wysuwane są np. takie argumenty: zajmowanie się przez jednostki gospodarcze problemami społecznymi obniża ich efektywność, ponieważ prowadzi do straty czasu kierownictwa; przeznaczanie funduszy na cele społeczne ogranicza możliwość rozwoju jednostek; występuje groźba pojawienia się konfliktów interesów w jednostkach związanych z wyborem programów społecznych, wymagających wsparcia finansowego (Bielski, 2002, s. 61; Griffin 2002, s. 149–150). Poglądy te wydają się trudne do obrony we współczesnych czasach, choć są popierane przez część zarządzających przedsiębiorstwami. Przeciwnicy idei społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw powinni jednak pamiętać o tzw. „żelaznym prawie odpowiedzialności”, sformułowanym przez K. Davisa i R. L. Blomstroma w 1975 r.: „w długim okresie te jednostki, które nie wykorzystują swoich zasobów w sposób uznany przez społeczeństwo za odpowiedzialny, skłaniają się ku ich utracie” – cyt. za: Jaglińska (1984), s. 17.

nabrała odpowiedzialność jednostek gospodarczych za rozszerzający się wpływ ich działalności na otoczenie. Ważne stały się nie tylko rezultaty rzeczowe i finansowe gospodarowania, ale także jego skutki ekologiczne i społeczne (Burzym, 1990, s. 47).

Wywierane są coraz silniejsze naciski na przedsiębiorstwa, aby uwzględniały cele środowiskowe. Naciski te pochodzące z różnych źródeł (rysunek 2.3) można ująć w dwie kategorie: źródła legislacyjne (krajowe i międzynarodowe regulacje prawne, np. dyrektywy i zalecenia Unii Europejskiej) oraz źródła rynkowe (np. oddziaływanie konkurentów lepiej uwzględniających zadania ochrony środowiska i troskę o pracowników, żądania klientów, aby wyroby spełniały standardy o charakterze środowiskowym, wymagania informacyjne inwestorów i kredytodawców o planach i osiąganiu celów społecznych i ekologicznych).



Rys. 2.3. Źródła nacisków środowiskowych na jednostkę gospodarczą. Źródło: opracowanie własne na podstawie: M. Houldin, EMAG Ltd., w: Gray, Bebbington (2001), s. 5

Współczesne rozumienie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw jest bardzo szerokie i obejmuje odpowiedzialność wobec pracowników, społeczności lokalnej, społeczeństwa jako całości, a nawet względem przyszłych pokoleń. Tak szerokie pojmowanie społecznej roli przedsiębiorstw, w tym

korporacji wielonarodowych, połączone ze wzrostem odpowiedzialności organizacji międzynarodowych i rządów państw, doprowadziło do powstania i konieczności uwzględniania w procesach zarządzania i rachunkowości idei zrównoważonego rozwoju. Koncepcja ta (*sustainable development*) miała swój początek w latach siedemdziesiątych XX w., a została zwerbalizowana w 1987 r. w *Raporcie Brundtlandt*, opracowanym przez Światową Komisję ds. Środowiska i Rozwoju przy ONZ. W myśl tej koncepcji, stanowiącej podstawę niezakłóconego bytu społecznego, trwały i sprawiedliwy rozwój oznacza: trwałość ekologiczną, rozwój ekonomiczny i sprawiedliwość społeczną między pokoleniami i w obrębie każdego pokolenia (*Nasza...*, 1991). Założenia i zasady idei zrównoważonego rozwoju zostały oficjalnie sformułowane na konferencji ONZ w Rio de Janeiro w 1991 r.

Za zrównoważony rozwój uznaje się „taki sposób prowadzenia działalności gospodarczej, kształtowania i wykorzystania potencjału środowiska naturalnego oraz organizacji życia społecznego, który zapewnia dynamiczny rozwój nowych jakościowo procesów produkcyjnych, trwałość użytkowania zasobów przyrody oraz w początkowym okresie poprawę, a następnie zachowanie wysokiej jakości życia” (Poskrobko, 1997, s. 10). Rosnące zainteresowanie sprawami ochrony i restytucji środowiska naturalnego w szerszej skali oraz rozwój idei zrównoważonego rozwoju spowodowały wyraźne ukierunkowanie rachunkowości społecznej odpowiedzialności na sprawy ekologii. Znajduje to wyraz w rozwoju od lat dziewięćdziesiątych koncepcji zwanych zieloną rachunkowością (*green accounting*), rachunkowością środowiskową (*environmental accounting*), a nawet rachunkowością zrównoważonego rozwoju (*accounting for environmental sustainability*) (zob. np.: Gray i in., 1996; Gray, Bebbington, 2001; Gray, 2002; Kuśmierski, 2000). Koncepcje te dotyczą zarówno rachunkowości finansowej, jak i zarządczej.

2.1.2.3. Koncepcje *stakeholders* i *shareholders* a tworzenie wartości dla klientów i akcjonariuszy

Z ideą odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstw jest związana koncepcja interesariuszy²⁶, tj. grup interesu (*stakeholders*), zaliczana w teorii organizacji do podejść objaśniających kryteria oceny efektywności organizacji. Koncepcją przeciwstawną do niej jest koncepcja *shareholders*, czyli właścicieli kapitału. Obydwie wiążą się z określeniem celu jednostki gospodarczej

²⁶ W objaśnianiu zasad i kryteriów oceny efektywności organizacji stosowane są następujące podejścia: celowościowe, systemowe, grup interesu (*stakeholders*), wielokryterialnej oceny efektywności. Podejście grup interesu jest połączeniem podejścia celowościowego i systemowego, ponieważ uwzględnia zarówno cele działalności organizacji, jak i jej związki z otoczeniem (zob. szerzej Bielski, 2002, s. 54–67).

i adresatów tworzenia wartości przez jednostkę w toku jej działalności. Pierwsza znalazła większe zainteresowanie w Europie kontynentalnej i Japonii, druga zaś – w krajach anglosaskich.

Według podejścia *stakeholders*, interesariuszami przedsiębiorstwa są osoby, grupy ludzi i organizacje, wewnątrz i na zewnątrz przedsiębiorstwa, zainteresowane wynikami jego działalności. W szczególności do interesariuszy zalicza się następujące podmioty: właścicieli (akcjonariuszy, udziałowców), pracowników, dostawców, klientów, kredytodawców, związki zawodowe, władze lokalne i państwowe, społeczność lokalną.

W koncepcji *stakeholders* podkreśla się wzajemność zainteresowania występującego między przedsiębiorstwem a interesariuszami – powodzenie przedsiębiorstwa zależy w dużej mierze od ukształtowania dobrych stosunków ze wszystkimi grupami interesów oraz od ich oczekiwań wobec przedsiębiorstwa (Bielski, 2002, s. 60). Jest to trudne do osiągnięcia, gdyż poszczególne kategorie interesariuszy mają inne powody zainteresowania przedsiębiorstwem i zróżnicowane podejścia do oceny jego efektywności. Najbardziej pożądanym stanem byłoby zrównoważenie i godzenie przez zarząd interesów wszystkich grup (Black i in., 2000, s. 24) albo osiągnięcie wysokiego poziomu satysfakcji wszystkich tych grup (Bielski, 2002, s. 60).

Na gruncie podejścia interesariuszy nie jest możliwe sformułowanie jednego celu działalności przedsiębiorstwa oraz skonstruowanie jednego miernika jego efektywności, wyrażającego wartość dostarczaną dla wszystkich grup *stakeholders*, z powodu zróżnicowania, a nawet sprzeczności interesu poszczególnych grup. Realizacja tej koncepcji wymaga sformułowania wiązki celów, uwzględniających zarówno aspekty ekonomiczne, jak i społeczne. Podejście to uświadomiło, że nie można sformułować jednego kryterium oceny efektywności działania przedsiębiorstwa.

Nie wnikając w szczegółowe zagadnienia związane z ideą *stakeholders*, należy podkreślić, że stanowi ona płaszczyznę odniesienia dla formułowania koncepcji i strategii tworzenia wartości dla akcjonariuszy, klientów, pracowników i społeczeństwa (zob. np. Brilman, 2002), co wymaga zastosowania, oprócz finansowych wskaźników pomiaru efektywności przedsiębiorstwa, także miar niefinansowych, zwłaszcza w odniesieniu do oceny wartości dostarczanych dla klientów i pracowników. Wartość dla klienta jest postrzegana jako stosunek jakości dotyczącej wyrobu (usługi) i obsługi klienta do ceny sprzedaży wyrobu (usługi). Wartość kreowana dla personelu wiąże się z zapewnieniem mu przez przedsiębiorstwo wysokiego stopnia zadowolenia (por. Brilman, 2002, s. 54–55).

W dziedzinie rachunkowości zarządczej, podejście interesariuszy było w ostatnich latach inspiracją do opracowania systemów i miar pomiaru wyników, takich jak zbilansowana karta wyników (*Balanced Scorecard*), przedstawiona przez R. S. Kaplana i D. P. Nortona (1992, 2001a, b), fińska

metoda *3K Scorecard* (Tuomela, 2000), oraz formułowania zasad sporządzania raportów środowiskowych, np. *GRI's Sustainability Reporting Guidelines (Information..., 2003)*.

Mimo że zwolennicy koncepcji interesariuszy uznają jednostronne podejście *shareholders* za szkodliwe, to jest ono mocno ugruntowane w teorii i praktyce. Przyjmuje ono założenie, że przedsiębiorstwo ma jeden cel, polegający na tworzeniu bogactwa dla jego właścicieli, mierzonego różnymi miarami, spośród których najczęściej stosowany jest zysk. Podejście *shareholders* jest punktem wyjścia do rozwijanych od lat osiemdziesiątych XX w. koncepcji kreowania wartości dla akcjonariuszy (*shareholders value – SHV*) i zarządzania przedsiębiorstwem opartym na wartości (*value-based management – VBM*).

Korzenie teorii SHV tkwią w pracach klasyków teorii finansów z lat pięćdziesiątych i sześćdziesiątych XX w. (Markovitza, Modiglianiego, Millera, Sharpe'a, Treynora i in.), a zwłaszcza w modelu wyceny aktywów kapitałowych (*Capital Asset Pricing Model – CAPM*) i kosztu kapitału. Założenia i zasady tej teorii zostały przedstawione w 1986 r. przez A. Rappaporta²⁷, a następnie rozwinięte w książce Copelanda, Kollera i Murrina²⁸ w 1990 r. oraz w szeregu innych publikacjach (np.: Black i in., 2000; Ashworth, 2000; Francis, Minchington, 2000).

Warto dodać, że zwolennicy koncepcji kreowania wartości dla akcjonariuszy przekonują, iż działanie przedsiębiorstw w myśl podejścia interesariuszy jest niemożliwe, ponieważ zarząd każdego przedsiębiorstwa musi mieć określony priorytet. W przypadku konieczności realizacji celów wielu grup interesów, zarząd będzie musiał dokonać wyboru jednego spośród wielu celów jako kryterium swoich decyzji, przedkładając go nad pozostałe. Jak wynika z analizy wypowiedzi popierających koncepcję SHV, nie są oni konserwatystami, gdyż opowiadając się za nadrzędnym celem spółki – tworzenie wartości dla akcjonariuszy – nie ignorują celów innych zainteresowanych stron. Co więcej, zwolennicy tej koncepcji twierdzą, że „następuje szybka konwergencja dwóch tematów: wartości dla klienta i wartości dla akcjonariuszy”, a więc „myślenie strategiczne nastawione na klienta musi być godzone z myśleniem finansowym, kryjącym się za wartością dla akcjonariuszy (Black i in., 2000, s. 29).

Wartość dla akcjonariuszy jest np. definiowana jako różnica między wartością spółki a kapitałem obcym, przy czym przez wartość spółki rozumie się sumę przyszłych (lub wolnych) przepływów pieniężnych, zdyskontowanych przy zastosowaniu średniego ważonego kosztu kapitału.

²⁷ A. Rappaport, *Creating Shareholder Value*; wydanie polskie: Rappaport (1999).

²⁸ T. Copeland, T. Koller, J. Murrin, *Valuation: Measuring and Managing the Value of Companies*, John Wiley & Sons, New York 1990; wydanie polskie: Copeland i in. (1997).

Zgodnie z fundamentalną zasadą stwierdza się, że spółka zwiększa wartość dla akcjonariuszy, gdy zwrot z akcji jest większy niż ich koszt (Black i in., 2000, s. 21–22). Zarządzanie przedsiębiorstwem, oparte na wartości (VBM) polega więc na przyjmowaniu takich strategii i podejmowaniu takich decyzji, które przyczyniają się do wzrostu wartości przedsiębiorstwa oraz do zwiększania korzyści osiągniętych przez akcjonariuszy. Tego typu zarządzanie obejmuje trzy następujące obszary (Ashworth, 2000, s. 43):

- poznanie i kształtowanie relacji spółki z jej inwestorami;
- opracowanie optymalnych strategii tworzenia wartości;
- dostarczanie wartości akcjonariuszom poprzez zintegrowane zarządzanie wynikami.

Metody rachunkowości zarządczej, opracowane w ostatnich dwóch dekadach XX w., mogą wspomagać zarządzanie oparte na wartości przede wszystkim w trzecim z wymienionych obszarów. Do metod tych należą np. rachunek kosztów działań, zarządzanie na podstawie działań, rachunek kosztów cyklu życia produktu, zbilansowana karta wyników (zob. np. Wierzbński, 2004), a także koncepcje pomiaru wyników spółek z perspektywy tworzenia wartości dla akcjonariuszy, spośród których najważniejsze to ekonomiczna wartość dodana (EVA), rynkowa wartość dodana (MVA) oraz zwrot z inwestycji, wyrażony przepływami pieniężnymi (CFROI)²⁹ (zob. np. Black i in., 2000, rozdz. 6).

Wśród teoretyków i praktyków zarządzania nie ma więc zgody, jaki cel lub cele powinny stanowić podstawę określenia misji i strategii współczesnych przedsiębiorstw. Oprócz przedstawionych w zarysie dwóch podejść, wyraźnie zarysowuje się podejście tworzenia wartości dla klientów. Nie chodzi w nim o to, że klienci są jedną z ważnych grup interesu, którą należy uwzględniać na równi z innymi interesariuszami, ani o to, że tworząc wartość dla akcjonariuszy (udziałowców), trzeba koncentrować się na potrzebach klienta. Punkt widzenia tworzenia wartości dla klienta stawia ich w centralnym miejscu przy formułowaniu misji i strategii przedsiębiorstw. Przedstawicielem tego podejścia jest m. in. M. Hammer, współtwórca koncepcji *reengineeringu*, zwolennik procesowej organizacji przedsiębiorstw. Uważa on za nierozsądne postrzeganie misji przedsiębiorstwa jako tworzenie wartości dla akcjonariuszy (udziałowców). M. Hammer (1999, s. 80) sądzi, że „wyłączne skupienie się na kapitale i na tych, którzy go dostarczają, może odciągnąć organizację od tego, co rzeczywiście się liczy [...]. Satysfakcja udziałowców jest czymś, co trzeba robić, ale nie jest racją istnienia organizacji, [...] nie oferuje żadnej wskazówki do działania”. Tworzenie wartości dla klientów jest natomiast

²⁹ Problematyka pomiaru wyników jednostek gospodarczych przy użyciu tych miar jest przedmiotem rozważań w rozdziale 8 tej rozprawy.

celem, który dostarcza takich wskazówek, ponieważ wtedy „możesz zacząć się rozglądać po ludziach, którzy czegoś chcą (nawet jeżeli oni jeszcze o tym nie wiedzą), po czym znaleźć sposoby, aby im to dać”. Nie jest też uzasadnione opieranie celu działania przedsiębiorstwa na koncepcji interesariuszy, gdyż ten punkt widzenia myli środki z celami. „Chociaż zysk, posady i cała reszta są celami pożądanymi i wartościowymi, nie można ich osiągnąć bezpośrednio. Droga do każdego z tych celów prowadzi poprzez wartość dla klienta” (Hammer, 1999, s. 81). Celem leżącym u podstaw działania i reinżynierii procesów przedsiębiorstw powinno zatem być dostarczanie wartości dla klientów, w taki sposób, który tworzy zysk dla właścicieli (Hammer, Stanton, 1999, s. 108).

Wielość koncepcji dotyczących tworzenia wartości, formułowanych w teorii i wdrażanych w praktyce zarządzania, stanowi wyzwanie dla współczesnej rachunkowości zarządczej, której zadaniem jest odwzorowanie kreowania wartości oraz dostarczanie zainteresowanym stronom informacji o jej czynnikach i poziomie.

2.1.2.4. Procesowa organizacja przedsiębiorstwa

Cechą przedsiębiorstw epoki postindustrialnej, różniącą je od przedsiębiorstw ery przemysłowej, jest procesowa organizacja ich działalności. Jest to konsekwencją uznania, że przedsiębiorstwo jest całością złożoną z procesów, których zadaniem jest wkład do tworzenia wartości dla klientów i innych zainteresowanych stron (Brilman, 2002, s. 286). Procesem jest natomiast „kompletny od początku do końca zbiór czynności, które razem tworzą wartość dla klienta” (Hammer, 1999, s. 10). Proces obejmuje więc zbiór czynności, wymagający na wejściu „wkładu” i dający na wyjściu rezultat mający pewną wartość dla klienta (Hammer, Champy, 1996, s. 49).

Zgodnie z klasycznym ujęciem, typowym dla epoki industrialnej, przedsiębiorstwo jest postrzegane jako zbiór funkcji lub zawodowych specjalności, takich jak marketing, handel, prace badawczo-rozwojowe, technologia, produkcja, dystrybucja i usługi posprzedażne. Podstawowymi wyznacznikami przedsiębiorstwa jest hierarchiczna organizacja, pionowa komunikacja informacji, skupianie się na optymalizacji wyników poszczególnych funkcji, a nie na optymalizacji z punktu widzenia wartości wnoszonych dla klienta. Realizowane w jednostce gospodarczej procesy są dzielone na fragmenty, obsługiwane przez różne jej obszary funkcjonalne, w których wykonywane są cząstkowe zadania.

Taki sposób organizacji przedsiębiorstwa, zdaniem Hammera (1999, s. 15), spowodował, że nieskuteczność, niedokładność i nieelastyczność w funkcjonowaniu korporacji były olbrzymie.

Koncentracja na wykonaniu procesów, a nie cząstkowych zadań jest sednem podmiotu gospodarczego zorganizowanego procesowo, w którym następuje komunikacja pozioma. Procesy składają się ze zbioru zadań i przekraczają granice organizacyjne przedsiębiorstwa traktowanego funkcjonalnie. „Niektóre procesy mają charakter fizyczny i widzialny, inne zaś są niewidzialne i sprowadzają się do przetwarzania informacji” (Brilman, 2002, s. 287).

W jednostce gospodarczej, skoncentrowanej na procesach, wyróżnia się:

1) procesy operacyjne, tzw. działania główne, takie jak: formułowanie wizji i strategii, rozwój nowych wyrobów i usług, wytwarzanie produktów, marketing i sprzedaż;

2) procesy pomocnicze, czyli procesy tworzące warunki do wykonania procesów operacyjnych, np. zarządzanie zasobami ludzkimi, zarządzanie zasobami i systemami informacyjnymi, wdrażanie programów środowiskowych; są wśród nich procesy zarządzania i wspomagające.

Podstawowe rodzaje procesów, zgodnie z opisem przedsiębiorstwa zorganizowanego procesowo, opracowanym przez International Benchmarking Clearinghouse (IBC), przy American Productivity and Quality Center (APQC), we współpracy z osiemdziesięcioma dużymi przedsiębiorstwami z USA i firmą doradcą Arthur Andersen & Co.³⁰, przedstawia rysunek 2.4.

M. Hammer (1999, s. 21), jeden z głównych propagatorów procesowego traktowania przedsiębiorstwa, przekonuje, że organizacja, chcąc być „skoncentrowaną na procesach”, nie musi sporządzać nowego schematu organizacyjnego i używać terminu „skoncentrowana na procesie” ani przechodzić na jakiegokolwiek procedury formalne, ale powinna jedynie zachowywać się inaczej, tzn., że kierownicy i pracownicy muszą zwracać uwagę na procesy w swojej pracy.

W celu stosowania w przedsiębiorstwie podejścia procesowego konieczne są cztery następujące posunięcia (Hammer, 1999, s. 21–23):

1) rozpoznanie i nazwanie procesów, przy czym identyfikacja procesu wymaga nowego stylu poznawczego, zdolności spojrzenia przekrojowego, gdyż – jak już wspomniano – procesy przekraczają istniejące granice organizacyjne;

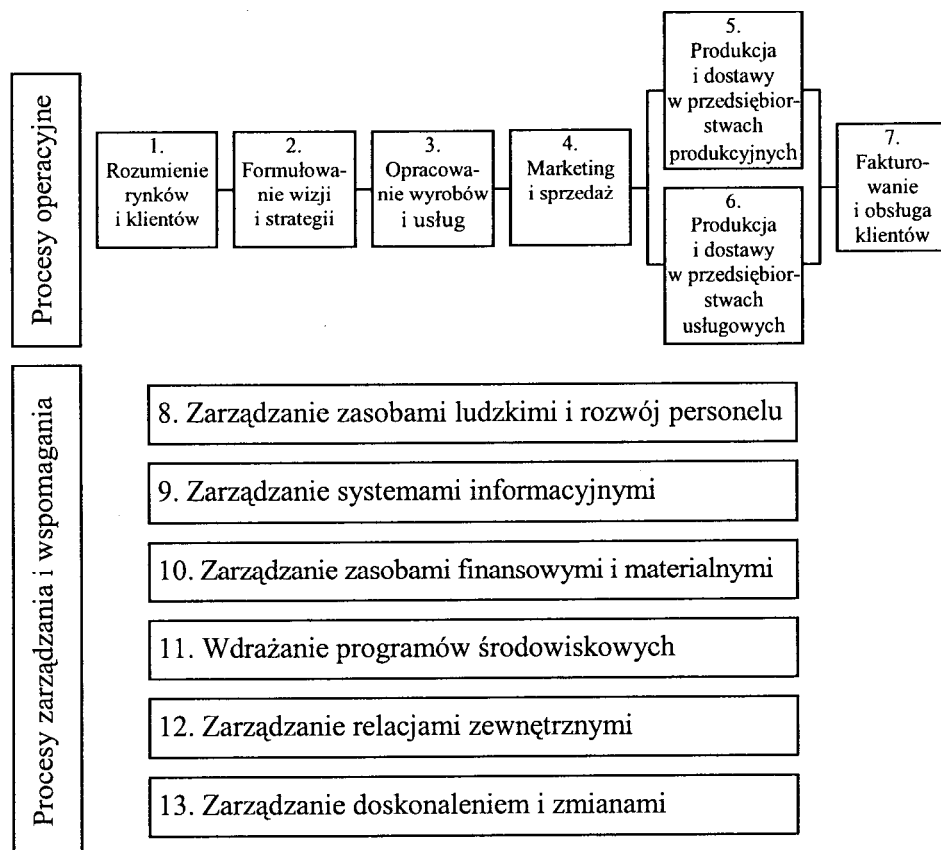
2) zapewnienie, aby każdy pracownik był świadomy tych procesów i ich znaczenia dla przedsiębiorstwa;

3) pomiar procesów, który wymaga rozpoznania w przedsiębiorstwie kluczowych miar umożliwiających ten pomiar, a następnie ocenę procesów;

4) zarządzanie procesami w celu ich stałego doskonalenia.

Metodami usprawnienia działalności gospodarczej, skupiającymi się na procesach, są przede wszystkim zarządzanie przez jakość globalną (*Total*

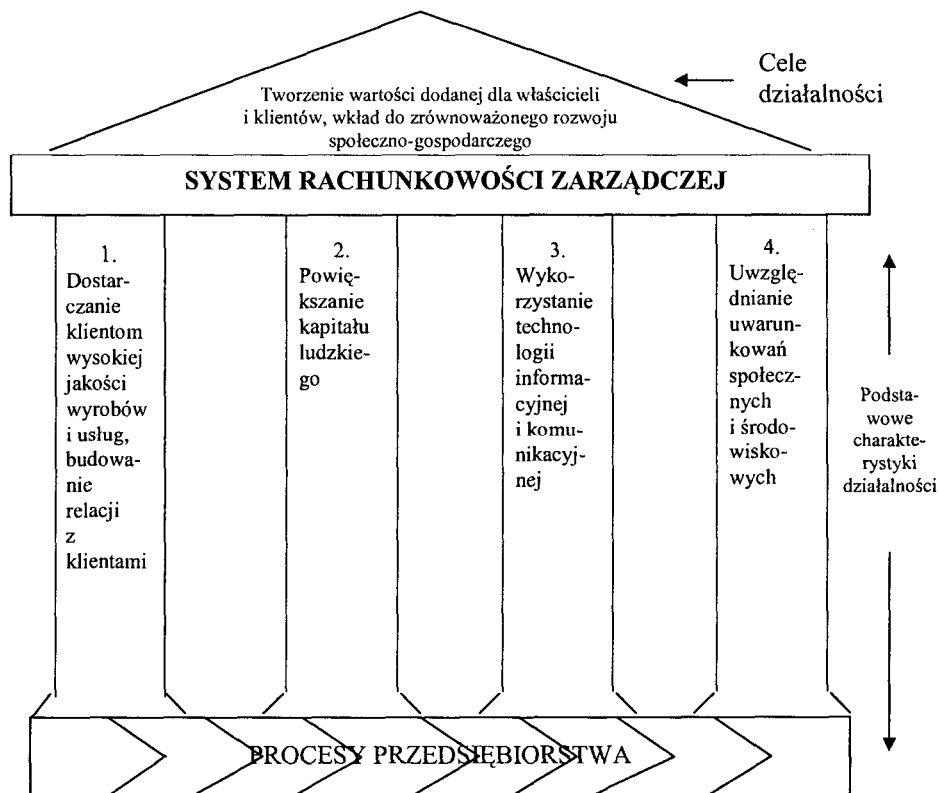
³⁰ Wykaz głównych rodzajów najczęściej występujących procesów i ich podprocesów, zaproponowany przez wymienione instytucje, zawiera aneks do rozdziału 10 książki Brilmana (2002).



Rys. 2.4. Przedsiębiorstwo zorganizowane procesowo. Źródło: Brilman (2002), s. 288 i 310–317

Quality Management – TQM) i *reengineering*, czyli fundamentalne przemysłenie od nowa i radykalne przeprojektowanie procesów w przedsiębiorstwie, prowadzące do przełomowej poprawy – według krytycznych, współczesnych miar osiągniętych wyników, takich jak: koszty, jakość, serwis i szybkość (Hammer, Champy, 1996, s. 46). Orientacja procesowa jest także przyjmowana w koncepcji „odchudzonej” produkcji (*lean production*), koncepcji działań racjonalizatorskich, prowadzących do ciągłego wprowadzania usprawnień (ang. *continuous improvement*, jap. *Kaizen*), a także w metodzie rachunku kosztów działań (*Activity-Based Costing – ABC*), stanowiącej jedną z najnowszych metod rachunkowości zarządczej. Rachunek kosztów działań zajmuje się m. in. ilościowym i wartościowym pomiarem procesów przedsiębiorstwa, tworząc podstawę do zarządzania procesami w myśl znanego dziś już dobrze stwierdzenia „nie można zarządzać tym, czego nie można zmierzyć” (Kaplan, Norton, 2001a, s. 12).

Reasumując: przedstawione w zarysie koncepcje rozpatrują podstawowe czynniki charakteryzujące działalność przedsiębiorstw nowej gospodarki oraz pożądane cele ich funkcjonowania, co zobrazowano na rysunku 2.5.



Rys. 2.5. Charakterystyki i cele działalności przedsiębiorstwa epoki postindustrialnej a system rachunkowości zarządczej. Źródło: opracowanie własne

Fundament przedsiębiorstwa nowej gospodarki tworzą realizowane w nim procesy, a czterema jego filarami są:

- 1) dostarczanie klientom wysokiej jakości wyrobów i usług, oparte na tworzeniu właściwych relacji z klientami;
- 2) rozwój kapitału ludzkiego przedsiębiorstwa;
- 3) wykorzystanie technologii informacyjnej i komunikacyjnej do zwiększenia jego konkurencyjności;
- 4) uwzględnianie uwarunkowań społecznych i środowiskowych w celu wnoszenia wkładu przez przedsiębiorstwa do zrównoważonego rozwoju społeczno-gospodarczego i środowiskowego.

Główną funkcją rachunkowości zarządczej w globalnej gospodarce informacyjnej staje się określenie rodzaju oraz zasad ewidencji, grupowania, przedstawiania i komunikowania informacji o działalności jednostki gospodarczej, które zaspokajają zarówno wewnętrzne potrzeby informacyjne jej kierowników, jak i potrzeby sprawozdawcze pozostałych grup interesariuszy.

System rachunkowości zarządczej przedsiębiorstwa jest zobligowany do stosowania takich metod, które uwzględniają cele i uwarunkowania działalności przedsiębiorstwa, wspomagając jego menedżerów w złożonych procesach decyzyjnych i kontrolnych. Są to przede wszystkim metody, które powstały w dwóch ostatnich fazach rozwoju rachunkowości zarządczej.

2.2. Zmiana roli rachunkowości zarządczej i rozwój jej metod w gospodarce postindustrialnej

2.2.1. Nowe tendencje rozwoju teorii i praktyki rachunkowości zarządczej

Zgodnie z podziałem rozwoju rachunkowości zarządczej na pięć faz, zaproponowanym w rozdziale 1, na okres kształtowania się gospodarki postindustrialnej przypadają czwarta i piąta faza ewolucji koncepcji i praktyki rachunkowości zarządczej. Faza czwarta obejmuje okres od około połowy lat osiemdziesiątych do drugiej połowy lat dziewięćdziesiątych XX w. Od końca lat dziewięćdziesiątych rachunkowość zarządcza znajduje się w piątej fazie jej rozwoju.

Mimo stosunkowo krótkiego okresu, trwającego od około 1985 r., w rachunkowości zarządczej w USA i innych rozwiniętych krajach Zachodu nastąpiły w tym czasie głębokie przeobrażenia – zarówno w aspekcie badawczym, dydaktycznym, jak i praktycznym. W krajach postsocjalistycznych natomiast rozpoczął się proces weryfikacji systemów rachunku kosztów stosowanych w przedsiębiorstwach w celu zwiększenia ich przydatności do zarządzania oraz wprowadzanie do praktyki metod rachunkowości zarządczej.

2.2.1.1. W kierunku nowych metod rachunku kosztów oraz pomiaru wyników (rozwój w latach 1985–1995)

W fazie czwartej głównym punktem zainteresowania rachunkowości zarządczej w krajach o długoletniej historii jej rozwoju było zmniejszenie strat i marnotrawstwa zasobów zużywanych w procesach gospodarczych. Był to okres kontynuowania krytyki dotychczasowego sposobu prowadzenia badań naukowych w tej dziedzinie i niedostosowania metod rachunkowości zarząd-

czej do potrzeb zarządzania w dynamicznie zmieniającym się otoczeniu, a przede wszystkim okres zwieńczony opracowaniem nowych koncepcji i metod rachunkowości zarządczej oraz wzrostem zainteresowania anglosaskich teoretyków i praktyków metodami rachunkowości zarządczej i zarządzania kosztami stosowanymi w jednostkach gospodarczych w innych częściach świata, głównie w Japonii, Niemczech i Francji.

W 1986 r. eksperci Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) zamieścili we wstępie opracowania pt. *Statement on International Management Accounting. Management Accounting Concepts*³¹ następującą definicję rachunkowości zarządczej (*Management...*, 1997, par. 3): „**Rachunkowość zarządcza może być zdefiniowana jako proces identyfikacji, pomiaru, grupowania, analizy, przygotowania, interpretowania i komunikowania informacji (zarówno finansowych, jak i operacyjnych) stosowanych przez kierowników do planowania, oceny i kontroli w jednostce gospodarczej, a także w celu zapewnienia wykorzystania jej zasobów oraz dokonywania rozrachunku z ich zużycia**”.

W tej definicji akcent został położony na wyszczególnienie czynności składających się na rachunkowość zarządczą jako proces dostarczania informacji kierownikom dla potrzeb zarządzania jednostką gospodarczą, a zwłaszcza jako na podstawę informacyjną do podejmowania decyzji, odnoszących się do zastosowania będących w dyspozycji zasobów oraz rozliczenia się z ich wykorzystania (*accountability for its resources*). Nastąpiła wyraźna zmiana ujęcia rachunkowości zarządczej w porównaniu z jej rozumieniem w poprzedniej fazie, kiedy to uważano ją za spójny zbiór technik, które należy stosować w celu dostarczania menedżerom informacji przydatnych do podejmowania decyzji.

W czwartej fazie rozwoju rachunkowości zarządczej uznawano, że w jej zakres wchodzi wykonywanie czynności wskazanych w przytoczonej definicji oraz opracowywanie sprawozdań dla innych użytkowników oprócz kierownictwa, takich jak: akcjonariusze, kredytodawcy, instytucje regulujące i organy władzy (*Management...*, 1997, par. 4).

Od tego czasu rachunkowość zarządcza jest postrzegana jako integralna część procesu zarządzania, dostarczająca informacji niezbędnych do (*Management...*, 1998, Appendix):

- sterowania bieżącymi działaniami jednostki gospodarczej;
- planowania jej strategii, działań taktycznych i operacyjnych;
- optymalizacji zużycia jej zasobów;
- pomiaru i oceny wyników;
- zmniejszenia subiektywności w procesie podejmowania decyzji;
- usprawnienia wewnętrznej i zewnętrznej komunikacji.

³¹ Definicję rachunkowości zarządczej w opracowaniu IFAC wielokrotnie przedstawiała i analizowała w swoich publikacjach A. Jarugowa (1997a, 1998, 2000).

Koniec lat osiemdziesiątych i pierwsza połowa lat dziewięćdziesiątych były okresem przełomowym w rozwoju rachunkowości zarządczej. Ważną rolę w procesie zmian, które wystąpiły w tej dziedzinie, odegrały publikacje amerykańskich i częściowo brytyjskich autorów, opisujące rozwój teorii i praktyki rachunkowości zarządczej w krajach anglojęzycznych, głównie w USA i Wielkiej Brytanii, oraz ukazujące niedostosowanie jej metod do potrzeb zarządzania przedsiębiorstwami, działającymi w coraz to bardziej dynamicznie zmieniającym się otoczeniu. Były to przede wszystkim prace Kaplana (1984b, 1986a, b), Johnsona i Kaplana (1987), Johnsona (1986; 1992b), a także publikacje Millera i Vollmanna (1985), Horngrena (1986), Bromwicha (1986) oraz innych autorów.

W obliczu silnych ekonomicznych i społecznych turbulencji otoczenia, spowodowanych nasilającymi się procesami trzeciej fali przemian, konieczne stało się poddanie praktycznej weryfikacji koncepcji rachunkowości zarządczej, które przez dziesięciolecia były prezentowane i dyskutowane w literaturze przedmiotu, ale tylko niektóre spośród nich znalazły zastosowanie w praktyce. W przedsiębiorstwach wykorzystywano głównie systemy rachunku kosztów pełnych (rzeczywistych i standardowych) zarówno dla potrzeb zewnętrznej sprawozdawczości finansowej, jak i wewnętrznych potrzeb zarządzania, metody budżetowania operacyjnego i krótkookresowe miary pomiaru wyników, oparte na kategorii zysku. Okazały się one niewystarczające, a niektóre z nich nieprzydatne dla zarządzania, zwłaszcza strategicznego. Podręczniki akademickie i opracowania naukowe przedstawiały zaś – co szczegółowo omówiono w rozdziale 1 – szereg modeli i metod, które miały wówczas wymiar jedynie teoretyczny. Były one przede wszystkim efektem badań analitycznych, dedukcyjnych, wykorzystujących aparat narzędziowy nauk ilościowych, studiów opartych na założeniach neoklasycznej ekonomii i koncepcjach behawioralnych. Nie przedstawiały natomiast stanu zastosowań metod rachunkowości zarządczej w praktyce i nie pokazywały potrzeb informacyjnych kierowników jednostek gospodarczych. Uznano więc, że rachunkowość straciła swoją przydatność decyzyjną i praktyczną orientację.

R. S. Kaplan (1984b, s. 415, 1986b, s. 430) wysunął postulat zwiększenia zakresu badań empirycznych w dziedzinie rachunkowości zarządczej, a zatem rozpoczęcia prowadzenia badań bardziej indukcyjnych niż dedukcyjnych. Uznał to za warunek konieczny, aby mógł nastąpić postęp w rachunkowości zarządczej, przejawiający się dostarczaniem przez naukę takich systemów rachunku kosztów i metod pomiaru wyników, które odwzorowywałyby złożoność struktur i warunków działania współczesnych jednostek gospodarczych oraz były możliwe do zastosowania z punktu widzenia metodologicznego i technicznego. Opierając się na badaniach Klemstine'a i Mahera z 1983 r., Kaplan (1986b, s. 431) pokazał, jak ograniczony zakres miały

badania empiryczne w obszarze rachunkowości zarządczej prowadzone w latach 1926–1983. Spośród 642 artykułów, zamieszczonych w czterech najważniejszych anglojęzycznych akademickich czasopismach³² i publikacjach badawczych Amerykańskiego Stowarzyszenia Rachunkowości (AAA), 87% opracowań naukowych nie wykorzystywało danych z faktycznie działających przedsiębiorstw, ani nie testowało swoich koncepcji na danych rzeczywistych. Tylko 32 artykuły (około 5%) zawierały podsumowanie badań empirycznych, dotyczących metod rachunkowości zarządczej, wykorzystywanych w określonych branżach lub krajach, z czego dwie trzecie przeprowadzono przed 1950 r., a jedną trzecią przed 1970 r. Badania te w 31 przypadkach miały charakter badań „terenowych” (*field study*), odnoszących się głównie do budżetowania (12) i różnych metod oceny wyników (11). Żadna publikacja nie dotyczyła metod rozliczania kosztów pośrednich.

Nawołując do rozpoczęcia studiów empirycznych w dziedzinie rachunkowości zarządczej, Kaplan sądził, że najbardziej wskazaną metodą będą tu studia przypadków, a ponadto badania terenowe i częściowo eksperymenty terenowe³³.

R. S. Kaplan (1986b) zalecał studia przypadków jako ważną metodę dociekań empirycznych w rachunkowości zarządczej, ponieważ:

- 1) tworzą one podstawę do podjęcia dalszej aktywności badawczej;
- 2) pomogą skoncentrować się na innowacyjnych i wiodących przedsiębiorstwach oraz technikach (zamiast wybierania reprezentatywnych przypadków);
- 3) stanowią bardzo dobre narzędzie dydaktyczne, wprowadzające studentów w bogatsze i bardziej złożone sytuacje niż zazwyczaj przedstawiane na zajęciach.

Studia przypadków, dotyczące systemów i metod rachunkowości zarządczej, umożliwiają poznanie różnych czynników i aspektów środowiska, w których te systemy i metody są stosowane. Tworzą one także fundament do rozwoju wiedzy analitycznej.

³² Były to czasopisma: „The Accounting Review”, „Journal of Accounting Research”, „Abacus”, „Accounting, Organizations and Society”.

³³ Studium przypadku (*case study*) polega na dokładnym opisie konkretnej faktycznej sytuacji. Studia przypadków dotyczące rachunkowości zarządczej powinny opisywać również system zarządzania i czynniki otoczenia, w którym działa dane przedsiębiorstwo. Studia terenowe (*field studies*) są przekrojowymi badaniami wielu przypadków; wymagają gromadzenia danych o badanych przedsiębiorstwach w wyniku wielu wizyt, składanych w nich przez badacza. Eksperymenty terenowe (*field experiments*) polegają na manipulowaniu jedną lub kilkoma zmiennymi w danym przedsiębiorstwie i badaniu ich wpływu na kształtowanie się innych czynników – zmiennych zależnych.

Oceny i propozycje Kaplana zapoczątkowały intensywną dyskusję wśród teoretyków rachunkowości oraz faktyczne wprowadzenie studiów empirycznych w dziedzinie rachunkowości zarządczej. Oprócz opinii w pełni popierających Kaplana, wyrażano także poglądy bardziej umiarkowane. Na przykład R. Mattessich (1991, s. 7) popierał postulat Kaplana o konieczności podjęcia badań empirycznych w rachunkowości zarządczej, lecz jednocześnie nie godził się z szeroko powielaną przez niektórych autorów negatywną oceną dotychczasowego dorobku badań analitycznych i teorii normatywnych w tej dziedzinie. Jego zdaniem, badania analityczne uczą, że:

1) zainteresowanie uproszczonymi i dlatego „nierealistycznymi” modelami nie jest pustą grą, lecz fundamentem każdego naukowego przedsięwzięcia;

2) modele takie muszą być związane z rzeczywistością, lecz nigdy zrównane z nią, gdyż jest ona bardzo złożona i rzadko, jeśli kiedykolwiek, obejmowana przez te modele.

Mattessich przekonywał, że badania typu „klinicznego”, oparte na studiach przypadków, są bardziej odpowiednie dla proponowania krótkookresowych rozwiązań w obszarze rachunkowości zarządczej, natomiast studia analityczne i behawioralno-statystyczne mogą przynieść owoce w długim okresie. Rozwój nauki potrzebuje uprawiania obydwu typów badań, a także wzajemnego respektowania się i współpracy pracowników naukowych prowadzących te różne typy studiów.

Reakcja najbardziej znanych teoretyków rachunkowości na opinię o utracie znaczenia przez tradycyjne metody rachunkowości zarządczej, wyrażoną przez Kaplana (1984b), a następnie mocno uzasadnioną przez Johnsona i Kaplana (1987) w pracy – wielokrotnie powoływanej w rozdziale 1 – pt. *Relevance Lost*, była zróżnicowana. R. S. Kaplan z R. Cooperem zaproponowali koncepcję rachunku kosztów działań, stanowiącą podstawę do formułowania nowych odmian tego systemu, jak również licznych zastosowań w praktyce przedsiębiorstw. Z kolei H. T. Johnson (1992b, s. 153–154, 158 i n.) propagował zarządzanie uwzględniające strukturę działań (procesów) przedsiębiorstwa w ścisłym powiązaniu ze strategią skoncentrowaną na klientach i systematycznym ulepszaniu procesów, zamiast dokładniejszego kalkulowania kosztów jednostkowych produktów. Jego zdaniem, takie postępowanie połączone ze stosowaniem metod globalnego zarządzania jakością (TQM), dostaw dokładnie na czas (JIT) oraz systemu kosztów docelowych stanowi szansę na poprawę efektywności działania amerykańskich przedsiębiorstw.

Ch. T. Horngren (1986, s. 3) natomiast tłumaczył, że część przedsiębiorstw stosuje uproszczone metody rozliczania kosztów pośrednich i kalkulacji kosztów jednostkowych, gdyż informacje o kosztach i rentowności jednostkowej produktów odgrywają w nich drugorzędną rolę. Decyzje o strukturze asortymentowej produkcji są w nich podejmowane na podstawie

wyników kontroli jakości, przy uwzględnieniu harmonogramu produkcji i informacji o terminach dostaw produktów dla odbiorców. Zmiana systemu rachunku kosztów na bardziej złożony powinna następować jedynie wtedy, gdy będzie to wynikało z zastosowania zasady: koszty-korzyści, wskazującej przewagę korzyści nad kosztami wprowadzenia i stosowania nowego systemu.

Inni dwaj specjaliści, tj. M. Bromwich i A. Bhimani, w książce pt. *Management Accounting: Evolution Not Revolution*, wydanej w 1989 r., dokonali analizy przemian zachodzących w przedsiębiorstwach brytyjskich, spowodowanych stosowaniem w nich różnych odmian zaawansowanych technik wytwarzania i metod zarządzania oraz ocenili wysuwane postulaty, iż te przemiany wymagają zrewidowania metod rachunkowości zarządczej. Uzasadnili, że konieczne zmiany w dziedzinie rachunkowości zarządczej powinny mieć charakter ewolucyjny, a nie rewolucyjny (Bromwich, Bhimani, 1994, s. 3).

Głoszone też były poglądy przez osoby spoza kręgu rachunkowości zarządczej, iż zagadnienia stanowiące przedmiot jej zainteresowania są zbyt ważne, aby mogły zostać pozostawione księgowym. Taki punkt widzenia reprezentował m. in. A. Goldratt, autor teorii ograniczeń (Dugdale, Jones, 1996, s. V).

Impuls do zmian, które wystąpiły w czwartej fazie rozwoju rachunkowości zarządczej, pochodził zatem głównie od praktyków rachunkowości, którzy ujawnili nieadekwatność stosowanych w przedsiębiorstwach metod kalkulacji i kontroli kosztów, a także ze strony niektórych teoretyków rachunkowości, którzy byli świadomi wad ówczesnych systemów rachunkowości zarządczej (Ashton i in., 1995, s. 1). Zdaniem M. J. Epsteina (1996, s. 394), badacze i praktycy połączyli się w dążeniu do poprawy efektywności zarządzania przedsiębiorstwami poprzez zwiększenie informacji stanowiących podstawę podejmowania decyzji, co sprawiło, że wzrosło istotnie znaczenie rachunkowości zarządczej w następnych latach.

Było to możliwe dzięki opracowaniu założeń i procedur – przez amerykańskich profesorów rachunkowości przy współpracy z praktykami – oraz zapoczątkowaniu wdrożeń w jednostkach gospodarczych następujących nowych metod:

- 1) rachunku kosztów działań (*Activity-Based Costing – ABC*), opisanego przez R. Coopera i R. S. Kaplana (zob. Cooper, 1987, 1988a, b; Kaplan, 1988; Cooper, Kaplan, 1988, 1991 i in.);

- 2) metody rachunku kosztów, zwanej teorią ograniczeń (*Theory of Constraints*), sformułowanej przez E. M. Goldratta i jego współpracowników (zob. np. Noreen i in., 1995);

- 3) zbilansowanej karty wyników (*Balanced Scorecard – BSC*), zaproponowanej przez R. S. Kaplana i D. P. Nortona (1992), którą rozwijali i doskonalili w następnej fazie ewolucji rachunkowości zarządczej.

Rachunek kosztów działań jest odmianą rachunku kosztów pełnych, w którym koszty obiektów, takich jak produkty i klienci, są ustalane poprzez dodanie do kosztów bezpośrednich tych obiektów rozliczonych kosztów pośrednich działań (procesów), przy czym rozliczenie to jest dokonywane za pomocą wielu różnych podstaw, służących jednocześnie do pomiaru wielkości określonych działań. Podstawy te powinny być proporcjonalne do kosztów powodowanych przez działania, których koszty podlegają rozliczeniu. Pierwotnym celem rachunku ABC było bardziej dokładne ustalenie jednostkowych kosztów produktów (a więc kalkulacja kosztów produktów metodą ABC), niż zapewniają to odmiany kalkulacji doliczeniowej, stosowane w ramach tradycyjnego rachunku kosztów pełnych. Wyodrębnienie i analiza działań w przedsiębiorstwie oraz czynników określających ich rozmiary, a następnie pomiar kosztów działań stanowią punkt wyjścia do zarządzania procesami i kosztami. Są w tym pomocne różne metody i techniki, dla których źródłem informacji jest rachunek kosztów działań. Metody te tworzą system rachunkowości zarządczej, oparty na działaniach, który określa się jako *Activity-Based Management* (ABM). Rachunek kosztów działań wraz z metodami ABM są przydatne zarówno do zarządzania strategicznego, jak i operacyjnego współczesnymi jednostkami gospodarczymi, co szczegółowo będzie dowiedzione w następnjej części rozprawy.

Teoria ograniczeń powstała, tak jak rachunek ABC, jako przejaw szerokiego niezadowolenia praktyków (w rozwijającej się dobie postindustrialnej) z niewielkiej przydatności dla celów zarządzania tradycyjnych systemów rachunku kosztów pełnych – zarówno rzeczywistych, jak i standardowych. Podstawowym założeniem tej teorii jest stwierdzenie, że każdy system ma przynajmniej jedno ograniczenie, tj. pewien czynnik, który uniemożliwia systemowi osiągnięcie tego, do czego dąży. Zdaniem zwolenników tej teorii, należy zarządzać ograniczeniami jednostki gospodarczej w celu maksymalizacji wartości przerobu, rozumianej jako różnica między przychodem ze sprzedaży produktów a wartością materiałów bezpośrednich lub jako różnica między przychodem ze sprzedaży produktów a kosztami zmiennymi. Wartość przerobu pomniejszona o koszty operacyjne prowadzi do obliczenia zysku ze sprzedaży. Zwiększenie wartości przerobu z jednoczesnym zmniejszeniem zapasów produktów w toku może zapewnić produkcja zgodnie z harmonogramem zwanym „werbel-bufor-sznur”. Jest to metoda umożliwiająca usuwanie „wąskich gardeł” w sferze produkcji, a sposób obliczania wartości przerobu świadczy, że jest to metoda zbieżna z rachunkiem kosztów zmiennych (Szychta, 1999c, s. 96).

Teoria ograniczeń w swojej rozszerzonej wersji, zwanej „procesem myślenia”, może być wykorzystana również do pokonywania barier zewnętrznych i o charakterze jakościowym, występujących w działalności przedsiębiorstwa. Zapewnia to zastosowanie przez kierowników zasad logicznego rozumowania,

które zalecają posługiwanie się diagramami przyczynowo-skutkowymi (drzewami logicznymi).

Szczegółowe zasady tej koncepcji oraz możliwości integracji rachunkowości przerobu z rachunkiem kosztów działań są przedmiotem rozważań w rozdziale 5.

Koncepcja zbilansowanej, zwanej też strategiczną, karty wyników została opracowana w związku z nasilającą się krytyką finansowych mierników, wykorzystujących kategorię zysku jako podstawę oceny rezultatów działalności przedsiębiorstw oraz ich ośrodków odpowiedzialności, zwanych centrami zysku. Metody pomiaru wyników jednostek gospodarczych mają wpływ na postępowanie menedżerów i podwładnych, zwłaszcza gdy są wykorzystane w systemach motywacyjnych jednostek. Tradycyjne finansowe miary wyników, np. stopa zwrotu nakładów inwestycyjnych (ROI), rentowność kapitału własnego (ROE) itp. mogą dostarczać błędnych sygnałów dla podejmowania czynności ciągłego doskonalenia i działań innowacyjnych, koniecznych w jednostkach gospodarczych, działających w silnie konkurencyjnym otoczeniu rynkowym. Finansowe miary osiągnięć są odpowiednie dla przedsiębiorstw gospodarki industrialnej, gdyż mierzą efektywność wykorzystania aktywów materialnych. Nie są już natomiast wystarczające dla ustalania wyników jednostek epoki informacji i wiedzy (Kaplan, Norton, 1992, 2001a).

Z tego powodu wysuwano różne propozycje usprawnienia metod pomiaru i monitorowania wyników przedsiębiorstw gospodarki postindustrialnej. Jedni zalecali stosowanie innych niż dotychczas miar finansowych, drudzy zaś dążyli do ich zastąpienia wyłącznie miernikami operacyjnymi. Będąc przekonanymi, że menedżerowie potrzebują zarówno finansowych, jak i operacyjnych miar wyników, Kaplan i Norton (1992) zaproponowali zbilansowaną kartę wyników, tzn. zrównoważony zbiór wskaźników finansowych, informujących o rezultatach podjętych już decyzji i działań, rozszerzony o powiązane z nimi miary operacyjne, dotyczące satysfakcji klientów, wewnętrznych procesów przedsiębiorstwa oraz działań usprawniających i innowacyjnych, które są czynnikami określającymi przyszłe wyniki finansowe.

W zbilansowanej karcie wyników następuje wyszczególnienie celów określonej jednostki gospodarczej, rozpatrywanych z czterech perspektyw i ściśle powiązanych z jasno określoną wizją i strategią jednostki, tj. perspektywy:

- finansowej – koncentrującej się na wyszczególnieniu celów właścicieli kapitału oraz stopnia wykonania tych celów;
- klienta – jej punktem zainteresowania jest otoczenie zewnętrzne w celu poznania i uwzględnienia w działalności gospodarczej organizacji potrzeb klientów;
- procesów wewnętrznych – skupia ona uwagę na łańcuchu tworzenia wartości, od fazy wprowadzania innowacji, poprzez działania operacyjne, do usług posprzedażnych;

- rozwoju i wiedzy (innowacji i uczenia się) – jest ona skoncentrowana na innowacyjności jednostki, zdolności do uczenia się, uwzględnia czynniki intelektualne i z zakresu infrastruktury, umożliwiające wykonanie celów określonych w perspektywie klienta i wewnętrznych procesów.

Metoda BSC wymaga zrównoważenia odmiennych, a czasami nawet sprzecznych celów jednostki gospodarczej. Cele finansowe są równoważone i uzgadniane z celami niefinansowymi, długoterminowe z krótkoterminowymi, a także wyniki dotyczące przeszłości ze wskaźnikami opisującymi planowane zamierzenia (Kaplan, Norton, 2001a). Zbilansowana karta wyników jest z tego powodu systemem pomiaru i raportowania dokonań organizacji, a jednocześnie skutecznym sposobem realizacji obranej przez nią strategii oraz narzędziem stymulowania poprawy efektywności. Łączy ona wskaźniki w taki sposób, iż menedżerowie otrzymują kluczowe finansowe i niefinansowe informacje, których potrzebują do sterowania różnymi obszarami działalności jednostki.

Zbilansowana karta wyników jest też metodą, która może być zintegrowana z innymi narzędziami rachunkowości zarządczej, np. planowaniem i budżetowaniem rocznym (por. Kaplan, Norton, 2001b, s. 289–310), rachunkiem kosztów cyklu życia produktu, a nade wszystko z rachunkiem kosztów działań, który umożliwia dostarczanie danych ilościowych i finansowych, ujmowanych głównie w częściach BSC dotyczącej wewnętrznych procesów i klientów.

Czwarty etap ewolucji rachunkowości zarządczej charakteryzował się nie tylko opracowaniem i wprowadzeniem do praktyki całkiem nowych metod, lecz również:

- propagowaniem w literaturze anglojęzycznej i przekonywaniem do szerszego zastosowania w praktyce rachunku kosztów cyklu życia produktu, którego koncepcja powstała w latach sześćdziesiątych XX w. w amerykańskim Departamencie Obrony³⁴;

- wzrostem zainteresowania w krajach anglojęzycznych, a także w krajach Europy kontynentalnej, japońskimi metodami zarządzania kosztami, co przejawiało się zarówno w działalności naukowej, jak i zastosowaniach w niektórych zachodnich przedsiębiorstwach;

- zapoczątkowaniem rozwoju strategicznej rachunkowości dzięki implementacji rachunku kosztów działań i technik składających się na *Activity-Based Management*, zbilansowanej karty wyników oraz wprowadzeniu rozwiązań wspierających zarządzających, stosowanych wcześniej w przedsiębiorstwach innych obszarów kulturowych.

³⁴ Rachunek kosztów cyklu życia był w latach sześćdziesiątych postrzegany jako narzędzie wzrostu rentowności firm zarobkowych oraz jako metoda związana z procesem budżetowania kosztów (Bromwich, Bhimani, 1994, s. 191).

Nasilająca się konkurencja w skali światowej, skracanie się rynkowego okresu życia produktów, zwłaszcza wytwarzanych przez przedsiębiorstwa wysokiej technologii, a także wzrost nakładów na badania i rozwój nowych wyrobów przemawiały za koniecznością uwzględniania w procesach decyzyjnych informacji o kosztach określonych rodzajów wyrobów, ponoszonych nie tylko w fazie ich wytwarzania i sprzedaży, lecz w całym ich cyklu życia³⁵, co jest możliwe dzięki zastosowaniu **rachunku kosztów cyklu życia produktu** (*life-cycle costing*) oraz budżetowania cyklu życia (*life-cycle budgeting*).

Cykl życia produktu, uwzględniany w tych metodach rachunkowości zarządczej, zalecanych zachodnim przedsiębiorstwom, jest rozpatrywany z punktu widzenia producenta i obejmuje fazy: od powstania koncepcji wyrobu, przez badania i rozwój, wprowadzenie do produkcji, wytwarzanie i sprzedaż oraz obsługę posprzedażną, aż do wycofania wyrobu z rynku (por. np. Bromwich, Bhimani, 1994, s. 191; Drury, 1992a, s. 810; Horngren i in. 2002, s. 383).

Rachunek kosztów cyklu życia produktu jest systemem służącym do identyfikowania i akumulowania faktycznych kosztów i przychodów dotyczących każdego rodzaju wyrobu od początku jego fazy badań i rozwoju do czasu, aż obsługa posprzedażna dla tego wyrobu przestaje być oferowana. Faktycznie system ten przyjmuje formę rachunku kosztów i wyników dla poszczególnych rodzajów produktów. Zastosowanie tego rachunku wymaga, aby koszty projektowania produktu, jego konstrukcji, wytworzenia prototypów, koszty obsługi klientów, którzy nabyli wyroby gotowe, a także demontażu urządzeń po zaprzestaniu produkcji były przypisywane do danego produktu, a nie zaliczane do kosztów okresu ich poniesienia, jak to następuje w tradycyjnych systemach rachunku kosztów (pełnych bądź zmiennych). Rachunek kosztów cyklu życia produktu umożliwia menedżerom poznanie struktury całości kosztów związanych z konkretnym rodzajem wyrobu, ocenę rentowności oferowania go w całym okresie i w poszczególnych etapach jego życia.

Budżetowanie cyklu życia produktu polega na szacowaniu w jak najwcześniejszym okresie tego cyklu kosztów i przychodów, których poniesienie

³⁵ W dziedzinie ekonomii i zarządzania są stosowane różne modele cyklu życia systemów sztucznych, takich jak: produkt, potencjał przedsiębiorstwa, jednostka biznesowa. Cykl życia produktu może być rozpatrywany z punktu widzenia producenta lub klienta. Z perspektywy producenta wyróżnia się dwa podejścia do cyklu życia produktu: marketingowe i produkcyjne. W podejściu marketingowym wyodrębnia się i charakteryzuje cztery następujące fazy cyklu rynkowego życia produktu: wprowadzenie, wzrost, dojrzałość i schyłek (zob. np. Kotler, 1999, rozdz. 14). Podejście produkcyjne rozpatruje cykl życia produktu nie tylko w fazach życia rynkowego produktu, lecz także w fazach przedrynkowych (przedprodukcyjnych). Cykl życia produktu z perspektywy klienta (podejście konsumenckie) stanowi zaś „stopniowe nabywanie i utratę zdolności do zaspokajania potrzeb” (Altkorn, 1996, s. 271).

(osiągnięcie) przewiduje się w poszczególnych fazach cyklu (por. Horngren i in., 2002, s. 383). Tego typu budżetowanie stanowi zatem rachunek kosztów cyklu życia produktu w ujęciu *ex ante*. Przewidywane koszty, przychody i wyniki, według poszczególnych faz całego cyklu życia wyrobu, mogą stanowić podstawę informacyjną do podjęcia decyzji o redukcji kosztów w określonej fazie lub fazach oraz decyzji cenowych, a zatem są źródłem istotnych informacji do zarządzania kosztami i wynikami cyklu życia produktu.

Oprócz przedstawionej koncepcji rachunku kosztów cyklu życia, w literaturze anglojęzycznej M. D. Shields i S. M. Young wysunęli w 1991 r. propozycję objęcia rachunkiem zarówno kosztów cyklu życia, rozpatrywanego z punktu widzenia producenta, jak i klienta – użytkownika określonego produktu, którą można określić jako całościowy rachunek cyklu życia produktu³⁶.

Cykl życia wyrobu z perspektywy użytkownika obejmuje fazę nabywania, użytkowania i likwidacji wyrobu, toteż rachunek całościowy powinien uwzględniać koszty ponoszone przez producenta w podziale na istotne – z jego punktu widzenia – etapy cyklu życia oraz prognozowane koszty użytkowania, konserwacji, utrzymania i likwidacji produktu przez konsumenta. Całościowy rachunek kosztów cyklu życia jest sporządzany najpierw w trybie *ex ante*, a wraz z upływem cyklu życia akumuluje się i przedstawia faktycznie ponoszone koszty w poszczególnych fazach. Tego typu koncepcja jest zbieżna z rachunkiem kosztów cyklu życia stosowanym w japońskich przedsiębiorstwach³⁷, który – zdaniem Sakuraja (1997, s. 220) – jest tu praktykowany nie tylko jako metoda ustalania przewidywanych kosztów i przychodów w różnych etapach pełnego cyklu, lecz jako narzędzie zarządzania cyklem życia produktu. Ułatwia ono sterowanie kosztami, gdyż są one określane na samym początku cyklu, zawiera wskazówki dla redukcji kosztów całkowitych, w tym kosztów, które będzie ponosić użytkownik wyrobu, a także dla poprawy jakości wyrobu w celu zapewnienia wysokiego zadowolenia konsumentów (por. Sakurai, 1997, s. 222–224).

Rachunek kosztów cyklu życia produktu, chociaż bardzo przydatny w zarządzaniu strategicznym, był stosunkowo rzadko spotykany w praktyce na początku lat dziewięćdziesiątych XX w. zarówno w USA, jak i Japonii (Bromwich, Bhimani, 1994, s. 193; Sakurai, 1997, s. 216).

Wzrost zainteresowania w innych krajach **japońskimi metodami zarządzania kosztami** wiązał się z finansowym sukcesem wielu japońskich korporacji,

³⁶ M. D. Shields, S. M. Young, *Managing Product Life Cycle Costs: An Organisational Model*, „Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry” 1991, Fall, cyt. za: Bromwich, Bhimani (1994), s. 191 i 278.

³⁷ Szersze objaśnienie zasad całościowego rachunku kosztów cyklu życia produktu, typowego dla firm japońskich, przedstawiają: Sakurai (1997), s. 199–225; Sobańska (2003c), s. 373–378.

które w omawianym okresie przewyższyły innowacyjnością i wydajnością przedsiębiorstwa amerykańskie i zachodnioniemieckie. Kierownicy japońskich przedsiębiorstw realizowali strategię obniżania kosztów jednostkowych produktów w okresie całego ich cyklu życia poprzez konsekwentne stosowanie następujących koncepcji i metod:

- globalnego zarządzania jakością (TQM);
- rachunku kosztów i wyników cyklu życia produktu, w którym producent uwzględnia fazy cyklu życia wyrobu nie tylko z jego perspektywy, lecz również z punktu widzenia klienta, a w konsekwencji rozpatruje także przewidywane koszty eksploatacji, konserwacji i utylizacji produktu przez jego użytkownika;
- systemu kosztów docelowych;
- ciągłego wprowadzania udoskonaleń w fazie wytwarzania produktu, zwanego rachunkiem redukcji kosztów.

Kompleksowe oddziaływanie na poziom i strukturę kosztów produktów poprzez wymienione metody w ścisłym powiązaniu z analizą wartości, systemem KANBAN (tj. systemem sterowania produkcją seryjną), planowaniem potrzeb materiałowych (MRP), koncepcją organizacji procesu produkcyjnego, zwaną *lean production*, komputerowo zintegrowanym wytwarzaniem (CIM) oraz innymi metodami umożliwiło japońskim przedsiębiorstwom wytwarzanie wyrobów wysokiej jakości, w małych seriach produkcyjnych i o niskim koszcie jednostkowym.

Metody te powstały w wyniku modyfikacji, dokonanej w japońskich przedsiębiorstwach, koncepcji zarządzania i rachunkowości pochodzących z USA, z którymi Japończycy zapoznali się po drugiej wojnie światowej (np. koncepcji globalnej jakości – TQ, analizy wartości, rachunku kosztów standardowych). Temu procesowi towarzyszyły japoński styl pracy i zarządzania oraz szybki rozwój automatyzacji produkcji. Wszystko to sprawiło, że pod koniec lat osiemdziesiątych oceniano, iż „praktyka japońskiej rachunkowości zarządczej jest lepiej rozwinięta i bardziej odpowiednia dla dzisiejszego konkurencyjnego środowiska niż sądzą amerykańscy uczeni i zarządy przedsiębiorstw” (Howel, w: Monden, Sakurai, 1989, s. XIX).

Zasady i specyfika japońskiej rachunkowości zarządczej stawały się coraz bardziej znane poza Japonią z punktu widzenia teoretycznego, dzięki opracowaniom japońskich autorów publikowanym w języku angielskim i niemieckim (np.: Hiromoto, 1988; Monden, Sakurai, 1989; Monden, Hamada, 1991; Tanaka, 1993; Monden, Lee, 1993; Kato i in., 1995, Sakurai, 1997), a także propagowaniu i zachęcaniu do ich stosowania przez amerykańskich i europejskich autorów (Johnson, 1992b; Morgan, 1993; Horváth, 1993; Cooper, 1994).

Do zwiększenia stopnia ich znajomości w następnych latach przyczyniło się także w znacznym zakresie tworzenie międzynarodowych oddziałów

japońskich korporacji. Rozpoczęły się też wdrożenia niektórych japońskich metod zarządzania kosztami w przedsiębiorstwach innych krajów, choć nie zawsze w pełnym ujęciu, zgodnym z założeniami danej koncepcji oraz przy uwzględnieniu innych uwarunkowań kulturowych niż występujące w Japonii. Implementacja systemu kosztów docelowych wymagała od przedsiębiorstw „zmiany organizacji pracy (odejścia od pracy indywidualnej na rzecz pracy zespołowej, w tym również specjalistów rachunkowości zarządczej) oraz wprowadzenia systemu motywowania pracowników za ich zaangażowanie w realizację strategii, ustalonej przez najwyższe kierownictwo” (Sobańska, 2003b, s. 47).

W omawianym okresie nasiliła się internacjonalizacja wiedzy w dziedzinie rachunkowości zarządczej, która zwiększyła jeszcze swoje tempo w piątej fazie wraz z rozwojem ogólnych procesów globalizacji, a przede wszystkim dzięki olbrzymiemu postępowi w rozwoju technologii umożliwiającemu prowadzenie badań naukowych przez zespoły specjalistów pochodzących z różnych krajów i regionów świata, co spowodowało wzrost liczby wspólnych opracowań naukowych i podręczników. Nastąpiła intensyfikacja wymiany poglądów na forum międzynarodowych konferencji i warsztatów naukowych³⁸, dzięki działalności stowarzyszeń i instytucji, takich jak: Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC), Europejskie Stowarzyszenie Rachunkowości (EAA), Europejski Instytut Zaawansowanych Studiów Zarządzania (EIASM), Amerykańskie Stowarzyszenie Rachunkowości (AAA), Statutowy Instytut Specjalistów Rachunkowości Zarządczej w Wielkiej Brytanii (CIMA).

2.2.1.2. Ewolucja zakresu rachunkowości zarządczej oraz integracja jej metod po roku 1995

W piątej fazie rozwoju rachunkowości zarządczej, trwającej od około 1995 r., są kontynuowane tendencje zapoczątkowane w fazie poprzedniej, ale także występują nowe trendy związane z rozwojem gospodarki cyfrowej i nasilaniem się procesów globalizacji. Centralnymi zagadnieniami interesu-

³⁸ Dowodzi tego stale rosnąca liczba uczestników międzynarodowych konferencji oraz liczba wygłoszonych referatów. Na przykład, na 17 Kongresie EAA w 1994 r. w Wenecji rachunkowości zarządczej dotyczyło 48 referatów, na 26 Kongresie EAA w Seville w 2004 r. wygłoszono około 120 referatów, czyli dwa razy więcej niż dwa lata wcześniej na 24 Kongresie EAA w Atenach. Podobna liczba referatów (106 + symposium) była przedstawiona na 27 Kongresie EAA w Pradze w 2004 r. (dane statystyczne ustalono według liczby abstraktów zamieszczonych w materiałach konferencyjnych poszczególnych kongresów EAA). W pierwszym Kongresie w Paryżu w 1978 r. i w kilku następnych uczestniczyło około 200 osób. W ostatnich latach w kongresach udział brało ponad 1000 osób, w tym około 40% spoza Europy (Majala, 2002).

jącymi specjalistów rachunkowości zarządczej stają się szeroko rozumiane aktywa niematerialne, kreowanie wartości dodanej poprzez zarządzanie kapitałem intelektualnym oraz strategicznie zorientowane systemy rachunku kosztów i pomiaru wyników.

Dostrzegając fundamentalne zmiany, jakie zaszły od połowy lat osiemdziesiątych do drugiej połowy lat dziewięćdziesiątych, w oczekiwaniach tych, którzy zatrudniają profesjonalnych specjalistów ds. rachunkowości zarządczej, eksperci Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC), działający w Komitecie ds. Rachunkowości Finansowej i Zarządczej (FMAC), uważają, że od rachunkowości zarządczej wymaga się, aby była bardziej skoncentrowana na zaangażowaniu jednostki gospodarczej w tworzenie (dodawanie) wartości niż na dostarczaniu informacji do działań, podejmowanych przez innych. Rachunkowość zarządcza powinna być proaktywnie włączona w decyzje kierownicze, ułatwianie wprowadzania pozytywnych zmian w jednostce gospodarczej oraz selektywne zarządzanie informacjami jako zasobem jednostki gospodarczej (*Management...*, 1997, par. 5). Rachunkowość zarządcza jest współcześnie postrzegana jako część procesu zarządzania, wyraźnie dodająca wartość poprzez ciągłe sprawdzanie, czy zasoby są efektywnie wykorzystywane przez jednostkę gospodarczą podczas kreowania wartości dla akcjonariuszy, klientów i innych interesariuszy (*Management...*, 1998, par. 29).

Istotę i zakres współczesnej rachunkowości zarządczej trafnie wyraża następująca definicja, sformułowana przez amerykański Instytut Specjalistów ds. Rachunkowości Zarządczej (*Institute of Management Accountants*): „**Rachunkowość zarządcza jest procesem planowania, projektowania, dokonywania pomiaru oraz obsługiwanie systemów informacji finansowych i niefinansowych, który ukierunkowuje działania zarządu, motywuje zachowania, wspiera i tworzy wartości kulturowe konieczne do osiągnięcia strategicznych, taktycznych i operacyjnych celów organizacji. Jest to proces ciągłego usprawniania, dodający wartość**”³⁹.

Rachunkowość zarządcza musi uwzględniać w praktyce potrzeby jednostek gospodarczych, działających w dynamicznym i konkurencyjnym otoczeniu. Charakterystyczne dla współczesnych przedsiębiorstw są następujące procesy i nastawienia (*Management...*, 1998, par. 20):

- wprowadzanie spłaszczonych struktur organizacyjnych, umożliwiających wzmocnienie roli pracowników operacyjnych przedsiębiorstwa w celu zwiększenia ich zaangażowania i elastyczności działania;
- rezygnowanie z funkcjonalnej specjalizacji na rzecz zespołów skupiających pracowników z różnych funkcjonalnych działów w celu ich koncentracji na procesach jednostki gospodarczej;

³⁹ Definicja podana za: Foster, Young (1997), s. 64 (przekład własny autorki).

- eliminowanie firm pośredniczących między danym przedsiębiorstwem a dostawcami materiałów, a także między przedsiębiorstwem a ostatecznymi klientami (np. poprzez alianse i umowy partnerskie) w celu realizowania procesów w łańcuchu wartości;

- integrowanie systemów informacyjnych przedsiębiorstwa i dążenie do dostarczania informacji w czasie rzeczywistym, w miejscach zapotrzebowania na nią;

- odchodzenie od słabych form kontroli finansowej na rzecz kontroli w czasie rzeczywistym, opartej na niefinansowych miarach wyników;

- traktowanie niejednoznaczności i paradoksów jako realiów, w których trzeba pracować, a nie jako barier, które należy usuwać poprzez inwestowanie w pozyskanie informacji i racjonalność;

- dążenie raczej do kulturowej integracji poprzez skupianie uwagi na zrozumiałych i akceptowanych koncepcjach niż popieranie kulturowych podziałów towarzyszących tradycyjnym formom zatrudnienia i specjalizacji zawodowej.

Przeprowadzenie obszernych studiów literatury przedmiotu, wydanej po 1995 r., udział w międzynarodowych konferencjach naukowych, organizowanych przez EIASM, dotyczących nowych kierunków badawczych i praktyki rachunkowości zarządczej oraz bezpośrednia wymiana poglądów ze specjalistami z zagranicznych (z Wielkiej Brytanii, USA, Kanady, Niemiec, Włoch) i krajowych ośrodków naukowych dają autorce podstawę do stwierdzenia, że rachunkowość zarządczą przełomu XX i XXI w. charakteryzują następujące tendencje:

- 1) dalszy rozwój metod składających się na systemy rachunkowości zarządczej, uwarunkowane działaniami (procesowa orientacja systemów oraz wzrost zastosowania rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w różnych częściach świata, również w korporacjach japońskich);

- 2) rozwinięcie zasad zbilansowanej karty wyników i jej wdrażanie w licznych jednostkach gospodarczych przy współpracy z firmami konsultingowymi; wzrost zainteresowania metodą pomiaru wyników *Tableau de Bord*, stosowaną w przedsiębiorstwach we Francji od lat pięćdziesiątych, a zawierającą przede wszystkim operacyjne miary wyników; tworzenie alternatywnych systemów pomiaru wyników, obejmujących swym zakresem kapitał intelektualny i ukierunkowanych na zarządzanie przez wartość;

- 3) nasilająca się krytyka tradycyjnego budżetowania operacyjnego, połączona z propozycjami jego usprawnienia lub zastąpienia alternatywnymi metodami sterowania i kontroli działalności przedsiębiorstw nowej gospodarki;

- 4) zmiana nastawienia i zakresu systemów rachunkowości zarządczej oraz umiejętności specjalistów w dziedzinie rachunkowości zarządczej pod wpływem rozwoju technologii cyfrowej oraz struktur nowej gospodarki;

5) zapoczątkowanie rozwoju rachunkowości zarządczej, zorientowanej na środowisko naturalne i społeczne (tzw. środowiskowa rachunkowość zarządcza);

6) wpływ globalizacji oraz harmonizacji zasad rachunkowości finansowej na kształtowanie systemów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach międzynarodowych i globalnych;

7) integracja różnych metod rachunkowości zarządczej, prowadząca do krystalizowania się globalnego wzorca rachunkowości zarządczej – paradygmatu strategicznej informacji;

8) zmiany zakresu przedmiotowego badań naukowych i wzrost znaczenia badań empirycznych w dziedzinie rachunkowości zarządczej;

9) stopniowa zmiana roli i funkcji specjalistów rachunkowości zarządczej jako pochodna ewolucji jej istoty i zakresu;

10) wolniejsze tempo zmian w praktyce rachunkowości zarządczej niż tempo rozwoju badań naukowych w tej dziedzinie, o czym świadczy nadal duży zakres zastosowania metod tradycyjnego rachunku kosztów pełnych, budżetowania operacyjnego, kontroli i pomiaru wyników, zaliczanych do konwencjonalnej rachunkowości zarządczej.

Wymienione tendencje wskazują, że zakres zmian w rachunkowości zarządczej we współczesnej fazie jej rozwoju jest bardzo duży. Uzasadnia to potrzebę szerszego przedstawienia najważniejszych tez i zagadnień dotyczących tych tendencji.

Koncepcje głoszące wzrost znaczenia aktywów niematerialnych i kapitału intelektualnego w tworzeniu wartości na rzecz właścicieli lub/i innych interesariuszy podkreślały nieprzydatność stosowanych systemów rachunkowości do ujęcia i prezentacji w sprawozdaniach finansowych tych kategorii (zob. np. Edvinsson, Malone, 1997, s. 1–3; *Information...*, 2003, s. 2). Świadomość tego faktu miały i mają też środowiska rachunkowości. Na przykład, już w 1991 r. Amerykański Instytut Dyplomowanych Biegłych Księgowych (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA) powołał specjalną komisję, która w opracowanym w 1994 r. raporcie wskazywała na wiele istotnych obszarów sprawozdań finansowych, wymagających udoskonaleń. Zgodnie z opinią Sarah Movrinack i Terry Boyle'a z Ernst & Young (Edvinsson, Malone, 2001, s. 13), udoskonalenia „mogłyby być realizowane poprzez (1) dostarczanie informacji o planach przedsiębiorstwa, jego szansach, zagrożeniach, ryzyku i niepewności, (2) skoordynowanie systemów sprawozdawczości zewnętrznej z systemami wewnętrznej kontroli i informacji zarządczej oraz (3) wzmożoną dyskusję nad czynnikami niefinansowymi, kreującymi wartość w dłuższym okresie. U źródeł tych rekomendacji leży założenie, że dane niefinansowe mają istotną wartość i mogą być efektywnie wykorzystane przez inwestorów jako podstawowe wskaźniki przyszłych wyników”.

Ujawnianie informacji na temat kapitału intelektualnego znalazło też poparcie w Komisji Papierów Wartościowych (SEC) w USA. S. M. Wallman, członek SEC, podzielając obawy innych osób, twierdzących, że przy pomiarze kapitału intelektualnego występuje zagrożenie oszustw, przyznał jednak, że to „ujawnianie jest dobre dla wszystkich, gdyż zmniejsza ryzyko, co z kolei obniża koszt kapitału przedsiębiorstw, obniża zwrot oczekiwany przez inwestorów i w rezultacie korzyści osiągają wszyscy inni – od pracowników po dostawców” (Edvinsson, Malone, 2001, s. 20). Celem sprawozdań dotyczących kapitału intelektualnego jest bowiem „podkreślenie i przedstawienie procesu tworzenia wiedzy. Kierownictwo, w oparciu o nie, powinno dążyć do rozwijania jednostek (kapitał ludzki), struktur wewnętrznych (kapitał organizacyjny) i relacji z klientami (kapitał związany z klientami)” (Jaruga, Fijałkowska, 2003, s. 21).

W latach dziewięćdziesiątych szereg pracowników naukowych, konsultantów i praktyków rachunkowości zarządczej włączyło się do opracowania adekwatnych **sposobów pomiaru kapitału intelektualnego, określenia zasad i form sporządzania raportów** dotyczących potencjału i struktury kapitału intelektualnego jednostek gospodarczych oraz raportów na temat tworzenia wartości dla akcjonariuszy. Wiele spośród systemów i metod pomiaru kapitału intelektualnego (zob. szerzej rozdział 8 rozprawy) zostało opracowanych przez specjalistów w dziedzinie rachunkowości zarządczej, np. model kreowania wartości globalnej (TVCTM) przez Kanadyjski Instytut Dyplomowanych Księgowych (CICA), „odkrywca” wartości (*The Value ExplorerTM*) przez firmę KPMG, zbilansowana karta wyników (BSC) przez R. S. Kaplana i D. P. Nortona z USA. Zagadnienia doskonalenia i projektowania metod i systemów pomiaru wyników⁴⁰, uwzględniających kapitał intelektualny, oraz propozycje rozwiązań dotyczących nowego typu sprawozdań są w ostatnich kilku latach bardzo częstym tematem referatów konferencyjnych (zob. Idzikowska i in., 2001, 2003), a także artykułów w anglojęzycznych czasopismach naukowych i zawodowych z zakresu rachunkowości zarządczej. Podjęto szereg badań oceniających adekwatność i przydatność metod pomiaru i raportów (np. Leadbeater, 2000; *Information...*, 2003). Oprócz najbardziej znanych systemów pomiaru, raportowania i zarządzania kapitałem intelektualnym, jak Nawigator Skandi (Edvinsson, Malone, 1997, 2001), Monitor Aktywów Niematerialnych, stosowany w ponad 40 szwedzkich przedsiębiorstwach (Sveiby, 2001; Fazlagić, 2002), w literaturze przedmiotu są prezentowane liczne przypadki implementacji różnych rozwiązań w tym zakresie (np.: Rowbottom, 2002; Fazlagić, 2003; Chang, Birkett, 2004; Ratnatunga i in., 2004).

⁴⁰ Opis rozwoju koncepcji pomiaru wyników sformułowanych w dziedzinie rachunkowości zarządczej zawiera artykuł J. Michalaka (2004).

Dążenie przez przedsiębiorstwa postindustrialne do realizacji strategii zwiększenia wartości dla właścicieli i klientów poprzez efektywne zarządzanie składnikami kapitału intelektualnego postawiło przez praktykami rachunkowości zarządczej zadanie wyboru, odpowiednich do specyfiki działalności przedsiębiorstw, metod pomiaru tworzenia wartości i sposobów pomiaru oraz raportowania potencjału kapitału intelektualnego. Nie jest to łatwe zadanie wobec proponowanych różnych rozwiązań – wymienionych wcześniej w niniejszym rozdziale (pkt 2.1.2.1 i 2.1.2.3) – oraz braku obowiązujących, powszechnie akceptowanych standardów. Praktycy są świadomi, iż pomiar aktywów niematerialnych jest trudny i kosztowny, a wynik tego pomiaru może być obciążony dużym subiektywizmem. Nieobiektywny i nierzetelny pomiar aktywów niematerialnych może z kolei prowadzić do błędnych decyzji menedżerów, niewłaściwego alokowania kapitału przez inwestorów oraz wzrostu kosztu kapitału spółek. Dla ułatwienia tego wyboru konieczne staje się rozszerzenie *Założeń koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych* (2001), wydanych w 1989 r. przez Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, o zagadnienia istoty oraz zasad pomiaru i sporządzania raportów, obejmujących aktywa niematerialne i odpowiadający im kapitał intelektualny (zob. *Information...*, 2003).

W drugiej połowie lat dziewięćdziesiątych nasiliła się **krytyka tradycyjnego budżetowania** operacyjnego, będącego jedną z najczęściej stosowanych metod konwencjonalnej rachunkowości zarządczej. Budżetowanie operacyjne polega na sporządzaniu i stosowaniu do zarządzania rocznego budżetu całościowego (globalnego) jednostki gospodarczej oraz wyodrębnionych w niej ośrodków odpowiedzialności za koszty i ośrodków odpowiedzialności za wyniki. Badania przeprowadzone w połowie lat dziewięćdziesiątych wskazywały, że budżetowanie operacyjne stosowało 99% wszystkich przedsiębiorstw w Europie Zachodniej, niezależnie od kraju, rodzaju i wielkości (Hope, Fraser, 1997). Budżetowanie operacyjne jest również najczęściej wykorzystywaną w ostatnich latach metodą sterowania działalnością jednostek gospodarczych w Polsce, choć różniącą się jakością oraz stopniem szczegółowości i dyrektywności w sporządzaniu budżetów w poszczególnych jednostkach (Szychta, 2002b).

Mimo powszechności wykorzystania budżetów w praktyce, coraz częściej uznaje się je za narzędzia rachunkowości zarządczej m. in. bardzo kosztowne, pracochłonne, nieelastyczne, skoncentrowane na krótkookresowych wynikach, luźno związane ze strategią przedsiębiorstw, a nawet stanowiące barierę dla rozwoju przedsiębiorstw dążących do zwiększania wartości, w tym wartości aktywów niematerialnych, a nie do minimalizacji kosztów.

Na przełomie XX i XXI w. zarysowały się następujące tendencje w zakresie budżetowania operacyjnego (Szychta, 1999d, s. 156):

- 1) w większości przedsiębiorstw są wprowadzone usprawnienia do procedury i technik tradycyjnego budżetowania operacyjnego;

2) w niektórych amerykańskich i zachodnioeuropejskich spółkach poszukuje się i wdraża nowe podejścia do sporządzania budżetów, np. budżetowanie na podstawie działań (*Activity-Based Budgeting* – ABB), budżetowanie wielowymiarowe;

3) niewielka, lecz rosnąca liczba korporacji, głównie skandynawskich, rezygnuje z tradycyjnego budżetowania na rzecz alternatywnych metod rachunkowości zarządczej, jak: kroczące prognozowanie i monitorowanie kilku kluczowych wskaźników finansowych i operacyjnych, porównywalnych ze wskaźnikami najsilniejszego konkurenta (*benchmarking*), zbilansowana karta wyników, rachunek kosztów i wyników cyklu życia produktu.

Zwolennicy budżetowania operacyjnego twierdzą, że może ono stanowić narzędzie ułatwiające podejmowanie decyzji kierowniczych i ustalanie priorytetów dla wykorzystania zasobów oraz metodę nadzoru postępu osiąganego przy realizacji celów współczesnych jednostek gospodarczych pod warunkiem stosowania w jednostkach zasad dobrego budżetowania. W celu osiągnięcia wymiernych korzyści z budżetowania nie może ono być wdrażane w pośpiechu, np. bez właściwego wydzielenia ośrodków odpowiedzialności, koniecznych zmian w systemie rachunku kosztów, dostosowania programów komputerowych rejestrujących faktyczne dane i przekazujących je zainteresowanym kierownikom, a także przy słabym odniesieniu do metodologii budżetowania (zob. szerzej Szychta, 2000a).

Druga tendencja w zakresie budżetowania polega na opracowaniu zasad i wdrażaniu budżetów w przekroju wyodrębnionych w przedsiębiorstwie działań (procesów). Budżetowanie kosztów i wyników według struktury działań wymaga implementacji rachunku kosztów działań (ABC). Tego typu budżetowanie charakteryzuje się silnym powiązaniem ze strategią przedsiębiorstwa, rozpatrywaniem działań w kontekście łańcucha wartości oraz określaniem planowanych kosztów działań na podstawie przewidywanej wielkości działań i zużywanych przez nie zasobów (por. np. Szychta, 1998a; Brimson, Antos, 1999; Piosik, 2002).

Mimo że ogólne zasady oraz czynności wykonywane w budżetowaniu typu ABB są analogiczne jak w operacyjnym budżetowaniu tradycyjnym, to w praktyce budżetowanie według struktury działań nie jest prostym zadaniem, ponieważ wymaga określenia o wiele więcej szczegółowych danych dotyczących sprzedaży, produkcji, działań, wzorców zmienności kosztów działań, a także przyjęcia odpowiednich reguł analizy odchylenia danych faktycznych od planowanych.

Najbardziej radykalne posunięcia proponują zwolennicy trzeciej tendencji w zakresie budżetowania operacyjnego, tj. całkowite zrezygnowanie ze sporządzania i wykorzystywania w zarządzaniu tradycyjnych budżetów operacyjnych, które stanowią przeszkodę w rozwoju przedsiębiorstw epoki post-industrialnej. Tendencja ta rozwinęła się na gruncie rosnącego niezadowolenia

niektórych menedżerów wielkich korporacji z rezultatów stosowania tradycyjnego budżetowania. Została ona zapoczątkowana przez zainicjowany pod koniec 1997 r. program badawczy *Consortium for Advanced Manufacturing – International (CAM-I)*⁴¹, zatytułowany *Beyond Budgeting Round Table (BBRT, okrągły stół ds. następstw budżetowania)*, kierowany przez konsultantów biznesowych z Wielkiej Brytanii, J. Hope'a i R. Fräsera. W badaniach uczestniczyło ponad 60 dużych przedsiębiorstw z wielu krajów, tj. z Belgii, Francji, Niemiec, Holandii, Norwegii, Republiki Południowej Afryki, Szwecji, Szwajcarii, Wielkiej Brytanii i Stanów Zjednoczonych (Hope, Fraser, 2003a, s. XIII). Metodologia tych badań polegała na przeprowadzeniu licznych wywiadów i wspólnych spotkań menedżerów przedsiębiorstw, które zrezygnowały z tradycyjnego budżetowania operacyjnego lub radykalnie zmieniły swoje procedury planowania i kontroli, a następnie opracowaniu studiów przypadków opisujących doświadczenia tych jednostek w stosowaniu nowych narzędzi rachunkowości zarządczej zamiast budżetowania. W efekcie tych badań zostały opracowane ramy koncepcyjne nowego modelu sterowania przedsiębiorstwami w gospodarce informacji i wiedzy (Hope, Fraser, 1999, 2003a). Model ten proponuje zastąpienie klasycznych, sztywnych budżetów operacyjnych narzędziami, które prawidłowo wdrożone i stosowane, umożliwiają kreowanie wartości dla właścicieli, klientów i innych interesariuszy. Szczegółową prezentację tej koncepcji zawiera rozdział 7 niniejszej pracy.

Rozwój technologii cyfrowej wywiera wpływ na powstawanie nowych koncepcji rachunkowości zarządczej i kształtowanie jej systemów w praktyce. Technologia ta umożliwia m. in. stosowanie bardziej rozbudowanych metod rozliczania kosztów i kalkulowania kosztów jednostkowych produktów, wprowadzania wieloaspektowych systemów pomiaru wyników, tworzenia raportów o różnym stopniu agregacji danych. Ma także wpływ na zmiany w zakresie procedur kontroli kierowniczej.

W przedsiębiorstwach nowej gospodarki następuje tworzenie i przetwarzanie ucyfrowionych informacji dotyczących procesów operacyjnych oraz dostarczania wyrobów i usług zarówno fizycznych, jak i cyfrowych, toteż wyzwaniem dla rachunkowości zarządczej staje się konieczność zapewnienia wiarygodności dostarczanych danych i spowodowanie, aby użytkownicy tych danych mieli zaufanie do monitorowania, pomiaru i oceny procesów oraz produktów jednostki gospodarczej, mających coraz bardziej wirtualny charakter.

⁴¹ Jest to konsorcjum badawcze założone w 1972 r. przez spółki typu *high-tech* i wielkie firmy konsultingowe z Europy, USA i Japonii. Jego pierwotnym celem był rozwój systemów oprogramowania do obsługi procesów produkcyjnych dla przedsiębiorstw klasy światowej. Współcześnie zadaniem CAM-I jest także opracowywanie nowych koncepcji i metod wspomagających zarządzanie, w tym zarządzanie kosztami.

Tradycyjne techniki rachunkowości zarządczej są zorientowane na wnętrze przedsiębiorstwa. Środowisko biznesu elektronicznego, w którym działają nowoczesne firmy, zwiększa stopień interaktywnych relacji przedsiębiorstwa z dostawcami, klientami i jednostkami współpracującymi. Zwiększa się zakres wykorzystania outsourcingu jako alternatywnej metody w stosunku do produkcji we własnym zakresie. Ponadto, jednostki gospodarcze mogą zlecać usługodawcom zewnętrznym i operatorom obsługi opartej na sieci wykonywanie funkcji administracyjnych i pomocniczych, takich jak: zarządzanie personelem, księgowość, obsługa komputerowa. Zasady zarządzania biznesem elektronicznym i Internet dostarczają przedsiębiorstwom możliwości rozwijania nowych kanałów dystrybucji oraz nowych sposobów komunikowania w układzie: dostawca półfabrykatów – producent wyrobów – klient (Horngren i in., 2002, s. 20).

Wymienione procesy powodują, że zacierają się granice między tym, co jest dla przedsiębiorstwa wewnętrzne, a co zewnętrzne. Ten atrybut firm nowej gospodarki, połączony z rosnącym znaczeniem w ich działalności aktywów niematerialnych (kapitału intelektualnego), stawia przed systemami rachunkowości zarządczej nowe wyzwania. Systemy rachunkowości zarządczej stają przed koniecznością odwzorowywania zewnętrznych relacji przedsiębiorstwa, dostarczania informacji o kreatywności pracowników, koncentrowania się na cyklu życia produktu, skrócenia czasu przygotowywania i dostarczania sprawozdań, uwzględniania dużej zmienności endogenicznych i egzogenicznych uwarunkowań działalności przedsiębiorstw.

Ważnym nurtem rozwijającym się w rachunkowości ostatnich lat jest rachunkowość środowiskowa, a w jej ramach **środowiskowa rachunkowość zarządcza**. Nurt ten stanowi rozszerzenie zasad rachunkowości społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw, sformułowanych głównie w USA w latach siedemdziesiątych (o czym była mowa w rozdziale 1), o potrzeby ochrony i restytucji środowiska naturalnego.

Rachunkowość środowiskowa kształtuje się pod wpływem nowych zadań przedsiębiorstw postindustrialnych, a zwłaszcza wielkich spółek giełdowych i korporacji międzynarodowych, od których żąda się, aby rozliczały się przed interesariuszami z realizacji idei społecznej i ekologicznej odpowiedzialności.

„Objęcie zasobów środowiska naturalnego i ich wykorzystania rachunkiem ekonomicznym na szczeblu przedsiębiorstw rozszerza zakres przedmiotowy rachunkowości. Dotyczy to zarówno dokonywanych w niej pomiarów retrospektywnych, jak i prospektywnych, wraz z odpowiednio ukierunkowaną analizą finansową i optymalizacyjną. Rachunek ten ma szczególne znaczenie dla podejmowania w przedsiębiorstwach decyzji gospodarczych dotyczących zarówno alokacji zasobów (kierunków inwestowania), jak też ich efektywnej eksploatacji” (Burzym, 1993, s. 15).

Współczesne przedsiębiorstwa są obligowane do rozszerzenia celów rachunkowości, a w konsekwencji do zmodyfikowania struktur ewidencyjnych, zasad pomiaru zdarzeń gospodarczych oraz zakresu i rodzaju informacji przekazywanych szerokiemu gronu użytkowników. Celem rachunkowości jako działalności praktycznej staje się „dostarczanie finansowych i niefinansowych informacji użytecznych do podejmowania decyzji ekonomicznych, społecznych i ekologicznych poprzez różnych interesariuszy oraz do dokonywania rozrachunku z odpowiedzialności ekonomicznej i środowiskowej za działalność jednostki – dla zapewnienia dobrobytu społecznego” (Szychta, 2003a, s. 133–134).

Realizacja tak szerokiego celu informacyjnego przez rachunkowość jednostek gospodarczych jest możliwa dzięki rachunkowości środowiskowej (ekologicznej), która „polega na prowadzeniu w rachunkowości przedsiębiorstwa takiego wartościowego rachunku, który można nazwać rachunkiem ekologicznym z uwagi na jego przedmiot – relacje »gospodarka – środowisko« rozumiane mikroekonomicznie” (Stępień, 2004, s. 628). Należy dodać, iż rachunek ten oprócz wymiaru wartościowego ma również wymiar ilościowy i jakościowy.

Do zadań rachunkowości środowiskowej zalicza się (Gray, Bebbington, 2001, s. 16):

- a) rozpoznawanie i usiłowanie łagodzenia skutków dla środowiska, wynikających ze stosowania konwencjonalnych rozwiązań w rachunkowości;
- b) oddzielne grupowanie kosztów i przychodów związanych ze środowiskiem w ramach tradycyjnych systemów rachunkowości;
- c) podejmowanie aktywnych działań dla opracowania propozycji rozwiązań, których celem jest poprawa skutków środowiskowych prowadzenia konwencjonalnej rachunkowości w praktyce;
- d) proponowanie nowych form systemów rachunkowości finansowej i danych niefinansowych, systemów informacyjnych oraz systemów kontroli w celu zachęcania menedżerów do podejmowania decyzji bardziej „łagodnych” dla środowiska;
- e) opracowanie nowych metod pomiaru wyników, sprawozdań oraz metod oceny opłacalności, wykorzystywanych zarówno dla celów zewnętrznych, jak i wewnętrznych;
- f) identyfikowanie, sprawdzanie oraz dążenie do poprawy obszarów, w których występuje sprzeczność między tradycyjnymi (finansowymi) a środowiskowymi kryteriami;
- g) podejmowanie prób zastosowania sposobów, za pomocą których może być oceniana możliwość przetrwania jednostki gospodarczej.

Rachunkowość środowiskowa obejmuje wszystkie obszary rachunkowości, które wiążą się z uwzględnianiem przez jednostkę gospodarczą spraw środowiska, łącznie z nowymi obszarami „ekorachunkowości”.

Na rachunkowość środowiskową składają się w szczególności (Gray, Bebbington, 2001, s. 7):

- zagadnienia warunkowych zobowiązań i ryzyka;
- przeszacowanie aktywów oraz planowanie kapitału;
- analiza kosztów kluczowych dziedzin, takich jak: zużycie energii, zagospodarowanie odpadów i ochrona środowiska;
- ocena inwestycji uwzględniająca czynniki środowiskowe;
- opracowanie nowych systemów rachunkowości i informacyjnych w celu uwzględnienia wszystkich dziedzin dokonań środowiskowych;
- ocena kosztów i korzyści programów dotyczących usprawnień środowiskowych;
- wprowadzenie technik, które opisują aktywa i zobowiązania oraz koszty w ujęciu ekologicznym (niefinansowym).

Koncepcje rachunkowości środowiskowej, mające cechy teorii normatywnej, zalecają przewartościowanie zadań konwencjonalnej rachunkowości oraz modyfikację dotychczasowych lub wdrożenie nowych rozwiązań w obszarze rachunkowości finansowej i zarządczej.

W odniesieniu do formy prezentacji przez przedsiębiorstwo informacji o charakterze środowiskowym są wysuwane trzy następujące koncepcje (zob. Gray, Bebbington, 2001, rozdz. 11 i 12):

- 1) ujęcie tych informacji w ramach obowiązujących sprawozdań finansowych (głównie w informacji dodatkowej);
- 2) przedstawienie ich za pomocą innych części rocznego raportu jednostki gospodarczej (np. listu prezesa spółki, sprawozdania z działalności jednostki) oraz w odrębnych raportach środowiskowych;
- 3) opracowywanie sprawozdań środowiskowych, dotyczących danej jednostki przez niezależne od niej instytucje (np. organy rządowe, organizacje ekologiczne).

Jak dotychczas, nie wypracowano w skali światowej, a nawet regionalnej, ogólnych zasad dotyczących rodzaju i formy ujawniania informacji środowiskowych. W większości krajów przedstawianie tego typu informacji jest dobrowolne⁴², a odrębne raporty środowiskowe sporządzają przede wszystkim

⁴² Do krajów, w których wprowadzono ustawy obowiązek ujawniania danych środowiskowych przez wszystkie lub niektóre branże przemysłu, należą: Stany Zjednoczone, Holandia, Hiszpania i Dania, Norwegia i Szwecja (Larrinaga i in., 2002). Na przykład, w 1998 r. nałożono na wszystkie spółki w Hiszpanii obowiązek ujawniania w sprawozdaniach finansowych (notach do sprawozdania) informacji środowiskowych. Z badań wynika, niestety, że w pierwszych dwóch latach obowiązywania standardu środowiskowego około 80% spółek giełdowych (spośród dużych spółek objętych badaniem) nie dostarczało wymaganych od nich danych, a wśród jednostek prezentujących informacje o ich wpływie na otoczenie były takie, które pomijały pewne aspekty regulacji, jeśli wymagały one ujawnienia informacji nieleżących w interesie badanych spółek. Firmy najczęściej ograniczały się do przedstawiania danych o rezerwach związanych ze środowiskiem naturalnym (Larrinaga i in., 2002, s. 723, 730).

duże międzynarodowe spółki giełdowe, np. Shell, Norsk Hydro, BSO/Origin (zob. np. Gray, Bebbington, rozdz. 12).

Mało zadowolające wnioski sformułowali pionierzy i eksperci z dziedziny rachunkowości społecznej i środowiskowej, R. Gray i J. Bebbington (2001, s. 230–231), wypływające z dokonanej przez nich analizy licznych sprawozdań finansowych różnych spółek oraz z badań empirycznych własnych i innych autorów. Uważają oni, że – oprócz firm w Stanach Zjednoczonych⁴³ – tylko niewielki procent średnich i dużych spółek w innych krajach uwzględniał w latach dziewięćdziesiątych minionego stulecia kwestie środowiskowe w swoich sprawozdaniach finansowych. W większości dane o interakcjach z otoczeniem ujawniały przedsiębiorstwa przemysłu chemicznego, naftowego i leśnictwo. Zazwyczaj sprawozdania finansowe lub inne elementy rocznego raportu spółki zawierały niewielkie kwoty nakładów kapitałowych na konieczne urządzenia do ochrony środowiska oraz niskie kwoty zobowiązań i rezerw związanych z ochroną środowiska naturalnego, ważne z punktu widzenia oceny dokonywanej przez akcjonariuszy spółki⁴⁴.

Istotne znaczenie dla wypełniania obowiązków przedsiębiorstwa wobec środowiska naturalnego i społecznego ma zastosowanie odpowiednich rozwiązań w obszarze rachunkowości zarządczej, obejmujących pomiar kosztów i wyników oraz rachunki efektywności długookresowej działań ekologicznych i społecznych. Szczególną rolę mają tu do spełnienia rachunek kosztów działań, rachunek kosztów i wyników cyklu życia produktu, zbilansowana karta wyników oraz techniki budżetowania kapitałowego. Zastosowanie tych metod umożliwia ujęcie w systemie rachunkowości przedsiębiorstw danych finansowych i niefinansowych dotyczących środowiska, a następnie ich prezentowania w sprawozdaniach finansowych i środowiskowych. Dane te mogą stanowić podstawę podejmowania określonych decyzji przez zarządy przedsiębiorstw w zakresie ochrony i restytucji środowiska przyrodniczego i społecznego oraz oceny skutków działalności przedsiębiorstw przez różne grupy interesu.

Należy podkreślić, że środowiskowa rachunkowość zarządcza nie stosuje zupełnie nowych metod. Specjaliści rachunkowości zarządczej mają zadanie przeprojektowania systemu rachunkowości zarządczej przedsiębiorstwa i objęcia jej dotychczasowymi metodami zagadnień dotyczących wykorzystania, odtworzenia i ochrony zasobów naturalnych (Smith, 1997, s. 34).

⁴³ W USA regulacje Komisji Papierów Wartościowych (SEC) zobowiązują spółki do pomiaru i ujawniania zobowiązań i rezerw związanych ze środowiskiem.

⁴⁴ Duże znaczenie dla zwiększenia zakresu implementacji koncepcji rachunkowości środowiskowej mają rekomendacje dotyczące pomiaru i ujawniania aktywów, zobowiązań, rezerw i kosztów ekologicznych, formułowane przez takie organizacje, jak: ONZ (*ISAR*, 1991–1994, 1998), Komisja Europejska (1993, 2001), Federacja Europejskich Ekspertów ds. Rachunkowości (FEE, 1995); ich omówienie zawierają m. in. następujące publikacje: Burzym (1993), Stępień (1993), Kuśmierski (2000), Jaruga (2003), Szychta (2003a).

Uwzględnianie zagadnień środowiskowych w ramach konwencjonalnej rachunkowości finansowej i zarządczej stanowi pierwszy obszar współczesnej rachunkowości środowiskowej, zwany niekiedy monetarną rachunkowością środowiskową. Drugi obszar, znacznie bardziej rozbudowany, obejmuje rachunek ekologiczny. „Istotą tego rachunku (rachunkowości ekologicznej) jest pomiar i komunikowanie oddziaływań przedsiębiorstwa na środowisko naturalne w ujęciu liczbowym, choć liczby mianowane są za pomocą jednostek niepieniężnych. Posługiwanie się wyłącznie jednostkami niepieniężnymi zdecydowanie nie ułatwia gospodarczo uzasadnionej eksploatacji środowiska przez przedsiębiorstwa [...], co przez zwolenników ekologii »głębokiej« uznawane jest za wielki atut tego rachunku” (Nowak, 2002, s. 17). Ten obszar rachunkowości środowiskowej jest też określany jako fizyczna rachunkowość środowiskowa.

Pieniężny i fizyczny aspekt środowiskowej rachunkowości jest zatem podstawą wyróżniania:

- monetarnej środowiskowej rachunkowości zarządczej, zajmującej się ujęciem finansowych skutków środowiskowej działalności jednostki gospodarczej;

- fizycznej środowiskowej rachunkowości zarządczej, obejmującej narzędzia stosowane do fizycznego pomiaru zużycia i eksploatacji zasobów majątkowych, oddziałujących na przyrodę i społeczeństwo.

Te dwa aspekty środowiskowej rachunkowości zarządczej są związane z dwoma grupami czynników kształtujących relacje: środowisko – jednostka gospodarcza; są nimi:

- 1) czynniki występujące w środowisku i oddziałujące na sytuację ekonomiczną jednostki;

- 2) czynniki występujące w jednostce, które mają wpływ na środowisko.

Czynniki pierwszego typu są odwzorowywane w rachunkowości przez informacje w ujęciu wartościowym, takie jak: opłaty środowiskowe, wydatki na program czystej produkcji, kary za naruszenie przepisów o ochronie środowiska. Czynniki drugiego typu są natomiast odzwierciedlane w formie informacji ilościowych, np. danych o ilości zużycia materiałów i energii oddziałujących na środowisko przyrodnicze (ujmowanych często w przeliczeniu na jednostkę produkcji lub jednego zatrudnionego).

Środowiskowa rachunkowość zarządcza nie może być postrzegana wspólnie jako marginalny obszar rachunkowości. Dostarcza ona bowiem informacji, dzięki odpowiednio zastosowanym metodom (ewidencja, pomiar, rozliczanie, budżetowanie, ocena efektywności, sprawozdania), umożliwiającym ocenę stopnia realizacji środowiskowej odpowiedzialności przedsiębiorstw globalnej gospodarki rynkowej. Podmiotowy zakres zastosowania i znaczenie rachunkowości środowiskowej, wraz ze środowiskową rachunkowością zarządczą, z pewnością wzrosną, w ślad za wzrostem świadomości podmiotów

gospodarczych i społeczeństwa w zakresie ekologii oraz konieczności przestrzegania zasad zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw i gospodarki.

Globalizacja gospodarki oraz międzynarodowa konkurencja stanowią wyzwanie dla współczesnej praktyki i teorii rachunkowości, a przede wszystkim są powodem zwiększenia stopnia harmonizacji i standaryzacji zasad rachunkowości finansowej w skali światowej oraz rozwoju międzynarodowej rachunkowości, a w jej ramach **międzynarodowych aspektów rachunkowości zarządczej**. Celem harmonizacji i standaryzacji zasad rachunkowości jest wzrost porównywalności sprawozdań finansowych, sporządzanych przez przedsiębiorstwa w różnych krajach. Porównywalne sprawozdania mogą z kolei stanowić jeden z istotnych czynników ułatwiających pozyskiwanie i przyspieszenie obrotu kapitału na globalnym rynku finansowym (zob. szerzej Jaruga, 2002, s. 1–6).

Harmonizacja zasad rachunkowości w skali światowej, rozpoczęta w latach siedemdziesiątych XX w., polega na wspólnym, wzajemnym, dobrowolnym opracowywaniu i akceptacji standardów rachunkowości finansowej w formie Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i Międzynarodowych Standardów Sprawozdań Finansowych, wydawanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB) z siedzibą w Londynie. Harmonizacja rachunkowości w krajach Unii Europejskiej ma charakter instytucjonalny i przyjmuje postać dyrektyw o rachunkowości Rady UE oraz rozporządzeń Parlamentu Europejskiego i Rady UE. Decyzja⁴⁵ Unii Europejskiej, wynikająca ze strategii jej działania w latach 2000–2005, o obowiązku stosowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości przy sporządzaniu skonsolidowanych sprawozdań finansowych przez spółki publiczne z UE najpóźniej od roku obrotowego rozpoczynającego się w 2005 r. (co dotyczy około 7000 spółek) oraz możliwość rozszerzenia tego obowiązku do sporządzania skonsolidowanych sprawozdań przez spółki nienotowane na giełdach oraz do jednostkowych sprawozdań finansowych stanowi następny etap w dążeniu do zwiększenia porównywalności informacji w skali międzynarodowej, a zatem wzrostu ich użyteczności decyzyjnej dla odbiorców w globalnej gospodarce rynkowej.

W warunkach globalizacji bowiem „użyteczność informacji tworzonych w rachunkowości musi być rozważana w międzynarodowym kontekście, z którego pochodzi i w którym będzie wykorzystywana dla oceny konkurencyjności przedsiębiorstw, operacji, pojedynczych transakcji, linii produktów, oddziałów firm wielonarodowych, a także segmentów działalności tych firm, wyodrębnionych z różnych punktów widzenia” (Surdykowska, 1999,

⁴⁵ Została ona sformułowana w *Rozporządzeniu 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady Unii Europejskiej z 19.07.2002 r. w sprawie stosowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości*.

s. 31–32). Procesy globalizacji gospodarki przyczyniają się do rozszerzenia zakresu przedmiotowego rachunkowości oraz udziału specjalistów rachunkowości zarządczej w rozwiązywaniu problemów wpływających z konkurencji przedsiębiorstw na rynku globalnym, co określa się terminem „rachunkowość międzynarodowa”.

Istotę rachunkowości międzynarodowej trafnie wyraża następująca definicja⁴⁶: „Rachunkowość międzynarodowa oznacza poszerzenie ogólnego celu wewnątrz krajowo zorientowanej rachunkowości w najszerszym znaczeniu tego słowa o:

- 1) międzynarodową analizę porównawczą;
- 2) unikalne problemy rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, występujące w wielonarodowych transakcjach gospodarczych oraz formach biznesowych firm wielonarodowych;
- 3) potrzeby informacyjne międzynarodowych rynków finansowych;
- 4) harmonizację różnorodności standardów stosowanych w rachunkowości i sprawozdawczości finansowej w świecie, drogą politycznych, organizacyjnych i profesjonalnych działań, skierowanych na ustalenie tych standardów”.

Rachunkowość międzynarodowa dotyczy przede wszystkim zagadnień składających się na rachunkowość finansową, ale także obejmuje problematykę zaliczaną do rachunkowości zarządczej.

W przedsiębiorstwach działających w globalnym otoczeniu rynkowym znajdują zastosowanie takie same metody rachunkowości zarządczej, jak w przedsiębiorstwach krajowych, lecz niektóre koncepcje i metody nabierają szczególnego znaczenia. Są to przede wszystkim:

- rachunek kosztów i wyników wielonarodowej grupy kapitałowej (w ujęciu skonsolidowanym);
- ceny transferowe, stosowane między powiązаныmi jednostkami grupy kapitałowej;
- metody zarządzania ryzykiem kursowym;
- planowanie strategiczne i budżetowanie operacyjne (uwzględniające dużą złożoność, różnorodność i zmienność uwarunkowań działania całej grupy i poszczególnych jej jednostek);
- metody pomiaru i oceny wyników zagranicznych oddziałów i ich kierowników;
- budżetowanie i ocena efektywności inwestycji zagranicznych;
- zasady ujmowania i rozliczania kosztów ogólnych zarządu centrali wielonarodowej grupy kapitałowej.

⁴⁶ F. D. S. Choi, G. G. Mueller, *International Accounting*, Prentice Hall, New Jersey 1992, s. 12; cyt. za: Surdykowska (1999), s. 38–39.

Specyfika zastosowania tych metod i kształtowania rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach międzynarodowych i globalnych, zwanej niekiedy międzynarodową rachunkowością zarządczą, staje się ważnym tematem publikacji i badań naukowych zarówno autorów zagranicznych (np.: Gray i in., 2001, rozdz. 4 i 5; Saudagaran, 2001, rozdz. 7; Radebaugh, Gray, 2002, rozdz. 13), jak i polskich (Surdykowska, 1999, s. 39–41; Sobańska, 2003a, 2004a).

W przedsiębiorstwach międzynarodowych rachunkowość zarządcza jest zorientowana na potrzeby zarządzania strategicznego i pełni, oprócz funkcji informacyjnej i kontrolnej, również funkcję koordynacyjną. Realizacja tej funkcji przez rachunkowość zarządczą jest uwarunkowana prowadzeniem na poziomie centrali międzynarodowej grupy kapitałowej skonsolidowanego rachunku kosztów i wyników dla grupy, który wymaga zapewnienia właściwej bazy informacyjnej i stanowi wyzwanie dla konwergencji metod rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w jednostkach powiązanych (Sobańska, 2003a, s. 111–117). Tworzenie skonsolidowanego rachunku kosztów i wyników w przedsiębiorstwach działających na globalnym rynku umożliwia nowoczesna technologia informacyjna i zastosowanie zintegrowanych systemów zarządzania operacyjnego i finansowego klasy ERP (*Enterprise Resource Planning*).

W bieżącej fazie rozwoju rachunkowości zarządczej zauważalna jest tendencja kształtowania systemów rachunkowości zarządczej w jednostkach gospodarczych rozwiniętych krajów, łącząca koncepcje i metody opracowane i najpierw zastosowane w odmiennym kulturowo otoczeniu oraz środowisku różniącym się pod względem produkcyjnym i organizacyjnym. Na przykład, rachunek kosztów działań (*Activity-Based Costing – ABC*), wywodzący się ze Stanów Zjednoczonych, jest stosowany w jednostkach gospodarczych, edukacyjnych, a nawet z obszaru służby zdrowia w krajach europejskich, w Australii, Ameryce Południowej, a w ostatnich latach także w Japonii. Podobnie zbilansowana karta wyników, opracowana również w USA, znalazła zwolenników w jednostkach gospodarczych w innych częściach świata. Japońskie metody rachunkowości zarządczej i zarządzania, takie jak: system kosztów docelowych, system ciągłego doskonalenia, globalne zarządzanie jakością (TQM), metoda „dokładnie na czas” (JIT), są z kolei nie tylko przedmiotem opisu w podręcznikach akademickich i artykułach, lecz stanowią metody wykorzystane w praktyce przedsiębiorstw różnych krajów.

Analiza rozwoju rachunkowości zarządczej w aspekcie jej paradygmatów pozwoliła autorce zauważyć, że „powiązanie paradygmatu kosztów działań z paradygmatem kosztów docelowych oferuje nowe narzędzia wspierające podejmowanie decyzji odnoszących się zarówno do krótkiego, jak i długiego okresu działania przedsiębiorstwa. [...] Próby poszukiwania coraz to nowych sposobów osiągnięcia celów strategicznych, m. in. poprzez relatywne obniżanie

kosztów produktów prowadzą [...] do nowego paradygmatu, którego ideą będzie łączenie filozofii zarządzania, systemów wartości i uwarunkowań kulturowych w zakresie kształtowania nowych narzędzi rachunkowości zarządczej” (Szychta, 1997d, s. 65). Paradygmat ten można nazwać paradygmatem strategicznej rachunkowości zarządczej lub paradygmatem strategicznej informacji zarządczej.

Tendencja łączenia różnych nowych koncepcji i metod rachunkowości zarządczej, obserwowana w ostatnich latach głównie w przedsiębiorstwach działających w skali międzynarodowej, prowadzi do tworzenia **kompleksowego (globalnego) modelu rachunkowości zarządczej** (Sobańska, 2003b, s. 50). Uwzględnia on różne potrzeby informacyjne menedżerów w zakresie zarządzania operacyjnego i strategicznego oraz umożliwia dopasowanie systemu rachunkowości zarządczej do specyficznych uwarunkowań organizacyjnych i sytuacyjnych konkretnego przedsiębiorstwa, w tym jego celów i planów strategicznych.

W świetle powyższych rozważań uzasadnione jest stwierdzenie, że procesy globalizacji gospodarki przyczyniają się do stopniowej harmonizacji systemów rachunkowości zarządczej przedsiębiorstw, których działalność przekracza granice państw i kontynentów. Nasilenie się procesów globalizacji gospodarki rozszerzy z pewnością w przyszłości zarysowujące się obecnie tendencje harmonizacyjne w dziedzinie rachunkowości zarządczej oraz zastosowanie kompleksowego modelu rachunkowości zarządczej na przedsiębiorstwa i instytucje wdrażające nowe metody rachunkowości zarządczej, w tym jednostki gospodarcze, działające w Polsce i innych krajach Europy Środkowo-Wschodniej⁴⁷.

2.2.1.3. Kierunki i metody badań naukowych w rachunkowości zarządczej na przełomie wieku XX i XXI

Przedstawione w zarysie tendencje rozwoju rachunkowości zarządczej, kształtujące się od połowy lat dziewięćdziesiątych XX w., wyznaczyły i nadal określają szeroki zakres przedmiotowy badań naukowych w tej dziedzinie. Badania te różnią się w poszczególnych regionach i krajach, np. intensywnością ich prowadzenia, możliwością dostępu do danych empirycznych, stopniem zastosowania określonych metod, szczegółową tematyką i skalą rozpowszechniania wyników badań.

Bardzo duża liczba artykułów w czasopismach naukowych i referatów konferencyjnych autorów pochodzących z obszaru anglo-amerykańskiego wskazuje, że badania naukowe w dziedzinie rachunkowości zarządczej są

⁴⁷ Zróżnicowanie i zbieżność rozwoju rachunkowości zarządczej w różnych krajach stanowi przedmiot rozważań w rozdziale 3 niniejszej pracy.

najbardziej rozwinięte w krajach tego obszaru⁴⁸, chociaż są też formułowane opinie bardziej sceptyczne. Na przykład, M. W. Maher (2001, s. 304) stwierdza, że badania w rachunkowości zarządczej w Stanach Zjednoczonych nie mogą być już dłużej uważane za rozszerzającą się dziedzinę na poziomie akademickim. Opinia ta nie wydaje się w pełni słuszna, gdyż podstawą do jej sformułowania była zmniejszająca się liczba artykułów dotyczących tematów rachunkowości zarządczej tylko w dwóch, aczkolwiek wiodących i najdłużej wydawanych w USA, czasopismach naukowych („The Accounting Review” i „Journal of Accounting Research”), odnotowana w latach 1981–2000, w porównaniu do liczby artykułów opublikowanych w latach 1961–1980.

Autorzy związani z brytyjskimi uczelniami zdominowali publikacje naukowe, zamieszczone w międzynarodowych czasopismach przez europejskich badaczy, co słusznie zauważa Carmona (2004, s. 2). Wiele badań autorów anglojęzycznych, zwłaszcza studiów empirycznych, jest powtarzanych przez osoby pochodzące z innych krajów przy zastosowaniu lokalnej bazy danych (por. Wagenhofer, 2004, s. 21).

Komitet badawczy Sekcji Rachunkowości Zarządczej, którego członkowie pochodzili z ośmiu krajów i reprezentowali różne dziedziny wiedzy (ekonomicznej, społecznej, behawioralnej), sformułował w 1995 r. trzy ogólne tematy, które określiły obszary studiów naukowych w dziedzinie rachunkowości zarządczej w następnych latach. Komitet zachęcał do prowadzenia badań mieszczących się w ramach następujących tematów (Atkinson i in., 1997, s. 80):

- rola rachunkowości zarządczej w procesie zmiany organizacji;
- wzajemne oddziaływanie rachunkowości zarządczej i struktury organizacyjnej (przy czym strukturę tę zdefiniowano szeroko, tj. jako sposób, w jaki jednostka gospodarcza organizuje zasoby dla osiągnięcia określonego celu);
- rola rachunkowości zarządczej we wspieraniu podejmowania decyzji.

Duże znaczenie dla ukierunkowania rozwoju praktyki, a także badań naukowych w bieżącej fazie rozwoju rachunkowości zarządczej miały wieloletnie starania Komitetu ds. Rachunkowości Finansowej i Zarządczej (FMAC) Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC), zmierzające do

⁴⁸ W latach 1990–1996 opublikowano w sześciu głównych anglojęzycznych czasopismach naukowych z zakresu rachunkowości 152 artykuły badawcze, dotyczące zagadnień rachunkowości zarządczej, napisane przez autorów z Ameryki Północnej (Shields, 1997). W latach 1996–2000 zamieszczono w czternastu czasopismach naukowych w języku angielskim 373 artykuły badawcze, a w siedmiu innych czasopismach, skierowanych do praktyków, 1622 artykuły z zakresu rachunkowości zarządczej (Selto, Widener, 2004). Natomiast w sześciu czasopismach naukowych, wydawanych w języku niemieckim, w latach 1998–2004 ukazało się 214 opracowań o tematyce związanej z rachunkowością zarządczą (Wagenhofer, 2004).

opisu celów, roli i koncepcji współczesnej rachunkowości zarządczej. Ich rezultatem było opracowanie Międzynarodowego Zestawienia Praktyki Rachunkowości Zarządczej pt. *Koncepcje rachunkowości zarządczej* (*Management Accounting Concepts*, 1997, 1998) w nadziei, że opracowanie będzie miało wpływ zarówno na zrozumienie, jak i poprawę praktyki rachunkowości w skali światowej (*Management...*, 1998, par. 6).

Opracowanie przedłożone przez Komitet FMAC ma charakter ram konceptualnych (pojęciowych) rachunkowości zarządczej (por. Jaruga, 1997, s. 131–136) z dwoma głównymi częściami (*Management...*, 1998, par. 3):

- pierwszą, w której rachunkowość zarządcza jest opisana w odniesieniu do wiodącej praktyki w skali międzynarodowej;
- drugą, gdzie zawarto strukturę konceptualną, służącą jako zbiór założeń dla wnioskowania o odpowiednich kierunkach rozwoju praktyki oraz jako zbiór kryteriów do oceny dobrej praktyki.

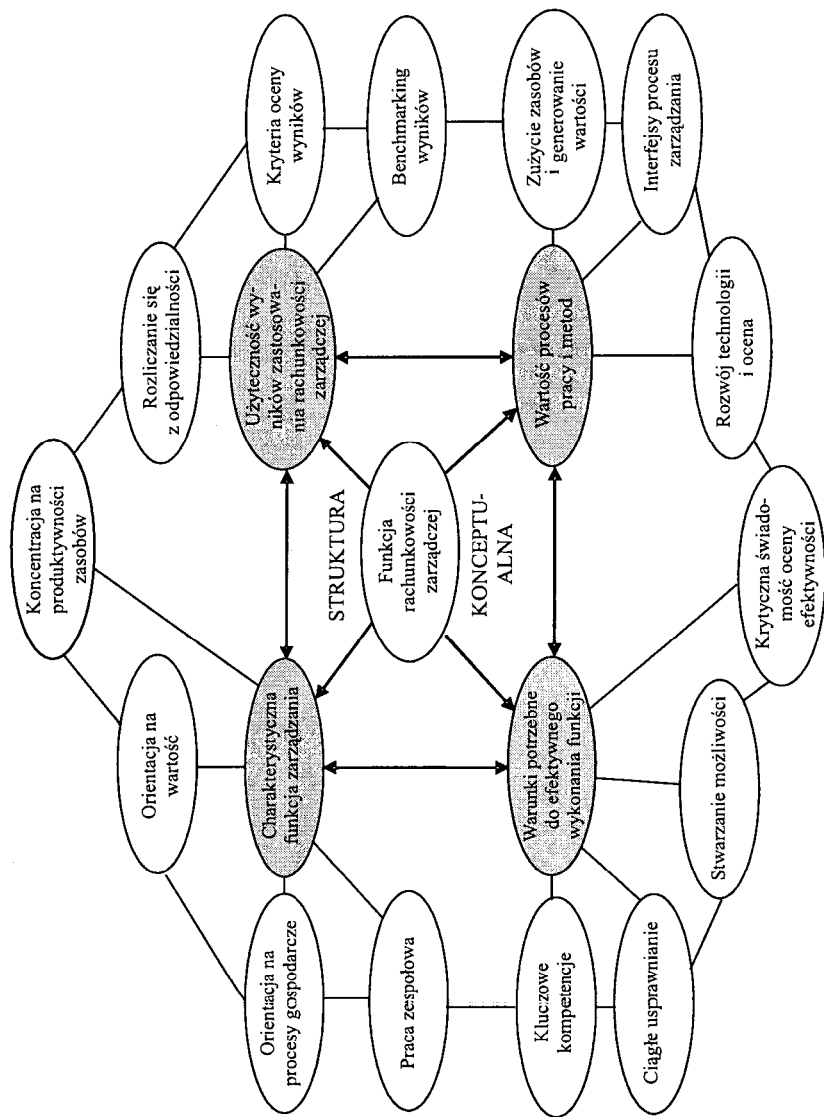
Punktem wyjścia do sformułowania struktury konceptualnej rachunkowości zarządczej jest postrzeganie rachunkowości zarządczej jako funkcji, będącej częścią procesu zarządzania, skupionej na efektywnym wykorzystaniu zasobów jednostki gospodarczej. Rachunkowość zarządcza odnosi się do procesów oraz metod, które koncentrują się na dostarczaniu wartości do organizacji poprzez efektywne zużycie jej zasobów w dynamicznym i konkurencyjnym otoczeniu (*Management...*, 1998, par. 28 i 35).

Zbiór pojęć służących do opisu rachunkowości zarządczej został podzielony na cztery kategorie, dotyczące (*Management...*, par. 37):

- 1) charakterystycznej funkcji rachunkowości zarządczej w procesie zarządzania w organizacjach;
- 2) sposobu, w jaki może być sprawdzona użyteczność rezultatów stosowania rachunkowości zarządczej;
- 3) kryteriów, jakie mogą stanowić podstawę do oceny wartości procesów i metod wykorzystywanych w rachunkowości zarządczej;
- 4) warunków niezbędnych do zapewnienia efektywności zastosowania rachunkowości zarządczej.

W zakresie każdej kategorii pojęciowej wyszczególniono konkretne pojęcia i koncepcje, które we wzajemnym powiązaniu konstytuują strukturę konceptualną rachunkowości zarządczej. Strukturę tę można zobrazować jak na rysunku 2.6.

Ze względu na fakt, że struktura konceptualna charakteryzuje rachunkowość zarządczą poprzez odniesienie do najlepszej międzynarodowej praktyki, może ona służyć zarówno do oceny, jak i kształtowania systemów rachunkowości zarządczej w konkretnych jednostkach gospodarczych. Systemy te powinny uwzględniać zwłaszcza pojęcia i koncepcje związane z funkcją rachunkowości zarządczej, tj.: koncentrację na produktywności (efektywności i skuteczności) wykorzystania zasobów jednostki gospodarczej, orien-



Rys. 2.6. Pojęcia i koncepcje konstytuujące strukturę pojęciową rachunkowości zarządczej. Źródło: *Management...* (1998), par. 72 (przekład własny autorki)

tację na tworzenie wartości w długim okresie, procesy jednostki gospodarczej oraz pracę zespołową (zob. szerzej Jaruga, 1997; *Management...*, 1998).

„Koncepcje rachunkowości zarządczej”, opracowane przez Komitet FMAC, formułując wytyczne dla rozwoju współczesnej praktyki rachunkowości zarządczej, wyznaczyły podstawę teoretyczną dla szeregu dociekań naukowych w tej dziedzinie na przełomie XX i XXI w. Badania te – zdaniem autorki – wyróżniały w relacji do badań z lat osiemdziesiątych następujące cechy:

- a) wzrost praktycznej orientacji;
- b) stopniowe przesuwanie zainteresowania z zagadnień tradycyjnej kontroli kierowniczej i podejmowania decyzji operacyjnych na zagadnienia strategicznej rachunkowości zarządczej;
- c) pluralizm teorii naukowych, leżących u podstaw opracowań badawczych;
- d) zastosowanie zróżnicowanych metod badawczych, a zwłaszcza stopniowy wzrost zakresu i znaczenia badań empirycznych.

Cechy te w pełnym zakresie odnoszą się do działalności badawczej pracowników naukowych z krajów obszaru anglo-amerykańskiego. W zróżnicowanym stopniu dotyczą one zaś studiów prowadzonych przez teoretyków z innych krajów.

Przejawami zwiększenia praktycznej orientacji badań w dziedzinie rachunkowości zarządczej są dążenia autorów publikacji naukowych do opisu i objaśnienia systemów i metod stosowanych w jednostkach gospodarczych, opracowanie i testowanie koncepcji uwzględniających potrzebę usprawnienia dotychczasowej praktyki (np. rachunku kosztów działań, zbilansowanej karty wyników), prowadzenie dyskusji z praktykami rachunkowości zarządczej i menedżerami, a także angażowanie się niektórych badaczy w projektowanie i wdrażanie systemów rachunkowości zarządczej dla konkretnych przedsiębiorstw. Na przykład, pracownicy wyższych uczelni w Wielkiej Brytanii, zdaniem Scapensa (2004), nie są już zamknięci, tak jak w latach siedemdziesiątych XX w., „w wieżach z kości słoniowej”, kiedy byli ignorowani przez praktyków. Od lat osiemdziesiątych zajmowali się oni bowiem poznawaniem praktyki rachunkowości zarządczej poprzez prowadzenie rozmów z jej specjalistami. Wyzwaniem dla przyszłych badań jest natomiast ścisła współpraca z praktykami, gdyż prowadzący badania zarówno mogą, jak i powinni mieć wpływ na kształtowanie praktyki rachunkowości zarządczej (Scapens, 2004).

W pełni słuszna jest bowiem konkluzja sformułowana przez F. Mitchella (2002, s. 285), iż główną funkcją badań w dziedzinie rachunkowości zarządczej powinno być informowanie i doskonalenie praktyki. W celu realizacji tej funkcji konieczne jest zapewnienie skutecznego procesu komunikacji między teoretykami a praktykami. Zgodnie z opinią F. Mitchella (2002,

s. 278), praktycy powinni stanowić część procesu badawczego w tym sensie, że powinni być traktowani nie tylko jako obiekt badań (określenia ich pozytywnej, konstruktywnej roli), lecz także jako źródło idei badawczych oraz ogniwo „mechanizmu” sprzężenia zwrotnego dla wyników badań.

Analiza tematyki artykułów naukowych, opublikowanych w bieżącej fazie rozwoju rachunkowości zarządczej, głównie w czasopismach anglojęzycznych, dokonana przez takich autorów, jak: Shields (1997), Ittner, Larcker (1998a, 2001), Zimmerman (2001), Selto, Widener (2004), Scapens (2004), Wagenhofer (2004) oraz Carmona (2004), pozwala zauważyć, że teoretycy przesuwają swoje zainteresowania z zagadnień operacyjnych na sprawy strategii, organizacji, nadzoru i pomiaru wyników jednostek gospodarczych.

Jak ustalili Selto i Widener (2004, s. 13), tematyka 373 artykułów opublikowanych w 17 anglojęzycznych czasopismach w latach 1996–2000 dotyczyła:

- 1) kontroli kierowniczej (32%)⁴⁹;
- 2) pomiaru wyników (24%);
- 3) zarządzania kosztami (13%);
- 4) budżetowania (9,5%);
- 5) metod badawczych (5,5%);
- 6) pozostałych zagadnień (16%).

Tematami, które z kolei najczęściej podejmowano na łamach czasopism specjalistycznych, przeznaczonych dla praktyków, były następujące zagadnienia:

- 1) oprogramowanie komputerowe, wykorzystywane w rachunkowości zarządczej i zarządzaniu (20%);
- 2) kontrola kierownicza (18,5%);
- 3) zarządzanie kosztami (14%);
- 4) biznes elektroniczny (7,5%);
- 5) kontrola wewnętrzna (7%).

Przegląd i analiza pozycji czasopiśmienniczych z lat 1996–2000, których dokonali Selto i Widener (2004), ujawniły występujące zróżnicowanie między zagadnieniami badawczymi a tematami interesującymi praktyków rachunkowości zarządczej w krajach anglojęzycznych.

Bardziej szczegółowe zestawienie tematów artykułów naukowych, opublikowanych w sześciu głównych amerykańskich czasopismach akademickich w latach 2001–2003 w porównaniu do tematów rozważanych w latach 1990–1996, przedstawia tabela 2.2.

⁴⁹ W nawiasach podano w przybliżeniu procentowy udział artykułów zaliczonych do danej grupy tematycznej na podstawie danych odczytanych z rysunku 2 w publikacji: Selto, Widener (2004), s. 13.

Tabela 2.2. Tematyka badawcza w dziedzinie rachunkowości zarządczej na podstawie przeglądu artykułów w czasopismach naukowych w języku angielskim

Zagadnienia badawcze	Udział procentowy tematyki w latach	
	2001–2003	1990–1996 ^a
1. Motywowanie/wynagradzanie kierowników	36,1	25,0
2. Budżetowanie operacyjne	4,8	13,8
3. Pomiar wyników	30,1	13,8
4. Rachunek odpowiedzialności	6,0	4,0
5. Ceny transferowe	4,8	5,3
6. Kontrola międzynarodowa	0,0	2,0
7. Rachunek kosztów (łącznie z rachunkiem kosztów działań)	2,4	15,8
8. Koszty dla potrzeb podejmowania decyzji	7,2	2,0
9. Czynniki kosztotwórcze	1,2	7,2
10. Operacje	6,0	7,2
11. Metody badawcze i teorie	1,2	4,0

^a Shields (1997) dokonał zestawienia artykułów naukowych, opublikowanych przez autorów pochodzących z Ameryki Północnej i nie uwzględnił większości badań dotyczących wynagrodzeń zarządu.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Shields (1997), s. 5; Ittner (2004), s. 2.

Z zestawienia zagadnień badawczych w tabeli 2.2 wynika, że na początku XXI w. teoretycy rachunkowości zarządczej w USA poświęcali znacznie więcej uwagi sprawom pomiaru wyników oraz kosztom dla potrzeb podejmowania decyzji niż w latach 1990–1996 (pomijając temat motywowania kierowników). W mniejszym stopniu zajmowano się natomiast zagadnieniami z zakresu rachunku kosztów i związanym z nim tematem czynników wpływających na koszty, a także kwestiami budżetowania operacyjnego.

Autorzy artykułów naukowych, opublikowanych w czasopismach niemieckojęzycznych w latach 1998–2004, zajmowali się przede wszystkim badaniami dotyczącymi: kontroli kierowniczej (tj. budżetowania, analizy odchyleń, motywowania kierowników, 42%), kosztów w kontekście podejmowania decyzji (21%), systemów rachunku kosztów (tj. projektowania i usprawniania systemów, ustalania i planowania kosztów itp., 21%) oraz metod zarządzania opartego na wartości (tj. pomiaru wartości tworzonej przez przedsiębiorstwo, kapitału intelektualnego, 10%) (por. Wagenhofer, 2004, s. 8–11 i 30).

Charakterystyczną cechą badań w rachunkowości zarządczej w bieżącej fazie jej rozwoju jest różnicowanie teorii leżących u podstaw tych badań. Amerykańscy autorzy opierają głównie swoje rozważania naukowe na teoriach z zakresu ekonomii (zwłaszcza na teorii agencji i teoriach mikroekonomicznych), a w mniejszym zakresie wykorzystują koncepcje z dziedziny

psychologii, socjologii i organizacji⁵⁰ (por. Shields, 1997, s. 8; Ittner, 2004, s. 3; Selto, Widener, 2004, s. 26). Podstawą rozważań autorów pochodzących z Wielkiej Brytanii są w większym stopniu koncepcje nauk społecznych i behawioralnych (np. teoria uwarunkowań sytuacyjnych, teoria instytucjonalna, teoria Foucaulta) (zob. Hopper i in., 2001, s. 279; Maher, 2001, s. 393). Brytyjscy badacze rozpatrują zagadnienia rachunkowości w szerszym kontekście niż ekonomicznym, stosując interdyscyplinarne koncepcje naukowe. U podstaw publikacji autorów niemieckojęzycznych znajdują się natomiast teorie produkcji i badań operacyjnych (35%), ekonomii (30%), zarządzania strategicznego (15%) oraz finansów i rynku kapitałowego (15%) (Wagenhofer, 2004, s. 16).

Okres ostatnich 10–15 lat zaowocował wzrostem liczby i zakresu studiów empirycznych w dziedzinie rachunkowości zarządczej, do prowadzenia których wzywał w połowie lat osiemdziesiątych przede wszystkim R. S. Kaplan (1984b, 1986b). Jak już wcześniej wzmiankowano (pkt 2.2.1.1), Kaplan zalecał rozszerzenie badań w formie studiów przypadków i badań terenowych w celu poznania i opisu bieżącej praktyki rachunkowości zarządczej jako punktu wyjścia do ewentualnego opracowania nowych koncepcji i modeli przydatnych dla praktyki. Prowadzący badania „powinni być w terenie, aby mogli zrozumieć, jak informacje są tworzone i wykorzystywane w konkretnych jednostkach gospodarczych” (Kaplan, 1986b, s. 429). Kaplan proponował, aby teoretycy rachunkowości rozwinęli badania poprzez działanie (*action research*), tzn. poprzez bezpośredni udział w programach tworzenia nowych rozwiązań w zakresie rachunkowości zarządczej dla konkretnych jednostek gospodarczych.

Podczas opracowywania koncepcji dwóch nowych metod rachunkowości zarządczej, tj. rachunku kosztów działań i zbilansowanej karty wyników, Kaplan wraz ze współpracownikami, R. Cooperem i D. P. Nortonem, zastosowali odmianę tego podejścia badawczego, którą nazwali innowacyjnymi badaniami poprzez działanie (*innovation action research*). Głównym celem tego podejścia jest modyfikacja i rozpowszechnienie nowo sformułowanej koncepcji rachunkowości zarządczej w świetle doświadczeń zdobytych podczas jej zastosowania najpierw w kilku jednostkach gospodarczych.

W cyklu innowacyjnych badań poprzez działanie wyróżnia się cztery etapy obejmujące (zob. szerzej Kaplan, 1998, s. 97–103):

1) obserwowanie praktyki pod kątem zastosowania określonej metody rachunkowości zarządczej, szczegółową analizę jej wad i ograniczeń przydatności, poszukiwanie innowacyjnych rozwiązań (poprzez wizytowanie przed-

⁵⁰ Widoczna jest wyraźna specjalizacja czasopism anglojęzycznych w tym zakresie. Teorie ekonomiczne są uwzględniane głównie w artykułach zamieszczanych w „Journal of Accounting Research”, „Management Accounting Research” i „Advances in Management Accounting”.

siębiorstw, w których wprowadzono niekonwencjonalne rozwiązanie, dyskusje z kierownikami, innymi pracownikami naukowymi i studentami) oraz sformułowanie wstępnej, nowej koncepcji dotyczącej określonej metody;

2) opracowanie studiów przypadków, opisujących zastosowanie innowacyjnej koncepcji i ich wykorzystanie w nauczaniu rachunkowości zarządczej na studiach MBA i kursach dla kadry kierowniczej, co pozwala na pełne sformułowanie nowej koncepcji;

3) rozpowszechnienie nowej koncepcji poprzez referaty konferencyjne, artykuły i publikacje książkowe oraz zapoczątkowanie debaty w środowisku teoretyków i praktyków na temat nowej metody;

4) implementację innowacyjnej metody w szeregu jednostkach gospodarczych dzięki aktywnemu zaangażowaniu we wdrożenie szerokiego grona pracowników naukowych, konsultantów oraz praktyków rachunkowości i zarządzania; w tym etapie następuje testowanie nowej metody, dostarczenie informacji na temat procesu implementacji metody oraz jej przydatności praktycznej, co stanowi źródło wiedzy dla jej modyfikacji i ulepszenia.

Innowacyjne badania poprzez działania wymagają aktywnego współdziałania pracowników naukowych, konsultantów i praktyków w celu testowania sformułowanej teorii, jej ulepszenia, poznania jej ograniczeń oraz zdobywania wiedzy o uwarunkowaniach jednostek gospodarczych, które prowadzą do udanych lub nieudanych wdrożeń metody proponowanej przez tę teorię (Kaplan, 1998, s. 115). Teoretycy rachunkowości zarządczej, uczestniczący w programie innowacyjnych badań poprzez działanie, zajmują się nie tylko opisem, objaśnieniem i przewidywaniem określonych procesów występujących w praktyce, lecz mogą wpływać na przebieg tych procesów na skutek kreowania nowych algorytmów odwzorowania ich struktury oraz metod pomiaru wartości. Badania tego typu charakteryzują się ścisłym powiązaniem z praktyką.

Empiryczne metody badawcze w rachunkowości zarządczej zostały zastosowane w zróżnicowanym stopniu przez pracowników naukowych obszaru anglojęzycznego i poza tym obszarem.

Mimo promowania badań terenowych i studiów przypadków przez Kaplana i jego współpracowników, związanych z Harvard Business School, a także przez Sekcję Rachunkowości Zarządczej Amerykańskiego Stowarzyszenia Rachunkowości (AAA), nie odnotowano w latach dziewięćdziesiątych istotnego wzrostu liczby artykułów zawierających wyniki tego typu badań, opublikowanych w dwóch głównych amerykańskich akademickich czasopismach rachunkowości, tj. w „Accounting Review” i „Journal of Accounting Research”. W tych czasopismach zamieszczano w latach 1981–2000 średnio w roku jeden artykuł z zakresu rachunkowości zarządczej, którego podstawą były badania empiryczne (studia terenowe, dane archiwalne i badania ankietowe) (Maher, 2001, s. 301–302). Badania terenowe i ankietowe stanowiły

jednak główną metodę dla opracowań zamieszczanych w latach 1996–2000 w dwóch spośród czternastu anglojęzycznych czasopism naukowych, tj. w „Management Accounting Research” (około 55% ogółu artykułów) oraz „Accounting, Organizations and Society” (około 40% artykułów) (por. Selto, Widener, 2004, s. 26–27). Ponadto, znaczny wzrost liczby artykułów empirycznych jest charakterystyczny dla czasopism przeznaczonych dla praktyków (takich jak: „Journal of Accountancy”, „Harvard Business Review”, „Strategic Finance”).

Brytyjscy autorzy poparli wprawdzie wezwanie Kaplana do zwiększenia zakresu studiów przypadków i ograniczenia ilościowych analiz ekonomicznych w rachunkowości zarządczej, lecz wykazali większy sceptycyzm niż autorzy amerykańscy w odniesieniu do zasadności studiów przypadków oferowanych przez szkołę harwardzką jako efektywnych narzędzi badawczych (Hopper i in., 2001, s. 278).

Uznaje się, że metody empiryczne są stosowane w rachunkowości zarządczej w znacznie mniejszym stopniu przez badaczy w krajach spoza obszaru języka angielskiego. Ponadto, zbyt mało artykułów w międzynarodowych czasopismach naukowych przedstawia rolę badań i praktyki w innych krajach niż anglosaskie (Carmona, 2004, s. 15).

Zgodnie z ustaleniami Wagenhofera (2004, s. 15 i 17), prowadzący badania w dziedzinie rachunkowości zarządczej w Niemczech, Austrii i Szwajcarii stosowali w latach 1998–2004 przede wszystkim analityczne metody badawcze, a rozważania opierali zwłaszcza na teoriach produkcji, badań operacyjnych i ekonomii. Studia przypadków i badania terenowe stanowiły około 14% artykułów spośród 214 opublikowanych w tym czasie w sześciu niemieckojęzycznych czasopismach naukowych. Niestety w większości przypadków były to opracowania deskryptywne, niezachowujące ścisłych metodologicznych wymogów stawianych pracom naukowym o charakterze empirycznym.

Analiza źródeł bibliograficznych z zakresu rachunkowości zarządczej, powstałych w latach 1980–2004 w Hiszpanii i innych krajach hiszpańskojęzycznych, przeprowadzona przez Carmonę (2004), wskazuje na stopniową zmianę nastawienia teoretyków rachunkowości w tych krajach z badań normatywnych na empiryczne.

Badania empiryczne w rachunkowości zarządczej, choć bardzo wskazane w celu lepszego poznania systemów i metod rachunkowości stosowanych w jednostkach gospodarczych oraz zwiększenia przydatności dociekań naukowych dla praktyki, są też krytykowane z wielu powodów. Brytyjscy autorzy podkreślają, że na podstawie nawet szeregu studiów przypadków, które odnoszą się do rozwiązań stosowanych w rachunkowości zarządczej konkretnych jednostek gospodarczych, bardzo trudno jest określić ogólne tendencje rozwoju praktyki oraz sformułować ogólne wnioski, gdyż studia

przypadków są zazwyczaj opracowywane przy uwzględnieniu różnych kluczowych czynników i aspektów oraz zastosowaniu różnych teoretycznych podejść (Hopper i in., 2001, s. 282). Ich zdaniem, Kaplan i jego zwolennicy powinni zwracać większą uwagę na kwestie metodologiczne oraz praktyczne doświadczenia uzyskiwane z badań w formie studiów przypadków w Europie i innych regionach poza Ameryką Północną. Uznają oni studia przypadków typu harwardzkiego za zbyt krótkie, nadmiernie uwypuklające zagadnienia kierownicze, czynniki behawioralne i zewnętrzne, nadmiernie ateoretyczne, a więc nieadekwatnie objaśniające procesy i problemy zarządzania (Hopper i in., 2001, s. 278).

Słuszny postulat, również w kontekście dalej przytoczonych krytycznych poglądów J. L. Zimmermana, sformułował R. W. Scapens (2004, s. 9) stwierdzając, iż „obecnie potrzebujemy teoretycznie ugruntowanych studiów przypadków, tj. teorii zastosowanej do analizy przypadku, niż przypadków ilustrujących daną teorię”.

Ostrej krytyce poddał badania empiryczne w rachunkowości zarządczej J. L. Zimmerman (2001), co z kolei wywołało ożywioną debatę autorów amerykańskich i europejskich, niepopierających częściowo lub w pełni jego opinii (Hopwood, 2002; Ittner, Larcker, 2002; Luft, Shields, 2002; Lukka, Mouristen, 2002). Punktem odniesienia krytycznej oceny, wyrażonej przez Zimmermana, był artykuł Ch. D. Ittnera i D. F. Larckera (2001), w którym autorzy dokonali przeglądu i oceny badań empirycznych w rachunkowości zarządczej, przyjmujących podejście zarządzania poprzez wartość (*Value-Based Management* – VBM).

Zimmerman uznał, że koncepcja badań empirycznych, do których wzywał Kaplan, prowadzi jedynie do obserwacji i opisu praktyki. Opracowania będące rezultatem studiów empirycznych ostatnich 15 lat zostały ograniczone do deskrypcji praktyki, a ich autorzy nie zajmowali się stawianiem hipotez i testowaniem teorii, wykorzystywali głównie indukcyjne metody badawcze i podstawy koncepcyjne spoza dziedziny ekonomii.

Zimmerman (2001, s. 414) trafnie stwierdza, że opisywanie praktyki, samo w sobie, jest działaniem nieproduktywnym. Jeśli natomiast celem badań jest sformułowanie empirycznie weryfikowalnych teorii, to pełny opis praktyki często prowadzi do nowych teorii. Uznał on, że badaniom empirycznym w rachunkowości zarządczej nie udało się przejść od opisywania praktyki do opracowania i testowania teorii, co nastąpiło w innych obszarach rachunkowości (Zimmerman, s. 425), np. w zakresie ogólnej teorii rachunkowości i w obszarze rachunkowości finansowej.

Autor ten sformułował kilka możliwych uzasadnień dotyczących takiego poziomu stanu badań empirycznych w rachunkowości zarządczej na początku XXI w., a także podał zalecenia dla prowadzenia tego typu badań w przyszłości. Przypuszczał, iż empirycznej literaturze w zakresie rachunkowości

zarządczej nie udało się wypracować systematycznego zbioru wiedzy z następujących powodów (Zimmerman, 2001, s. 419):

- 1) brak wiarygodnych i spójnych danych⁵¹;
- 2) stosowanie ateoretycznego podejścia (brak testowania hipotez sformułowanych na podstawie określonej teorii);
- 3) zmieniające się motywy prowadzenia badań przez teoretyków;
- 4) mały zakres zastosowania teorii ekonomii jako podstawy dociekań naukowych;
- 5) opracowanie niewielkiej liczby empirycznie testowalnych koncepcji;
- 6) prawie wyłącznie skupienie uwagi badaczy na podejmowaniu decyzji, a nie na kontroli działalności.

Postęp w dziedzinie teorii rachunkowości zarządczej wymaga m. in. lepszego współdziałania między teoretykami i empirykami, dążenia do posługiwania się „dobrymi” danymi, prowadzenia badań zarówno w obszarze podejmowania decyzji (które ostatnio dominowały), jak i kontroli.

Mimo że szereg szczegółowych opinii Zimmermana, zawartych w przywołanym artykule, może nie być akceptowana przez wielu teoretyków rachunkowości, to rozważania tego autora zasługują na uwagę, gdyż przypomina on o konieczności stosowania właściwej metodologii prowadzenia badań naukowych i rozwijania badań w dziedzinie rachunkowości zarządczej, motywowanych nie tylko potrzebami konsultingowymi i ściśle zorientowanych jedynie na bieżącą praktykę. Nauka rachunkowości, służąca praktyce, nie może być bowiem przez nią zdeterminowana, lecz musi także obejmować badania formułujące nowe koncepcje i ich uzasadnienie bez względu na to, kiedy zostaną wykorzystane – obecnie czy dopiero w przyszłości (Mattessich, 1964, s. 3; Szychta, 1996, s. 106). Teza ta w pełni dotyczy dociekań naukowych, prowadzonych również w dziedzinie rachunkowości zarządczej.

2.2.1.4. Atrybuty współczesnych specjalistów rachunkowości zarządczej a zastosowanie jej metod

Zmiany zakresu, struktury i metod rachunkowości zarządczej prowadzą do zmian ról, umiejętności i sposobów działania specjalistów w dziedzinie rachunkowości zarządczej (*management accountants*). Wymagania stawiane

⁵¹ M. in. przyczyną braku wiarygodnych danych z zakresu rachunkowości zarządczej są duże trudności z przeprowadzeniem reprezentatywnych badań ankietowych i niechęcią respondentów do udziału w tego typu badaniach. Zdaniem Ch. D. Ittnera (2004), badania ankietowe stają się coraz trudniejsze do przeprowadzenia również w USA. W celu zwiększenia wiarygodności danych, otrzymanych w tego typu badaniach, należy integrować uzyskane tą drogą informacje z danymi publicznie dostępnymi. Ponadto potrzebna jest duża wyobraźnia badaczy przy formułowaniu projektów i pytań badawczych.

tym specjalistom w jednostkach gospodarczych okresu informacji i wiedzy oraz ocena zakresu zmian systemów i metod rachunkowości zarządczej są od lat dziewięćdziesiątych XX w. częstym tematem badań naukowych i publikacji (np.: Lebas, 1994a; *Management...*, 1994; Kaplan, 1995b; Birkett, 1995; Johnson, 1995; Böer, 1996; Cooper, 1996b, c; Foster, 1996; Keating, Ansari, 1997; Partridge, Perren, 1997; Jaruga, 2001; Sobańska, 2000b, 2002a, 2003b; Szychta, 2001b, 2002c; Scapens i in., 2003; Selto, Widener, 2004).

Badania empiryczne wskazują, że w wielu zachodnich przedsiębiorstwach nastąpiła zmiana roli praktyków rachunkowości zarządczej, tj. z pełniących funkcje controllerów i liczących wyniki (*controllers, score-keepers*) przekształcili się w wewnętrznych konsultantów, doradców kadry kierowniczej (*business support, internal business consultants*) (np. Burns, Vaivio, 2001; Selto, Widener, 2004).

Na szczególną uwagę zasługują badania ankietowe⁵², przeprowadzone w USA na początku lat dziewięćdziesiątych XX w. (objęto nimi 805 kierowników). Dały one podstawę do wyróżnienia dwóch podstawowych typów specjalistów w dziedzinie rachunkowości zarządczej, pracujących w badanych amerykańskich przedsiębiorstwach (Keating, Ansari, 1997, s. 6–9):

- policjanta przedsiębiorstwa (*corporate cop*);
- adwokata działalności gospodarczej (*business advocate*).

Praktycy rachunkowości zarządczej, zaliczani do grupy policjantów, charakteryzują swoją działalność w jednostce gospodarczej jako nadzorowanie, pilnowanie, administrowanie zasadami i przepisami oraz wykonywaniem obowiązujących procedur. Wykazują oni skłonność do traktowania kierowników liniowych i instytucji ustalających zasady (regulatorów) jako największe zagrożenie dla jednostki gospodarczej. Policjanci przedsiębiorstwa posiadają wiedzę z zakresu rachunkowości i auditingu, a zajmują się głównie budżetowaniem i analizą odchyleń oraz są zainteresowani dokładną sprawozdawczością finansową.

Wśród praktyków rachunkowości zarządczej pełniących rolę policjanta przedsiębiorstwa wyróżnia się dwie kategorie pracowników. Są nimi:

1) pracownicy umożliwiający dokonywanie rozrachunku z wewnętrznej odpowiedzialności w przedsiębiorstwie, tzn. pomagający zarządowi w rozliczeniu kierowników ośrodków odpowiedzialności z wyników osiągniętych przez te ośrodki – w tym celu specjaliści zajmują się sporządzaniem i monitorowaniem kwartalnych budżetów oraz controllingiem kosztów, nie angażują się natomiast aktywnie w działalność gospodarczą jednostki;

⁵² Badania te były podstawą publikacji pt. *Business Advocate or Corporate Policeman*, wydanej w 1993 r. przez fundację *Financial Executives Research Foundation* (FERF) (Keating, Ansari, 1997, s. 6–7).

2) osoby wykonujące zadania na rzecz rozrachunku z zewnętrznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa, tj. czynności związane z rozliczeniem się zarządu przed właścicielami i innymi zewnętrznymi interesariuszami – ci praktycy zajmują się głównie sporządzaniem sprawozdań finansowych i innych raportów dla zewnętrznych użytkowników.

Specjaliści z zakresu rachunkowości zarządczej pełniący natomiast rolę adwokatów działalności gospodarczej, traktują swoją pracę jako pomoc zarządowi jednostki w osiągnięciu przez nią przewagi konkurencyjnej, poprzez integrowanie jej strategii z działaniami operacyjnymi. Za główne zagrożenie dla rozwoju jednostki uważają jej konkurentów.

Adwokaci gospodarczy posiadają wiedzę z zakresu ekonomiki przedsiębiorstwa i aktywnie włączają się w działalność swojej jednostki gospodarczej. Dążąc do poprawy jej wyniku finansowego zajmują się opracowaniem różnego typu analiz ekonomicznych, monitorowaniem budżetów operacyjnych i kapitałowych jednostki, a także służą swoją pomocą kierownikom różnych szczebli zarządzania oraz zespołom zadaniowym w przedsiębiorstwie.

Specjaliści rachunkowości zarządczej, pełniący rolę adwokatów gospodarczych, dzielą się także na dwie grupy:

1) Specjaliści zaliczani do pierwszej grupy pomagają, aby jednostka wewnętrzna przedsiębiorstwa, w której pracują (np.: oddział, zakład), zwiększała swój udział w rynku. Są oni bardzo zaangażowani we wdrażanie strategii jednostki określonej przez zarząd, oceniają ryzyko działalności i wykrywają zagrożenia rynkowe dla konkretnej jednostki.

2) Adwokaci gospodarczy, konstytuujący drugą grupę, koncentrują swoją uwagę głównie na wykorzystywaniu zasobów gospodarczych przedsiębiorstwa. Pomagają oni zarządowi, dostarczając mu odpowiednich rozwiązań dotyczących budżetowania operacyjnego i kapitałowego. Sporządzone przez nich analizy mają kluczowe znaczenie dla formułowania strategii przedsiębiorstwa i zarządzania strategicznego.

Jednostki gospodarcze, w których specjaliści rachunkowości zarządczej odgrywają rolę policjanta przedsiębiorstwa, zazwyczaj charakteryzują się hierarchiczną strukturą organizacyjną oraz przepływem informacji poprzez formalne kanały poleceń i kontroli. Informacje te dotyczą przede wszystkim kontroli i oceny pracy kierowników liniowych.

W przedsiębiorstwach, w których specjaliści ci odgrywają rolę adwokatów gospodarczych, przeważa organizacja pracy w formie zespołów grupujących pracowników z różnych obszarów funkcjonalnych przedsiębiorstwa. Informacje zbierane i przekazywane przez adwokatów są istotne z punktu widzenia strategii przedsiębiorstwa (Keating, Ansari, 1997, s. 9).

Jak wynika z omawianych badań, postawa adwokata gospodarczego pozwala specjalistom w dziedzinie rachunkowości zarządczej odgrywać konstruktywną i efektywną rolę w jednostkach gospodarczych. Taka rola decy-

duje o przydatności tych specjalistów we współczesnych przedsiębiorstwach. W raporcie badawczym fundacji FERF wyrażono nadzieję, że dominująca do lat dziewięćdziesiątych XX w. w amerykańskich przedsiębiorstwach rola praktyka rachunkowości zarządczej jako policjanta przedsiębiorstwa zostanie zastąpiona przez pożądaną rolę adwokata gospodarczego.

Większość autorów publikacji, które ukazały się od około połowy lat dziewięćdziesiątych, podziela opinię wyrażoną przez ekspertów Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC), przywoływanych już w tym punkcie pracy (*Management...*, 1997, 1998), że współczesną rolą specjalisty rachunkowości zarządczej jest udział w procesie zarządzania jednostkami gospodarczymi, a nie tylko dostarczanie danych dla potrzeb kierowników.

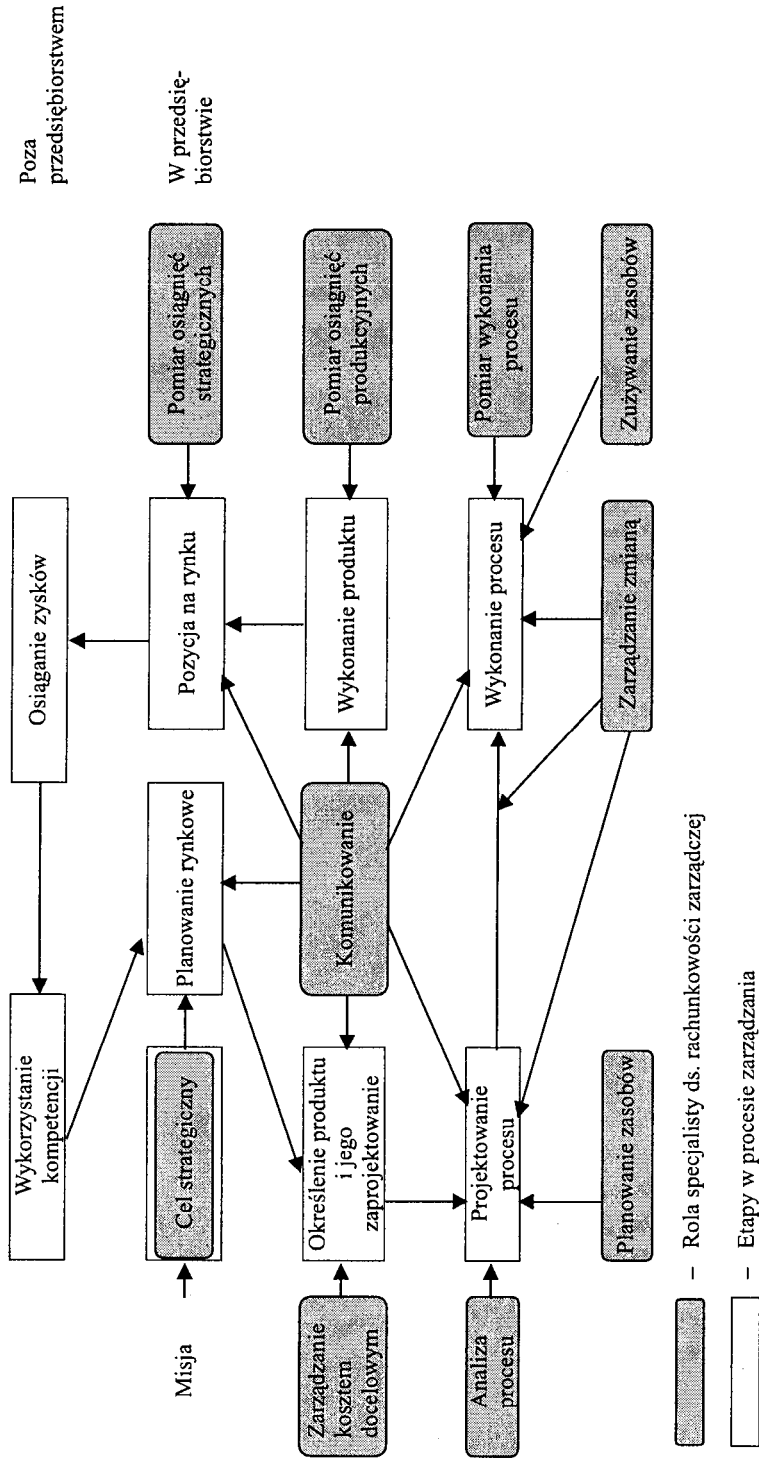
Zdaniem Lebasa (1994a, s. 39), praktycy rachunkowości zarządczej postrzegali samych siebie w przeszłości jako pracowników odpowiedzialnych za pomiar wyników osiągniętych przez jednostkę gospodarczą. Autor ten przewidywał, że w następnym dziesięcioleciu staną się oni aktywnymi uczestnikami procesu zarządzania kosztami i wynikami. Powinni oni wykorzystać swoją wiedzę i umiejętności do kształtowania warunków, które umożliwią maksymalizowanie prawdopodobieństwa, że kierownicy podejmą trafne decyzje i dokonają właściwego wyboru rodzaju lub sposobu działania.

Specjalista z zakresu rachunkowości zarządczej nie może być analitykiem odizolowanym w przedsiębiorstwie, pracującym w bocznym pokoju, oddalonym od kierownictwa, lecz ma on być osiłą systemu komunikowania informacji w przedsiębiorstwie, pracownikiem umożliwiającym osiągnięcie celów jednostki gospodarczej oraz wprowadzanie ciągłych udoskonaleń w jej działalności.

Rolę i zadania współczesnego specjalisty w dziedzinie rachunkowości zarządczej w powiązaniu z etapami procesu zarządzania przedstawia rysunek 2.7.

Jak obrazuje rysunek 2.7, współczesny specjalista rachunkowości zarządczej powinien być włączony we wszystkie etapy decyzji kierowniczych w jednostce gospodarczej. Oprócz pomiaru wyników przedsiębiorstwa w odniesieniu do produktów, procesów i innych obiektów, powinien on być zaangażowany w planowanie, analizę, projektowanie procesów, komunikowanie informacji oraz proces zarządzania zmianą.

Podobnie rolę współczesnego praktyka rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie postrzega R. S. Kaplan (1995b). Przekonywał on, że nowe rozwiązania w dziedzinie rachunkowości zarządczej, opracowane w drugiej połowie lat osiemdziesiątych i w pierwszej połowie następnej dekady, obejmujące systemy kontroli kierowniczej, rachunek kosztów działań i zbilansowaną kartę wyników, kreują wiele nowych możliwości dla tych specjalistów. Kaplan (1995b, s. 6 i 13) twierdził, że mogą oni:



Rys. 2.7. Rola specjalisty rachunkowości zarządczej w działalności przedsiębiorstwa. Źródło: opracowanie własne na podstawie: CAM-1 Europe 1993, zamieszczone w: Lebas (1994a, s. 51), por. również Jaruga (2001, s. 68)

- być częścią zespołu dodającego wartość przedsiębiorstwu;
- uczestniczyć w formułowaniu i implementacji strategii przedsiębiorstwa;
- pomagać w przekształcaniu celu i możliwości strategicznych w wielkości ujmowane za pomocą miar operacyjnych;
- przestać liczyć wyniki dotyczące działalności przedsiębiorstwa osiągnięte w przeszłości, a stać się projektantami kluczowych systemów informacyjnych dla potrzeb zarządzania;
- dążyć do skoncentrowania uwagi systemów pomiaru wyników przedsiębiorstwa na usprawnieniu jego procesów.

W. P. Birkett (1995, s. 45) z kolei upatrywał szczególną rolę specjalistów rachunkowości zarządczej w ich udziale w:

- 1) ustalaniu kierunków działania jednostki gospodarczej, związanych z wykorzystaniem jej zasobów materialnych i niematerialnych;
- 2) zmianie jednostki gospodarczej oraz projektowaniu jej procesów;
- 3) opracowaniu miar dokonań jednostki oraz jej systemów kontroli.

R. Cooper (1996b, c), obserwujący zmiany zachodzące w „szczyptych” przedsiębiorstwach, uważa natomiast, że włączenie tych specjalistów w proces zarządzania nie wyczerpuje roli współczesnej rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie. Widzi on potrzebę decentralizacji funkcji rachunkowości zarządczej oraz zwiększenia roli pracowników operacyjnych w dostarczaniu informacji. Konsekwencją tych procesów jest zmniejszenie liczby praktyków rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie z jednoczesnym szerszym wykorzystaniem informacji rachunkowości zarządczej (Cooper, 1996b). Ten amerykański profesor rachunkowości zarządczej, ściśle współpracujący z menedżerami przedsiębiorstw w USA i Japonii, oparł swoją tezę i wnioski na obserwacji roli specjalistów rachunkowości zarządczej w jednostkach, w których wdrożono takie metody zarządzania kosztami, jak rachunek kosztów działań, system kosztów docelowych, rachunek redukcji kosztów wskutek realizacji koncepcji ciągłego doskonalenia, protokoły leczenia (w jednostkach służby zdrowia).

Stosowanie we współczesnych przedsiębiorstwach nowych metod zarządzania kosztami prowadzi, zdaniem R. Coopera (1996c, s. 35–36), do niżej wymienionych zmian w praktyce rachunkowości zarządczej.

1. Wraz ze wzrostem znaczenia zarządzania kosztami w przedsiębiorstwach, rośnie znaczenie rachunkowości zarządczej, ponieważ wiele metod zarządzania kosztami wykorzystuje informacje z systemu rachunkowości zarządczej. Jeśli stosowany dotychczas system nie jest w stanie dostarczyć potrzebnych danych, to występuje nacisk ze strony menedżerów na jego modernizację lub zmianę.

2. Umocnienie procesu zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie wymaga decentralizacji funkcji rachunkowości zarządczej. Gromadzenie informacji bezpośrednio przez pracowników, którzy je wykorzystują, a nie

przez pracowników działu rachunkowości, staje się coraz bardziej powszechne, zwłaszcza w japońskich przedsiębiorstwach oraz firmach zachodnich, zarządzających kosztami poprzez zarządzanie działaniami.

3. Często działy rachunkowości zarządczej spełniają w przedsiębiorstwach jedynie funkcję pomocniczą i monitorującą. W przypadku stosowania rachunku kosztów docelowych (np. w korporacji Nissan) informacja rachunkowości zarządczej odgrywa ważną rolę, a praktycy rachunkowości zarządczej mają stosunkowo małą rolę w całym procesie *target costing*, gdyż są włączeni w jego końcowy etap, tzn. są odpowiedzialni za zapewnienie spełnienia założeń warunkujących osiągnięcie docelowego kosztu produktu w fazie wytwarzania.

4. W jednostkach nieprodukcyjnych, np. w szpitalach, praktycy rachunkowości zarządczej mogą w stosunku do specjalistów podejmujących decyzje odgrywać rolę partnerską, a ich kluczowym zadaniem powinno być opracowywanie i wdrażanie nowych systemów informacyjnych w celu wsparcia zarządzania kosztami.

5. Wiele metod zarządzania kosztami wykorzystuje informacje spoza systemu rachunkowości zarządczej, np. z systemu sterowania produkcją. Realizacja zadań zarządzania kosztami wymaga bowiem zaangażowania w przedsiębiorstwie szerszego kręgu pracowników niż specjalistów ds. rachunkowości zarządczej.

6. Zmniejszone zapotrzebowanie na specjalistów rachunkowości zarządczej w jednostkach gospodarczych jest spowodowane również w pewnym stopniu komputeryzacją systemów rachunkowości zarządczej. Główną rolę tych pracowników postrzega się w projektowaniu i implementacji systemów gromadzenia i przetwarzania informacji, a nie w zbieraniu danych i dokonywaniu obliczeń.

Do wymienionych spostrzeżeń warto dodać trafną uwagę A. Bhimaniego (2003c, s. 5), że w środowisku rozwijającej się gospodarki cyfrowej, specjalistę w dziedzinie rachunkowości zarządczej musi charakteryzować nie tylko tradycyjny profesjonalizm, lecz musi on być osobą „świadomą” cyfrowo, tzn. odwołującą się do cyfrowych układów w odwzorowaniu zadań kierowniczych oraz łączącą symulacje z rzeczywistymi zdarzeniami i procesami w przedsiębiorstwie.

Ponadto należy podkreślić, że formułując swoją opinię, Cooper uwzględnił – jako jeden z nielicznych amerykańskich autorów – znaczenie specjalistów ds. rachunkowości zarządczej nie tylko w przedsiębiorstwach w USA, ale także w japońskich firmach. Rola rachunkowości zarządczej i jej praktyków w jednostkach gospodarczych poszczególnych krajów różni się bowiem w pewnym zakresie, gdyż jest uwarunkowana czynnikami kulturowymi, ekonomicznymi i społecznymi (zob. szerzej Currie, 1995; Keating, Ansari, 1997, s. 9; Ciambotti, Aureli, 2003).

Z argumentacji i wniosków Coopera wynika, że podziela on poglądy innych autorów, iż specjaliści rachunkowości zarządczej mogą odgrywać bardziej aktywną rolę w procesie zarządzania w bieżącej fazie rozwoju rachunkowości zarządczej, lecz takiej roli będą mogli sprostać tylko nieliczni z nich – pracownicy o najwyższych umiejętnościach i wiedzy.

Warta przytoczenia jest również oryginalna opinia H. T. Johnsona (1995) o znaczeniu współczesnej rachunkowości zarządczej i jej specjalistów, choć z pewnością nie jest ona akceptowana przez znaczną część zwolenników nowych metod rachunkowości zarządczej. Johnson, negatywnie oceniający przydatność dla potrzeb zarządzania po 1950 r. informacji płynących z systemów rachunkowości zarządczej, co podkreślano w rozdziale 1 niniejszej pracy, uzasadniał, że rachunkowość zarządcza może wejść na postępową drogę i odgrywać ważną rolę w XXI w., lecz pod warunkiem, że jej specjaliści:

1) przestaną się koncentrować – tak jak to czynili w przeszłości – na ustalaniu i przedstawianiu w wewnętrznych sprawozdaniach wielkości finansowych, zwłaszcza dotyczących kosztów, aby kierownicy mogli odczytać z nich przydatne im informacje;

2) będą się kierować w swojej działalności w przedsiębiorstwach pytaniem „w jaki sposób powinniśmy poprawić to, co robimy”, zamiast stawiać dotychczasowe pytanie: „jak możemy spowodować, aby informacje finansowe były bardziej przydatne do podejmowania decyzji w jednostce gospodarczej”;

3) będą skupiać swoje wysiłki na tworzenie kanałów, poprzez które kierownicy i inni pracownicy przedsiębiorstwa mogą dowiadywać się bezpośrednio o jego celu i metodach wykonywania operacji.

Johnson (1995, s. 18) dostrzegł możliwość zmiany sposobu pracy współczesnych praktyków rachunkowości zarządczej, prowadzącej do opracowania przez nich „języka” informowania o celach i metodach wykonywania operacji w przedsiębiorstwie, poprzez analizę działań zgodną z zasadami rachunku kosztów działań (ABC). Zastosowanie rachunku ABC, traktowanego jako sposobu poprawy pomiaru kosztów i wyników, nie jest jednak wystarczające. Zdaniem Johnsona (1995, s. 15–16), jest konieczna zmiana sposobu postrzegania świata przez księgowych i pracowników działu rachunkowości zarządczej, który jest przez nich odwzorowany za pomocą systemu podwójnej księgowości i stosowanych metod pomiaru wartości. Zamiast traktowania, w myśl filozofii Kartezjańskiej i Newtonowskiej, całości (uniwersum) jako kategorii równej sumie niezależnych części (obiektów), powinni oni przyjąć systemowe postrzeganie świata, opisujące rzeczywistość jako sieć wzajemnie powiązanych relacji, które powodują ciągle zmieniające się i ewoluujące uniwersum obiektów.

Praktycy rachunkowości zarządczej nie powinni zajmować się jedynie pomiarem finansowym wyników działalności przedsiębiorstwa (choć w różnych przekrojach i o różnym stopniu szczegółowości), lecz muszą dążyć do

opracowania i wdrożenia wzorców postępowania w przedsiębiorstwie, których przestrzeganie doprowadzi do możliwie najlepszych długookresowych wyników jego działalności. Pomocny w realizacji tak postrzeganych zadań specjalistów w dziedzinie rachunkowości zarządczej może być rachunek kosztów działań, który należy traktować nie tylko jako lepszą metodę pomiaru kosztów i ustalania wyników, lecz przede wszystkim jako podstawę do pozyskania wiedzy o procesach, obiektach i relacjach występujących w działalności danej jednostki gospodarczej.

Z argumentacji Johnsona wypływa wniosek, że rola współczesnej rachunkowości zarządczej powinna polegać na pozyskiwaniu i przekazywaniu kierownikom informacji o relacjach i procesach⁵³, które muszą oni uwzględniać przy podejmowaniu decyzji. Johnson nawołuje kierowników do zrezygnowania z zarządzania przez finansowe cele lub rezultaty, z którym wiąże się kontrolowanie poszczególnych części jednostki gospodarczej (ośrodków odpowiedzialności, konkretnych pracowników) dla zapewnienia osiągnięcia finansowych celów całej jednostki. Prowadzi to bowiem do suboptymalizacji w ramach kontrolowanych części przedsiębiorstwa oraz do utrwalania w jednostce atmosfery obawy i nieufności. Kierownicy, a także praktycy rachunkowości zarządczej, powinni – zamiast skupiania uwagi na osiąganiu finansowych wyników – koncentrować wysiłki na opracowaniu i stosowaniu wystandaryzowanych procesów w celu uzyskania dobrych długookresowych wyników.

Radykalne stwierdzenia Johnsona, oparte na wnikliwej analizie rozwoju rachunkowości zarządczej i koncepcji zarządzania na gruncie amerykańskim po drugiej wojnie światowej, wskazują na konieczność zasadniczej zmiany postaw i działania współczesnych specjalistów w dziedzinie rachunkowości zarządczej. Liczy się nie tyle wprowadzanie nowych czy nowoczesnych metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie, lecz ich właściwe wdrożenie i wykorzystanie w zarządzaniu.

Warunkiem koniecznym, aby praktycy rachunkowości zarządczej byli aktywnymi uczestnikami procesu zarządzania w jednostkach gospodarczych, jest posiadanie przez nich wiedzy i umiejętności nie tylko z zakresu rachunkowości zarządczej, lecz również z podstaw zarządzania, finansów i prawa oraz umiejętności przewidywania, oceny ryzyka i myślenia „w kategoriach strategicznych”. Wniosek taki wypływa z analizy wcześniej przytoczonych opinii najbardziej uznanych w świecie autorytetów w dziedzinie rachunkowości zarządczej. Opinie te w znacznym stopniu zostały sformułowane na podstawie wyników badań empirycznych.

⁵³ Przez „procesy” rozumie Johnson (1995, s. 18), w myśl koncepcji Deminga, ustalone wzorce zachowań i czynności w jednostce gospodarczej.

Ponadto, jak podkreślają M. Partridge i L. Perren (1997, s. 22), nie tylko pracownicy działów rachunkowości zarządczej, lecz księgowi w ogóle, muszą wykazywać się, oprócz wiedzy z zakresu rachunkowości i finansów, szerszą wiedzą o zasadach działalności gospodarczej i specyfice funkcjonowania jednostki gospodarczej, w której pracują, a także strategicznym nastawieniem podczas wykonywania swoich zadań. Opinia ta została potwierdzona, np. przez prawie 1200 dyplomowanych księgowych z Wielkiej Brytanii w dwóch badaniach ankietowych, przeprowadzonych w latach dziewięćdziesiątych przez Instytut Dyplomowanych Księgowych Anglii i Walii (ICAEW). Księgowi „zorientowani strategicznie” – jak zostali nazwani przez M. Partridge’a i L. Perrena (1997, s. 22) – muszą dostosowywać swoją wiedzę i sposób pracy do ciągle zmieniających się warunków otoczenia oraz być aktywnymi członkami strategicznego zespołu w jednostce gospodarczej. Taka postawa daje im szansę na to, że ich zadania nie zostaną przejęte przez innych specjalistów, np. analityków lub inżynierów z dyplomami MBA.

Wyniki wielu badań empirycznych, przeprowadzonych w ostatnich kilkunastu latach w różnych krajach, potwierdzają stopniowe zmiany zachodzące w praktyce rachunkowości – zarówno w zakresie zastosowania jej metod, jak i zadań oraz charakteru pracy specjalistów rachunkowości zarządczej (np.: Drury, Tayles, 1994; Innes, Mitchell, 1995; Innes i in., 2000; Burns, Scapens, 2000b; Guilding i in., 2000; Burns, Vaivio, 2001; Scapens i in. 2003; Sobańska, Wnuk, 1999, 2000a, b; Szychta, 2001b; Haldma, Lääts, 2002).

Ogólnie ujmując, choć nadal przeważa zastosowanie tradycyjnych systemów rachunku kosztów (pełnych i zmiennych), budżetowania operacyjnego i pomiaru krótkookresowych wielkości finansowych (np. koszty, marże brutto, wyniki finansowe ośrodków odpowiedzialności), to coraz bardziej zwiększa się zakres implementacji systemów i metod uznawanych za nowe lub nowoczesne, a także następują modyfikacje w sposobie wykorzystania danych tworzonych w dotychczasowych systemach rachunkowości zarządczej. Na przykład, zdaniem Scapensa i in. (2003, s. 2 i 29), zmiany obserwowane w przedsiębiorstwach w Wielkiej Brytanii (na podstawie ośmiu studiów przypadków oraz badań ankietowych przeprowadzonych w latach dziewięćdziesiątych XX w. i następnie w 2000 r.) nie polegają głównie na pełnym zastępowaniu jednych metod rachunkowości zarządczej innymi, lecz polegają przede wszystkim na zmianie sposobu, w jaki tradycyjne metody są wykorzystywane w przedsiębiorstwach.

Dziesięć metod rachunkowości zarządczej, uznanych za najważniejsze przez respondentów badania ankietowego w badanych przedsiębiorstwach w Wielkiej Brytanii, przedstawia tabela 2.3.

Tabela 2.3. Najważniejsze narzędzia i techniki rachunkowości zarządczej według oceny respondentów w Wielkiej Brytanii

Narzędzia/techniki	Zastosowanie (dane w %) w latach	
	1995–2000	2000–2005 ^a
1. Budżety operacyjne	82	76
2. Analiza odchyłeń	51	62
3. Budżetowanie kroczące	48	59
4. Strategiczna rachunkowość zarządcza	37	65
5. Rachunek kosztów standardowych	25	26
6. Globalne zarządzanie jakością	19	33
7. Rachunek wartości dodanej	17	39
8. Ekonomiczna wartość dodana	16	24
9. Zbilansowana karta wyników	13	31
10. Rachunek kosztów działań	11	39

^a Dane procentowe dla okresu 2000–2005 zostały określone na podstawie przewidywanej oceny ważności metod przez respondentów.

Źródło: opracowano na podstawie: Scapens i in. (2003), s. 25–26.

W przedsiębiorstwach objętych badaniem dominujące znaczenie miały tradycyjne metody rachunkowości zarządczej, lecz respondenci przewidywali zwiększenie skali zastosowania w pierwszym pięcioleciu XXI w. technik zaliczanych do strategicznej rachunkowości zarządczej⁵⁴, rachunku kosztów działań, globalnego zarządzania jakością oraz zbilansowanej karty wyników.

Do najważniejszych zaś zadań praktyków rachunkowości zarządczej w latach 1995–2000 respondenci⁵⁵ zaliczyli takie obowiązki, jak:

- ocena wyników jednostki gospodarczej (84%);
- kontrola kosztów i kontrola finansowa (80%);
- interpretowanie i przedstawianie rachunków decyzyjnych dla kierowników (74%);
- planowanie, sporządzanie i korygowanie budżetów (72%);
- interpretowanie informacji operacyjnych (66%);
- zwiększanie zysku (58%);
- projektowanie i wdrażanie nowych systemów informacyjnych (57%);
- wdrażanie strategii jednostki gospodarczej (56%);

⁵⁴ Wyniki innych badań ankietowych, tzn. dotyczących stopnia wdrożenia technik strategicznej rachunkowości zarządczej w dużych przedsiębiorstwach w Nowej Zelandii, Wielkiej Brytanii i Stanach Zjednoczonych (objęto badaniem 1292 przedsiębiorstwa; a otrzymano 314 odpowiedzi) wskazują, że nie występowały znaczne różnice w stopniu wdrożenia tych technik w przedsiębiorstwach wymienionych krajów, przy czym największą rolę odgrywały następujące techniki: ustalanie cen dla potrzeb strategicznych, analiza pozycji rynkowej konkurentów, ocena kosztów i wyników finansowych konkurentów (Guilding i in. 2000, s. 111 i 118).

⁵⁵ Ankiety skierowano w 2000 r. do 1000 członków organizacji CIMA, a odpowiedź otrzymano od 279 respondentów (Scapens i in., 2003, s. 3).

- obniżanie kosztów (53%);
- ocena i kontrola nakładów kapitałowych (50%).

J. Burns i R. W. Scapens (2000), R. W. Scapens i in. (2003) przekonują, że następuje zmiana sposobu wykorzystania klasycznych metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach, na co ma wpływ wprowadzenie nowego podejścia do kontroli działalności. Metody i informacje z systemu rachunkowości przestają służyć głównie do monitorowania każdego ośrodka odpowiedzialności i tworzenia raportów finansowych dla ośrodków, a następnie dla całego przedsiębiorstwa. Procesowe organizowanie działalności i zastosowanie zasady odpowiedzialności za wyniki każdego procesu powodują, że rachunkowość zarządcza w praktyce staje się coraz bardziej skoncentrowana na wsparciu podejmowania decyzji i pracy zespołowej. Specjaliści rachunkowości zarządczej pracują przy kierownikach (liderach procesów), integrując działania operacyjne i wyniki finansowe ze strategią przedsiębiorstwa (Scapens i in., 2003, s. 31–32).

Za najważniejsze atrybuty takich współczesnych specjalistów rachunkowości zarządczej respondenci uznali następujące ich umiejętności (Scapens i in., 2003, s. 27):

- zdolności analityczne i interpretacyjne (81%);
- szeroka wiedza o biznesie (65%);
- umiejętność pracy zespołowej (62%);
- komunikacja słowna (60%);
- integracja finansowych i niefinansowych informacji (58%);
- wiedza w zakresie technologii informacyjnej (55%);
- zachowania profesjonalne i etyczne (55%).

Wskazano również, że w związku z rozwojem technologii informacyjnej większego znaczenia nabierają wiedza i umiejętności dotyczące obsługi i wykorzystania informatycznych systemów rachunkowości, a mniejszego bezpośrednio komunikacja werbalna, gdyż w przyszłości większa część informacji będzie komunikowana elektronicznie.

Praktycy rachunkowości zarządczej w USA, którzy byli objęci badaniem ankietowym, przeprowadzonym pod koniec lat dziewięćdziesiątych XX w. przez Instytut Specjalistów Rachunkowości Zarządczej (IMA), uznali obsługę systemów i operacji komputerowych za jedną z kluczowych czynności zawodowych. Około 51% badanych uważało, że znaczenie tych czynności istotnie wzrośnie w przyszłości. Dwoma innymi czynnościami uznanymi za bardzo ważne ówczesnie i w przyszłości, były: kontrola rentowności według produktów i klientów oraz analizy ekonomiczne i finansowe (Selto, Widener, 2004, s. 13).

Należy także podkreślić, że zwiększające się zastosowanie technologii baz danych w jednostkach gospodarczych zmienia rolę specjalistów rachunkowości zarządczej z „dostawców informacji” dla potrzeb zarządzania na „klientów” systemu informacyjnego. Ze względu na łatwy dostęp do informacji z bazy danych za pomocą sieci i komputerów osobistych, kierownicy

mogą bieżąco monitorować faktycznie osiągnięte wyniki zarządzanych przez siebie ośrodków odpowiedzialności lub procesów, nie czekając na sporządzenie raportów wewnętrznych po zakończeniu okresu (np. miesiąca, kwartału), dokonywane przez pracownika działu rachunkowości zarządczej. W warunkach zastosowania baz danych, zadaniem specjalistów rachunkowości zarządczej staje się właściwe zaprojektowanie i aktualizowanie struktury wewnętrznych sprawozdań, a nie ich okresowe sporządzanie. Raporty są bowiem łatwo generowane w systemie informacyjnym i dostępne zainteresowanym osobom w przedsiębiorstwie. Specjaliści ci muszą dbać o to, aby informacje z systemu rachunkowości były właściwie wykorzystane przez kierowników i innych wewnętrznych użytkowników (Scapens i in., 2003, s. 8–9).

Innym kluczowym zadaniem współczesnych specjalistów w dziedzinie rachunkowości zarządczej jest powiązanie miesięcznych, wewnętrznych sprawozdań z szerszym zbiorem informacji dostępnych zarządowi i innym kierownikom jednostki gospodarczej. Zbiór ten tworzą w coraz to większej liczbie przedsiębiorstw dane finansowe i niefinansowe oraz wskaźniki dokonań krótko- i długookresowych. Specjalista rachunkowości zarządczej musi dokonać integracji szerokiego spojrzenia na jednostkę gospodarczą z węższym finansowym ujęciem, uwzględnianym w rachunkach decyzyjnych kierowników. W tym celu jest konieczne, aby dysponował obszerną wiedzą o działalności jednostki gospodarczej.

Oznacza to, że współcześni praktycy rachunkowości zarządczej pełnią odmienną rolę od tradycyjnej funkcji realizowanej w przeszłości, polegającej na monitorowaniu i kontroli krótkookresowych wyników, z głównym zainteresowaniem kontrolą kosztów. W wielu przedsiębiorstwach, które zostały objęte badaniami przez Scapensa i in. (2003, s. 15), dla pełniących taką rolę specjalistów wprowadzono tytuł zawodowy analityka finansowego, doradcy gospodarczego lub konsultanta procesu.

Kształtowanie się nowej roli i zadań charakteryzowanych specjalistów następuje zwłaszcza w przedsiębiorstwach zorganizowanych procesowo. Każdy bowiem proces jest wspierany przez jednego lub kilku pracowników, dysponujących wiedzą z zakresu rachunkowości zarządczej, działalności operacyjnej jednostki gospodarczej oraz biznesu w ogóle, których nazwano „hybrydowymi” księgowymi („*hybrid*” *accountants*). Są oni umiejscowieni w obszarze określonego procesu, gdzie pracują co najmniej trzy dni w tygodniu, współpracując z liderem procesu. Pozostały czas pracy w tygodniu (1–2 dni) spędzają w dziale rachunkowości, gdzie mają dodatkowe biurka do pracy (Burns, Scapens, 2000b, s. 4).

Do zadań księgowych „hybrydowych” należą np. następujące działania (Scapens, 2004, s. 5):

- ocena finansowych konsekwencji podejmowanych decyzji operacyjnych;
- rozpatrywanie zagadnień podatkowych o charakterze krótkookresowym;

- uwzględnienie w decyzjach krótkookresowych skutków zmian kursów walut;
- ustalanie nowych kontraktów (np. dotyczących dostaw);
- wspieranie prac w zakresie badań i rozwoju;
- asystowanie przy zawieraniu umów licencyjnych.

„Hybrydowi” księgowi pełnią przede wszystkim funkcję konsultantów kierowników i wykonawców danego procesu. Są aktywnymi członkami wielofunkcyjnego zespołu, wspierając innych w podejmowaniu decyzji oraz integrując wyniki działań operacyjnych i informacji z systemu rachunkowości z planami i celami strategicznymi jednostki gospodarczej.

Wydaje się, że „hybrydowi” księgowi mogą być takimi specjalistami w jednostkach gospodarczych, którzy w znacznym stopniu są w stanie spełnić przytoczone wcześniej postulaty H. T. Johnsona. Rachunkowość zarządcza w procesowo zorganizowanych jednostkach gospodarczych staje się zaś funkcją – tak jak oceniał R. Cooper – coraz bardziej zdecentralizowaną, a także działalnością coraz bardziej zorientowaną na strategiczne cele jednostek gospodarczych.

2.2.2. Strategiczna rachunkowość zarządcza a zarządzanie kosztami

2.2.2.1. Zarys kształtowania się koncepcji strategicznej rachunkowości zarządczej

Rozwój koncepcji zarządzania strategicznego⁵⁶ oraz wzrost roli strategii i zarządzania strategicznego w praktyce jednostek gospodarczych w ostatnich dwóch dekadach XX w. stanowiły podstawę do reorientacji koncepcji i systemów rachunkowości zarządczej, co znalazło wyraz w dążeniu do kształtowania strategicznej rachunkowości zarządczej (SRZ).

Strategiczna rachunkowość zarządcza jest przeciwstawiana operacyjnej, zwanej też konwencjonalną, rachunkowości zarządczej, pozostającej w służbie zarządzania operacyjnego.

⁵⁶ Zarządzanie strategiczne obejmuje planowanie strategiczne i kontrolę strategiczną oraz wszystkie te zadania, które wiążą się bezpośrednio z realizowaniem strategii i występują – z punktu widzenia sekwencji czasowej – między planowaniem a kontrolą (Jeżak, 1990, s. 33). „Zarządzanie strategiczne zmierza do zapewnienia przetrwania i rozwoju organizacji w dłuższym horyzoncie. W odróżnieniu od zarządzania operacyjnego, jest ono zorientowane długofalowo i koncentruje się na zewnętrznych czynnikach i warunkach wpływających na funkcjonowanie organizacji i jej efektywność” (Bielski, 2002, s. 167). Wzorce zarządzania strategicznego najwcześniej rozwijane opierały się na podejściu mechanistycznym. Współczesne propozycje ujęcia procesów formułowania strategii oraz jej implementacji przesuwają akcent ze strategicznego wyboru na strategiczne zarządzanie zmianami, co określa się podejściem organicznym (zob. Jeżak, 2004).

Konieczność strategicznej orientacji rachunkowości dostrzegli najwcześniej japońscy praktycy i teoretycy rachunkowości oraz zarządzania, opracowując i doskonaląc od końca lat sześćdziesiątych XX w. metody wspomagające zarządzanie kosztami japońskich przedsiębiorstw w długim okresie (por. np. Sakurai, 1997).

Termin *strategic management accounting* (strategiczna rachunkowość zarządcza) został wprowadzony do literatury przez K. Simmondsa w 1981 r. Twierdził on, że jest to dziedzina szybko rozszerzająca się w praktyce, a polega na „dostarczaniu i analizowaniu danych o jednostce gospodarczej i jej konkurentach, które są wykorzystywane do sformułowania i monitorowania strategii jednostki” (Simmonds, 1981, s. 26). Jego zdaniem, projektowanie i implementacja systemów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach, które zapewniają regularne gromadzenie danych porównawczych o kosztach, cenach i rozmiarach działalności konkurentów, będą odpowiedzią na potrzeby informacyjne strategicznego zarządzania przedsiębiorstwami.

Mimo że K. Simmonds nie sformułował spójnej koncepcji strategicznej rachunkowości zarządczej, a jego stwierdzenie o szybkim rozprzestrzenianiu się jej zastosowania w praktyce na początku lat osiemdziesiątych było zbyt optymistyczne, to autor ten dostrzegł konieczność rozszerzenia zakresu informacji dostarczanych przez systemy rachunkowości zarządczej, zanim jeszcze R. Kaplan (1984b), H. T. Johnson i R. Kaplan (1987) ogłosili tezę o utracie istotności przez rachunkowość zarządczą dla potrzeb zarządzania. Propozycja Simmondsa stanowiła punkt wyjścia do szeregu prób zdefiniowania istoty strategicznej rachunkowości zarządczej oraz trwającej od końca lat osiemdziesiątych do dziś dyskusji, toczącej się na łamach czasopism i w monografiach naukowych, na temat struktury koncepcyjnej (pojęciowej) tej rachunkowości⁵⁷.

Strategiczna rachunkowość zarządcza zyskała rozgłos jako nowy szereg technik i podejść opracowanych w celu odzyskania przez rachunkowość zarządczą utraconej istotności w procesach zarządzania (Roslender, Hart, 2003, s. 256).

W tabeli 2.4 zamieszczono najważniejsze definicje strategicznej rachunkowości zarządczej lub strategicznego zarządzania kosztami, utożsamianego niekiedy z SRZ, ujmując je według kolejności chronologicznej ich sformułowania.

⁵⁷ Spośród publikacji anglojęzycznych na szczególną uwagę zasługują następujące pozycje: Bromwich (1990), Ward (1992), Shank, Govindarajan (1992, 1993), Kawada, Johnson (1993), Wilson (1995), Roslender (1995), Lord (1996), Tomkins, Carr (1996), Dixon, Smith (1997), Guilding i in. (2000). Charakterystykę i porównanie atrybutów strategicznej i operacyjnej rachunkowości zarządczej zawierają m. in. następujące krajowe opracowania: Sobańska (1999, 2003b), Nowak (2000), Michalak (2002), Stróżyński (2003). Problematyki strategicznej rachunkowości zarządczej dotyczą również: *Informacja...* (2003); Nita (2005).

Tabela 2.4. Zestawienie definicji strategicznej rachunkowości zarządczej

Autor(-orzy)	Definicja
K. Simmonds (1981, s. 26)	Strategiczna rachunkowość zarządcza – „dostarczanie i analiza danych przez rachunkowość zarządczą o jednostce gospodarczej i jej konkurentach, które są wykorzystywane do opracowania i monitorowania strategii jednostki; zwłaszcza dotyczy to danych o relatywnych wielkościach i tendencjach odnoszących się do kosztów i cen, rozmiarów działalności, udziału w rynku, przepływów pieniężnych oraz wymaganego zapotrzebowania na całkowite zasoby jednostki”.
M. Bromwich (1990, s. 28)	Strategiczna rachunkowość zarządcza obejmuje „dostarczanie i analizowanie informacji finansowych o rynkach produktów przedsiębiorstwa, o kosztach ponoszonych przez konkurentów i strukturach ich kosztów, a także monitorowanie strategii przedsiębiorstwa i jego konkurentów na tych rynkach, przez dużą liczbę okresów”.
J. K. Shank (1989), J. K. Shank, V. Govindarajan (1992, 1993)	Strategiczne zarządzanie kosztami – „wykorzystanie przez kierowników informacji o kosztach bezpośrednio dotyczących jednej lub większej liczby faz w obejmującym cztery fazy cyklu zarządzania strategicznego” (Shank, 1989, s. 50). Oznacza ono dogłębne zrozumienie struktury kosztów przedsiębiorstwa dla potrzeb realizacji strategii trwałej przewagi konkurencyjnej przedsiębiorstwa.
K. Ward (1992, s. 1)	Strategiczna rachunkowość zarządcza jest „rachunkowością zarządczą stosowaną w kontekście formułowanych i wdrażanych przez jednostkę strategii”, tzn. „rachunkowością dla potrzeb zarządzania strategicznego”.
M. Kawada, D. F. Johnson (1993)	Strategiczna rachunkowość zarządcza jest „metodą zastosowania planów zarządu dzięki wykorzystaniu koncepcji i narzędzi rachunkowości w celu efektywnego dostosowywania przedsiębiorstwa do ciągle zmieniającego się zewnętrznego otoczenia biznesowego” (s. 62). Kluczowymi wymogami dla ukształtowania właściwej struktury strategicznej rachunkowości zarządczej są: <ul style="list-style-type: none"> ● przyjęcie holistycznego podejścia, ● rozszerzenie i wzmocnienie zewnętrznie zorientowanych procesów przedsiębiorstwa, ● rozpoczynanie od planowania produktu, ● funkcjonalne zintegrowanie produkcji i rachunkowości (s. 60).
R. M. S. Wilson (1995, s. 162)	„Strategiczna rachunkowość zarządcza jest podejściem do rachunkowości zarządczej, które bezpośrednio naświetla strategiczne sprawy i relacje. Stawia ono rachunkowość zarządczą w szerszym kontekście, w którym informacje finansowe są wykorzystywane do opracowania lepszych strategii jako środków osiągnięcia trwałej przewagi konkurencyjnej”.
R. Dixon, D. R. Smith (1997, s. 15 i 19)	Strategiczna rachunkowość zarządcza stanowi poszerzenie zakresu rachunkowości zarządczej o element, który definiuje się następująco: „dostarczanie i analiza informacji odnoszących się do wewnętrznej działalności przedsiębiorstwa oraz działalności jego konkurencji, a także do obecnych i przyszłych trendów rynkowych w celu wsparcia procesu oceny strategii przedsiębiorstwa”. Jest ona procesem, „który można podzielić na cztery etapy:

Autor(-orzy)	Definicja
	<ul style="list-style-type: none"> ● identyfikacja strategicznych segmentów przedsiębiorstwa, ● strategiczna analiza kosztów, ● strategiczna analiza rynku, ● ocena strategii”.
I. Sobańska (1999, s. 13)	„Przez strategiczną rachunkowość zarządczą rozumie się obszar rachunkowości zarządczej, który <i>explicite</i> jest nakierowany na objaśnianie problemów decyzji strategicznych. Jej informacje powinny umożliwić rozwój bardziej efektywnych strategii zapewniających osiągnięcie przez firmę przewagi konkurencyjnej w długim okresie”.
<i>Official Terminology</i> , CIMA (2000, s. 50)	Strategiczna rachunkowość zarządcza to „forma rachunkowości zarządczej, która kładzie nacisk na informacje wiążące się z czynnikami zewnętrznymi wobec przedsiębiorstwa, informacje niefinansowe oraz generowane wewnętrznie w przedsiębiorstwie”.
R. Roslender, S. J. Hart (2003, s. 255–256)	„Strategiczna rachunkowość zarządcza jest traktowana jako ogólne podejście do rachunkowości dla potrzeb strategicznego pozycjonowania. Jest ona definiowana jako próba zintegrowania rozwiązań z zakresu rachunkowości zarządczej i zarządzania marketingowego ze strukturą zarządzania strategicznego”.

Źródło: opracowanie własne na podstawie cytowanych pozycji literatury.

W nawiązaniu do definicji SRZ, sformułowanej przez K. Simmonsa, należy podkreślić, że autor nie miał na myśli jedynie konieczności przededefiniowania planowania działalności jednostki gospodarczej oraz funkcji marketingu w celu zastosowania SRZ. Uważał on, iż dużego znaczenia nabierają umiejętności specjalistów ds. rachunkowości zarządczej, których zadaniem staje się szacowanie danych dotyczących działalności gospodarczej konkurentów. Dla realizacji zadań SRZ Simmonds (1981, s. 27–28) proponował wprowadzenie pewnych zmian i dodatkowych elementów do systemów tradycyjnej rachunkowości zarządczej, np. przedstawianie, obok danych w budżetach przedsiębiorstwa, wielkości dotyczących konkurentów, monitorowanie zmiany pozycji konkurencyjnej przedsiębiorstwa jako rezultatu ponoszenia nakładów kapitałowych lub decyzji w zakresie cen produktów.

Według rozumienia SRZ, zaproponowanego przez M. Bromwicha (1990), zewnętrzna orientacja strategicznej rachunkowości zarządczej, tj. „wyjście” rachunkowości zarządczej poza granice przedsiębiorstwa, umożliwi mu bezpośrednie spełnienie globalnych wyzwań występujących na rynkach produktów. Ważną rolę w kształtowaniu SRZ ma odgrywać rachunek kosztów atrybutów (*attribute costing*), który łączy atrybuty produktu z kosztami poprzez przypisanie kosztów do konkretnych charakterystyk produktu. W myśl tej koncepcji wyroby gotowe są traktowane jako wiązka atrybutów.

Centralne miejsce przy formułowaniu strategii przedsiębiorstwa, dotyczącej jego dostosowania się do potrzeb rynku oraz dywersyfikacji produktów, powinny zajmować atrybuty dostarczane przez produkty, które są wyceniane na rynku. Charakterystyki produktów przesądzają bowiem o wartości produktów, a na dobrze zorganizowanym rynku utrzymają się tylko te wyroby i usługi, które dostarczają maksymalnej ilości określonej wiązki atrybutów, za kwotę środków pieniężnych, którą konsument życzy sobie wydać.

M. Bromwich (1990) przekonywał o tym, że informacje konieczne do zdefiniowania i realizacji strategii mogłyby być dostarczane przez dział rachunkowości, gdyby specjaliści w dziedzinie rachunkowości postrzegali rzeczywistość w kategoriach strategicznych. Argumentował on, iż specjaliści ci mogą mieć decydujące znaczenie zarówno w formułowaniu, jak i monitorowaniu strategii przedsiębiorstwa.

J. K. Shank i V. Govindarajan (1992, 1993) są autorami koncepcji strategicznego zarządzania kosztami, która – jak oni uważają – jest rezultatem połączenia trzech narzędzi zaczerpniętych z dziedziny zarządzania strategicznego, tj. analizy:

- 1) łańcucha wartości;
- 2) strategicznego pozycjonowania;
- 3) czynników determinujących koszty działalności.

Zdaniem tych autorów, strategiczne zarządzanie kosztami jest koncepcją skupiającą uwagę na relacji między strategią a rachunkowością zarządczą. Uznając, iż głównym celem rachunkowości zarządczej jest ułatwianie opracowania i implementacji strategii jednostki gospodarczej, objaśnili oni rolę, jaką odgrywa rachunkowość zarządcza w czterech fazach zarządzania strategicznego, tj. w fazie:

- 1) formułowania strategii;
- 2) komunikowania strategii;
- 3) implementacji strategii oraz
- 4) monitorowania etapów jej wdrożenia i stopnia realizacji celów strategicznych.

W każdej z tych faz znajdują zastosowanie trzy wymienione typy analizy.

W koncepcji zaproponowanej przez Shanka i Govindarajana (1993) centralne miejsce zajmuje termin „pozycjonowanie strategiczne” i koncepcja łańcucha wartości, zdefiniowane przez Portera (1985). Uważają oni, że perspektywa łańcucha wartości w odniesieniu do strategicznego zarządzania kosztami wymaga, aby przedsiębiorstwa analizowały swoje produkty w całym łańcuchu działań tworzących wartość oraz generowały informacje w systemie rachunkowości, umożliwiające poprawę rezultatów wewnętrznego zarządzania kosztami. W myśl tej koncepcji, bardzo ważną rolę odgrywa koncentracja nie tylko na konkurencji, lecz także na relacjach, jakie mają przedsiębiorstwa ze swoimi dostawcami jako ogniwami w łańcuchu kreowania wartości.

K. Ward (1992, s. 33), brytyjska autorka jednej z najwcześniejszych monografii na temat SRZ, podkreśla, iż rachunkowość zarządcza może mieć istotne znaczenie dla procesu strategicznego zarządzania, jeśli będzie dostarczać w odpowiednim czasie informacji dostosowanych do potrzeb określonego szczebla decyzyjnego w przedsiębiorstwie. System SRZ musi zatem być ściśle związany z różnego typu decyzjami strategicznymi oraz ze zmieniającymi się metodami zarządzania strategicznego.

Z kolei R. M. S. Wilson (1995, s. 162–165), interpretujący SRZ jako podejście do rachunkowości zarządczej o szerokim kontekście, w którym informacje finansowe są wykorzystywane przy formułowaniu strategii prowadzących do osiągnięcia przewagi konkurencyjnej przedsiębiorstwa, nawiązuje do koncepcji strategicznego zarządzania kosztami Shanka i Govindarajana. Uważa on, że odmianą strategicznej rachunkowości zarządczej jest strategiczne zarządzanie kosztami (SZK), które objaśnił następująco: „Strategiczne zarządzanie kosztami ustawicznie dąży do obniżki kosztów jednostkowych w realnych terminach przez długi okres. Kierownicy zaczynają zarządzać kosztami w sposób strategiczny wtedy, gdy poznają znaczące koszty przedsiębiorstwa, a następnie podejmą starania w celu ich obniżki”.

Traktowanie strategicznego zarządzania kosztami jako odmiany SRZ nie wydaje się właściwe. Choć te obszary problemowe są ze sobą ściśle związane, to SZK jest domeną menedżerów, a SRZ – dziedziną zadaniową tych specjalistów w jednostce gospodarczej, którzy wspierają kierowników w zarządzaniu strategicznym. SRZ dostarcza narzędzi przydatnych do SZK, ale także do zarządzania zgodnie z innymi koncepcjami, np. z koncepcją *Value-Based Management* (VBM).

Strategiczna rachunkowość zarządcza jest odróżniana od rachunkowości zarządczej służącej głównie potrzebom zarządzania operacyjnego, zwanej niekiedy konwencjonalną rachunkowością zarządczą. Syntetyczne charakterystyki obydwu obszarów rachunkowości zarządczej sformułowali w 1993 r. R. M. S. Wilson i W. F. Chua. Zestawienie tych charakterystyk przedstawia tabela 2.5 (zob. również Sobańska, 1999, s. 13).

Zdaniem cytowanych autorów, konwencjonalna rachunkowość zarządcza przyjmuje orientację historyczną, połączoną z koncentracją zainteresowania na pojedynczych decyzjach i okresach sprawozdawczych oraz na wyodrębnionych jednostkach. Strategiczna rachunkowość zarządcza jest natomiast zorientowana na przyszłość, spójność działań o charakterze mikro- i makroekonomicznym oraz powiązanie decyzji krótko- i długookresowych. Ponadto kładzie nacisk na pozycję rynkową danego przedsiębiorstwa w porównaniu do sytuacji konkurentów w kontekście sekwencyjnych decyzji w długim okresie.

Tabela 2.5. Cechy konwencjonalnej i strategicznej rachunkowości zarządczej

Cechy rachunkowości zarządczej konwencjonalnej	Cechy rachunkowości zarządczej strategicznej
<ul style="list-style-type: none"> ● zorientowana historycznie ● pojedyncze jednostki ● pojedyncze okresy ● pojedyncze decyzje ● introspektywna ● skoncentrowana na produkcji ● uwzględnia działania już występujące ● reaktywna ● zaprogramowana ● nie zauważa powiązań ● zorientowana na dane ● oparta na istniejących systemach ● tworzona przy uwzględnieniu konwencji 	<ul style="list-style-type: none"> ● zorientowana prospektywnie ● relatywne jednostki ● wielookresowość ● sekwencje, wzorce ● patrząca na zewnątrz ● skoncentrowana na konkurencji ● rozpatruje możliwości działań ● proaktywna ● niezaprogramowana ● uwzględnia powiązania ● zorientowana na informacje ● nieograniczana przez istniejące systemy ● ignorująca konwencje

Źródło: R. M. S. Wilson, W. F. Chua, *Managerial Accounting: Method and meaning*, 2nd ed., Chapman and Hall, s. 530, cyt. za: Wilson (1995), s. 163.

Należy podkreślić, że niektóre charakterystyki konwencjonalnej rachunkowości zarządczej zostały zbyt kategoricznie wyrażone. Nie jest ona w pełni zorientowana historycznie, gdyż wspiera zarządzanie operacyjne, dotyczące nie tylko spraw bieżących, lecz odnoszących się do przyszłości, choć niezbyt odległej. Bardziej adekwatną cechą konwencjonalnej rachunkowości zarządczej jest orientacja na krótki okres działalności jednostki gospodarczej (tj. miesiąc, kwartał, rok). Ponadto, główną, lecz nie wyłączną dziedziną jej zainteresowania jest proces wytwarzania produktów, dlatego cecha „skoncentrowana na produkcji”, sformułowana w tabeli 2.5, powinna zostać zastąpiona określeniem „skoncentrowana głównie na produkcji”.

Istotny wkład do objaśnienia istoty rachunkowości zarządczej wniósł także R. Roslender (1995), który zastosował najpierw szerokie określenie „rachunkowość dla strategicznego pozycjonowania” w celu objęcia nim zbioru metod rachunkowości zarządczej tak zaprojektowanych, aby były pomocne kierownikom wyższych szczebli zarządzania w osiągnięciu i utrzymaniu przewagi konkurencyjnej przedsiębiorstwa. Do tego zbioru zaliczył techniki oparte na działaniach (tzw. rachunkowość działań), strategiczną rachunkowość zarządczą i rachunek dla potrzeb zaawansowanej technologii produkcji (tj. takie techniki, jak: JIT, TQM i rachunkowość przerobu).

Strategiczna rachunkowość zarządcza stanowi zatem ogólne podejście do rachunkowości zarządczej dla potrzeb strategicznego pozycjonowania. Obejmuje ona – zdaniem R. Roslendera i S. J. Hart (2003, s. 259) – koncepcję przewagi konkurencyjnej M. Portera (1985), a zwłaszcza metodę strategicznej

analizy kosztów, rachunek kosztów docelowych i rachunek kosztów cyklu życia. Wszystkie te koncepcje są silnie związane z zarządzaniem marketingowym. Ponadto, autorzy ci uznali rachunek kosztów atrybutów, zaproponowany przez M. Bromwicha (1990), za główne koncepcyjne osiągnięcie SRZ. Rachunek ten, niestety, nie znalazł dotychczas zastosowania w praktyce (por. Guilding i in., 2000, s. 125–126).

Podejście cytowanych autorów do SRZ jest z jednej strony zbieżne z koncepcją strategicznego zarządzania kosztami Shanki i Govindarajana (1993), ze względu na odwołanie się do terminu „pozycjonowanie strategiczne”, zaczerpniętego z koncepcji Portera. Z drugiej strony zaś ma ono szerszy wymiar, gdyż zwraca uwagę na silny związek rachunkowości zarządczej z marketingiem.

Roslender i Hart (2003, s. 256) podkreślają, iż kluczowe znaczenie dla rozwoju SRZ w praktyce powinny mieć dobrze określone w przedsiębiorstwie wzorce interfunkcjonalnej współpracy między specjalistami rachunkowości zarządczej i kierownikami komórek marketingu. W badaniach empirycznych, obejmujących 10 przedsiębiorstw, cytowani autorzy wykazali potrzebę włączenia do rachunkowości zarządczej określonego zakresu wiedzy z marketingu, co wcześniej sugerował K. Simmonds (1981), a następnie proponowali Bromwich (1993) i Wilson (1995).

Z kolei, zdaniem R. Dixona i D. R. Smitha (1997, s. 36), niektóre z zadań SRZ są już realizowane w różnych komórkach przedsiębiorstw (np. w marketingu) i w takim przypadku rola specjalisty w dziedzinie strategicznej rachunkowości zarządczej będzie sprowadzać się do rewizji wyników i sprawdzania, czy przyjęte założenia i zgromadzone dane są właściwe.

Należy dodać, że SRZ może dostarczyć danych także dla potrzeb rachunku ekologicznego i sporządzania sprawozdań środowiskowych, tj. raportów zarządów informujących o wykorzystaniu i sposobie użycia przez przedsiębiorstwo zasobów naturalnych (zob. np. Smith, 1997). Strategiczne ukierunkowanie rachunkowości zarządczej jest zatem spójne z rozwojem koncepcji i praktyki rachunkowości środowiskowej (*environmental accounting*).

Strategiczna orientacja rachunkowości zarządczej przejawia się w praktyce w zmianie roli współczesnych specjalistów rachunkowości zarządczej. Tak jak już wcześniej wspomniano, specjaliści ci są coraz bardziej włączani we wszystkie etapy decyzji kierowniczych w jednostce gospodarczej, w tym decyzji strategicznych. Ponadto, w świetle przedstawionych opinii nasuwa się wniosek, iż wykonanie zadań strategicznej rachunkowości zarządczej może wymagać zaangażowania – oprócz specjalistów w dziedzinie rachunkowości – pracowników różnych działów funkcjonalnych w przedsiębiorstwie.

Poza dążeniem wielu autorów do objaśnienia istoty i struktury SRZ, inni teoretycy podważali sens wyróżnienia SRZ jako odrębnej dziedziny lub

szczególne podejścia do rachunkowości zarządczej. Na przykład, B. R. Lord (1996, s. 364) uznała, że – mimo dużego zainteresowania, jakie zdobyła strategiczna rachunkowość zarządcza – jest ona „wymysłem akademickiej wyobraźni”. Autorka oparła swoją ocenę na obserwacji narzędzi stosowanych w przedsiębiorstwie Cyclemakers, podobnych do technik zaliczanych do SRZ, które były tam skutecznie stosowane przez dział marketingu, bez zaangażowania specjalistów do spraw rachunkowości zarządczej.

Niechętni wobec SRZ byli również niektórzy autorzy niemieccy. Na przykład, w 1998 r. A. Baden zarzucał SRZ, iż zadania, które się jej wyznacza, wypełnia dynamiczny rachunek kosztów. P. Horváth i A. Brokemper (1998) proponowali zaś stosować – jako bardziej prawidłową – nazwę „rachunkowość zarządcza zorientowana strategicznie”, zamiast SRZ – m. in. z tego powodu, że w dziedzinie rachunkowości zarządczej nie ma metody, która jest całkowicie zorientowana strategicznie. Większość jej metod można zastosować zarówno na poziomie strategicznym, jak i operacyjnym (zob. szerzej Michalak, 2002, s. 124).

Przytoczone wcześniej definicje (tabela 2.4) i opinie pozwalają wnioskować, że nie zostało uzgodnione powszechnie akceptowane rozumienie terminu „strategiczna rachunkowość zarządcza”. Określenie to jest stosowane w literaturze przedmiotowej w ścisłym i ogólnym znaczeniu. Ma on znaczenie ścisłe, gdy konotuje integrację wewnętrznych, finansowych i niefinansowych informacji powstających w systemie rachunkowości zarządczej przedsiębiorstwa z informacjami zewnętrznymi, pochodzącymi z jego otoczenia, które są wykorzystywane w procesie zarządzania strategicznego.

Ważnymi aspektami strategicznej rachunkowości zarządczej, uwzględnianymi przy próbach ścisłego jej zdefiniowania, są następujące kwestie:

1) nastawienie na zbieranie i analizę informacji o konkurentach danej jednostki gospodarczej;

2) dobór i zastosowanie odpowiednich metod z zakresu rachunkowości zarządczej i marketingu, w zależności od przyjętej strategii jednostki gospodarczej;

3) wykorzystanie możliwości obniżki kosztów na skutek realizacji koncepcji ciągłego doskonalenia, wspieranej np. za pomocą analizy łańcucha wartości, optymalizacji czynników kosztotwórczych, rachunku kosztów docelowych;

4) zastosowanie finansowych i niefinansowych miar wyników w celu monitorowania usprawnień w różnych obszarach działalności jednostki.

W sensie ogólnym strategiczna rachunkowość zarządcza oznacza natomiast zbiór metod wykorzystywanych w zarządzaniu kosztami, przychodami i wynikami w przedsiębiorstwach, takich jak: rachunek kosztów cyklu życia, analiza łańcucha wartości, rachunek kosztów docelowych, techniki

rachunkowości zarządczej uwarunkowane działaniami, rachunek kosztów jakości, zbilansowana karta wyników i in.

Zdaniem autorki, brak powszechnie uznanego rozumienia pojęcia „strategiczna rachunkowość zarządcza” jest związany w znacznym stopniu z faktem, iż jest ona kształtowana w zróżnicowany sposób w jednostkach gospodarczych. Sposób ten zależy od specyfiki jednostki oraz szeregu uwarunkowań środowiskowych, w których zostały opracowane i wdrożone określone metody zaliczane do tego obszaru rachunkowości zarządczej (por. Horngren i in., 2002, s. 760).

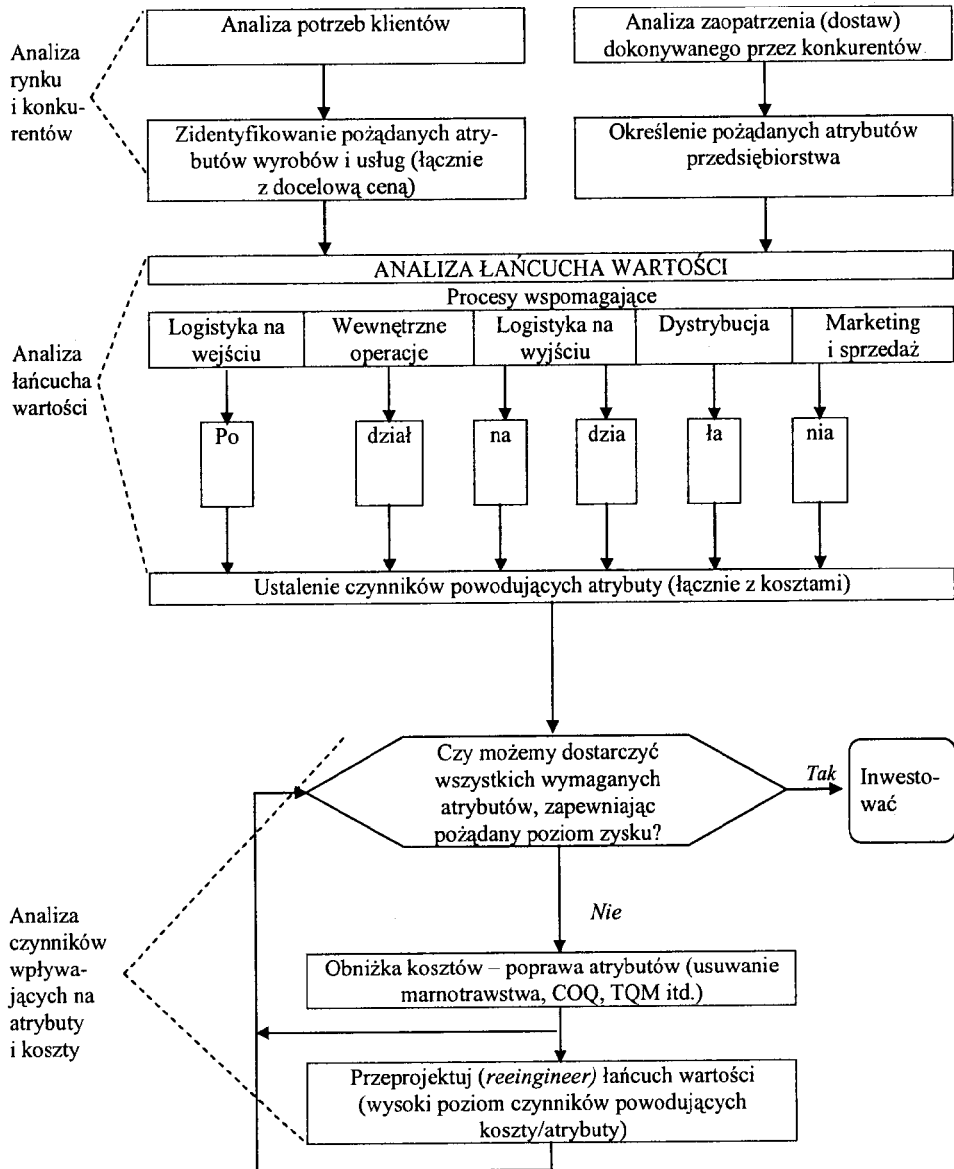
Chociaż w literaturze przedmiotu są formułowane stwierdzenia, iż zastosowanie metod SRZ pozwoliło odzyskać przez rachunkowość zarządczą jej przydatność dla zarządzania, to nie udało się, jak dotychczas, przez ćwierć wieku sformułować jej ogólnej, jednolitej koncepcji, co podkreślają różni autorzy (np.: Tomkins, Carr, 1996; Lord, 1996; Roslender, Hart, 2003; Hoffjan, Wömpener, 2004). Koncepcje zaproponowane przez Bromwicha, Shanka i Govindarajana, Wilsona, Roslendera i Hart stanowią cząstkowe podejścia lub subkoncepcje strategicznej rachunkowości zarządczej.

Na uwagę zasługuje jednak model analityczny, opracowany przez C. Tomkinsa i Ch. Carra (1996, s. 276), przedstawiający strukturę analityczno-decyzyjną, przydatną przy podejmowaniu poszczególnych strategicznych decyzji inwestycyjnych (zob. rysunek 2.8). Chociaż autorzy ci zastrzegli, że ich propozycja jest jeszcze daleka od kompletnego modelu strategicznej rachunkowości zarządczej, to jednak łączy ona różne aspekty wcześniejszych subkoncepcji SRZ. Integruje bowiem różne metody rachunkowości zarządczej, które mają strategiczne implikacje, tj. ABM, rachunek kosztów docelowych, analizę cyklu życia produktu, analizę łańcucha wartości oraz rachunek kosztów atrybutów.

Model zaproponowany przez Tomkinsa i Carra wyznacza algorytm formalnej analizy, jaką należy przeprowadzić w przedsiębiorstwie przed podjęciem decyzji dotyczących:

- a) wytwarzania i dostarczania klientom nowych wyrobów lub usług;
- b) inwestycji w nowe procesy, których celem jest poprawa atrybutów wytwarzanych produktów.

Zastosowanie tego analitycznego algorytmu może być wystarczające dla potrzeb strategicznego zarządzania przedsiębiorstwem, jeśli większe decyzje inwestycyjne nie są podejmowane zbyt często, a także pod warunkiem, że zostanie on wsparty poprzez zastosowanie metod bardziej tradycyjnej kontroli, np. budżety i analizę odchyień (zob. szerzej Tomkins, Carr, 1996, s. 277–279).



Rys. 2.8. Schemat systematycznej formalnej analizy dla strategicznych decyzji inwestycyjnych.
Źródło: Tomkins, Carr (1996), s. 276 (przekład własny autorki)

2.2.2.2. Koncepcje i metody zaliczane do strategicznej rachunkowości zarządczej

Ze względu na wieloaspektowość istoty strategicznej rachunkowości zarządczej oraz zróżnicowany zestaw metod zaliczanych do jej zakresu według przedstawionych wcześniej subkoncepcji, wydaje się słuszne szerokie pojmowanie SRZ, tzn. jako zbioru wielu koncepcji i metod, które mogą być wykorzystane do wsparcia strategicznego zarządzania przedsiębiorstwem. Ich dobór w praktyce jest uwarunkowany rodzajem realizowanej strategii oraz szeregiem czynników o charakterze wewnętrznym i zewnętrznym.

Najczęściej do zbioru SRZ zalicza się metody służące do:

- kalkulacji kosztów produktów dla potrzeb podejmowania decyzji długookresowych;
- pomiaru wyników w aspekcie realizowanej strategii;
- analizy rynków produktów danego przedsiębiorstwa;
- analizy pozycji rynkowej konkurentów;
- oceny strategii przedsiębiorstwa w długim okresie.

Według opinii Ch. Horngrena i in. (2002, s. 760), pod ogólnym pojęciem „strategiczna rachunkowość zarządcza” mieszczą się takie metody przydatne w zarządzaniu kosztami, jak: rachunek kosztów cyklu życia, analiza łańcucha wartości, rachunek kosztów docelowych, metody składające się na *Activity-Based Management*, rachunek kosztów jakości i zbilansowana karta wyników.

Zdaniem autorki, szczególną rolę we współczesnej rachunkowości zarządczej odgrywa metoda zbilansowanej (strategicznej) karty wyników (*Balanced Scorecard* – BSC). „Strategiczna karta wyników jest czymś więcej niż systemem mierzenia efektywności operacyjnej. Nowatorskie przedsiębiorstwa stosują ją jako system zarządzania strategicznego, wspomagający realizację strategii w długim okresie” (Kaplan, Norton, 2001a, s. 29). BSC stanowi metodę strategicznej rachunkowości zarządczej, która sprzyja zastosowaniu metod operacyjnej rachunkowości zarządczej na etapie wdrażania i monitorowania realizacji strategii, takich jak: kalkulacja kosztów procesów i produktów w rachunku kosztów działań, budżetowanie operacyjne, ustalanie i analiza odchyłeń faktycznych wielkości wskaźników od wielkości planowanych, określonych w poszczególnych perspektywach zbilansowanej karty (por. rozdział 8 rozprawy).

Na uwagę zasługuje także zestawienie metod SRZ, dokonane przez C. Guildinga i in. (2000). Włączyli oni do zakresu SRZ następujące metody:

- 1) ustalanie cen dla potrzeb strategicznych;
- 2) strategiczną kalkulację kosztów;
- 3) rachunek kosztów jakości;
- 4) rachunek kosztów docelowych;
- 5) rachunek kosztów łańcucha wartości;

- 6) rachunek kosztów cyklu życia;
- 7) rachunek kosztów atrybutów;
- 8) monitorowanie pozycji konkurentów;
- 9) ocenę wyników konkurentów na podstawie sprawozdań finansowych;
- 10) szacowanie kosztów konkurentów;
- 11) monitorowanie wartości marki;
- 12) budżetowanie wartości marki.

Siedem pierwszych metod dotyczy rachunku kosztów i ustalania cen dla potrzeb podejmowania decyzji strategicznych (*strategic costing and pricing*). Trzy następne metody odnoszą się do oceny i monitorowania pozycji rynkowej konkurentów, a dwie ostatnie są związane z marką firmy.

Inną typologię koncepcji i metod zaliczanych przez różnych autorów do strategicznej rachunkowości zarządczej przedstawia rysunek 2.9. Heterogeniczny zbiór został podzielony na trzy części, obejmujące koncepcje i metody:

- 1) z zakresu rachunku kosztów;
- 2) zorientowane na wyniki;
- 3) skupiające się na konkurencyjnym otoczeniu.

Zbiór ten obejmuje więc nie tylko metody ściśle związane z rachunkowością zarządczą, ale również koncepcje z zakresu marketingu i zarządzania przedsiębiorstwem.

Strategiczna rachunkowość zarządcza wzbudza zainteresowanie nie tylko w kontekście jej struktury conceptualnej, ale także zakresu faktycznego jej zastosowania w praktyce przedsiębiorstw różnych krajów.

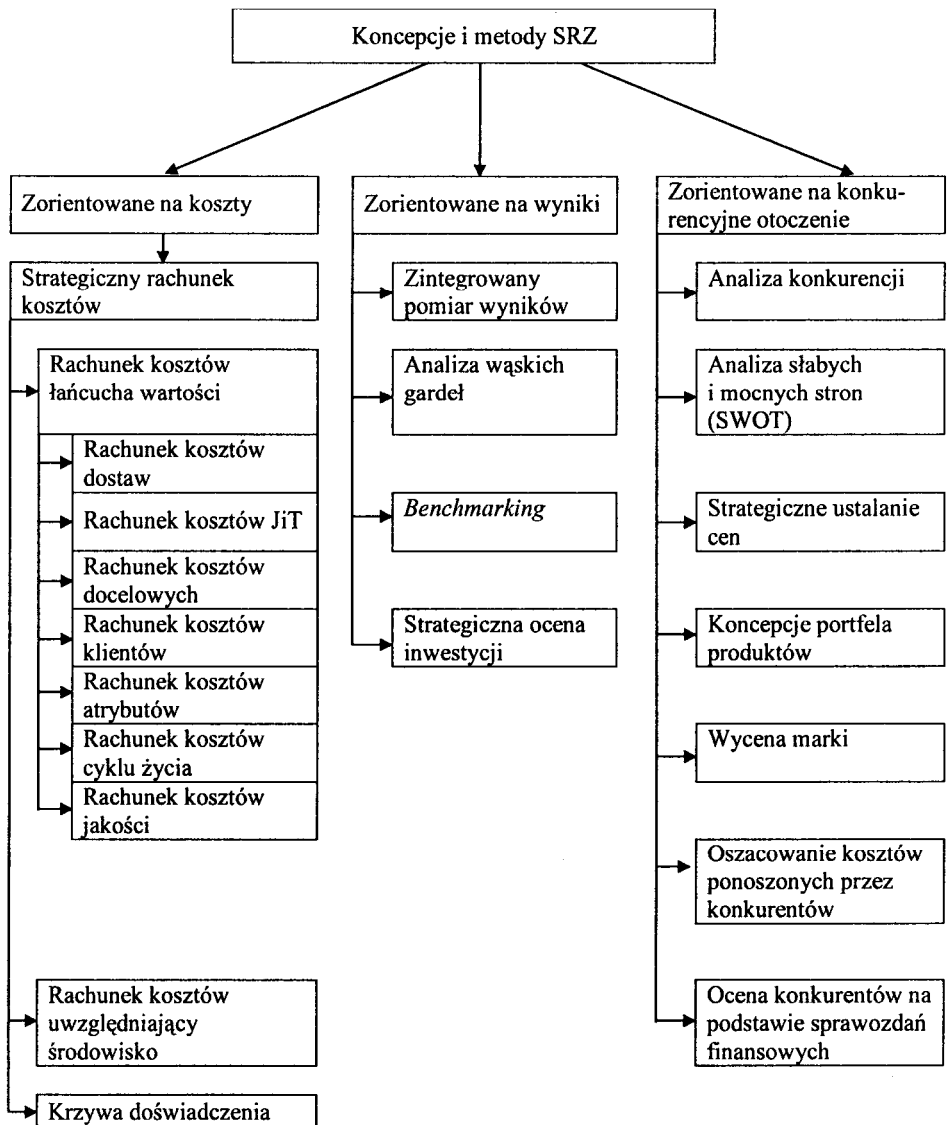
Spośród studiów empirycznych dotyczących SRZ największy zasięg miały badania ankietowe, przeprowadzone przez Guildinga i in. (2000), ponieważ wzięło w nich udział 314 przedsiębiorstw w 3 krajach, tj. w Wielkiej Brytanii (63), Stanach Zjednoczonych (127) i Nowej Zelandii (124).

Ujmując syntetycznie, badania pozwoliły autorom sformułować następujące wnioski:

1) spośród 12 (wcześniej wymienionych) metod, które autorzy zaliczyli do SRZ, w największym stopniu stosowano w badanych przedsiębiorstwach ustalanie cen dla potrzeb strategicznych oraz metody zakwalifikowane do tzw. „rachunku konkurenta”, tj. monitorowanie pozycji konkurentów, ocenę ich wyników na podstawie publikowanych sprawozdań finansowych oraz szacowanie kosztów konkurentów (wskaźnik zastosowania około 4,5 w skali od 1 do 7, a w odniesieniu do pozostałych metod wskaźnik ten kształtował się poniżej wielkości przeciętnej, tj. 3,5);

2) ocena znaczenia przez respondentów poszczególnych metod SRZ była w każdym przypadku wyższa niż wskaźnik ich zastosowania w badanych przedsiębiorstwach;

3) wystąpiły nieznaczne różnice w stopniu wykorzystania i stopniu postrzeganej przez respondentów użyteczności metod SRZ w przedsiębiorstwach trzech krajów;



Rys. 2.9. Klasyfikacja koncepcji i metod zaliczanych do strategicznej rachunkowości zarządczej.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Hoffjan, Wömpener (2004), s. 27

4) praktycy rachunkowości w ograniczonym stopniu przykładali wagę do rozumienia terminu „strategiczna rachunkowość zarządcza”, mimo że stosowali metody należące do tego obszaru rachunkowości; nieco większą znajomość tego pojęcia zanotowano wśród brytyjskich respondentów, co wynika prawdopodobnie z faktu, iż większość wcześniej cytowanych opracowań na temat SRZ miała swoje źródło w Wielkiej Brytanii, a część z nich zamieszczono w czasopismach dla praktyków.

W innym badaniu ankietowym, tj. przeprowadzonym w 2000 r. przez R. Scapensa i in. (2003, s. 25), ustalono, że koncepcja SRZ była stosowana w 37% brytyjskich przedsiębiorstwach, spośród 279, w których pracowali uczestnicy badania. Około 65% respondentów stwierdziło, że strategiczna rachunkowość zarządcza będzie stanowić bardzo ważne narzędzie praktyków rachunkowości zarządczej w następnych latach (2001–2005). Autorzy publikacji sądzą, że nowe techniki rachunkowości zarządczej, w tym metody SRZ, są stosowane w badanych przedsiębiorstwach w Wielkiej Brytanii równoległe do tradycyjnych narzędzi, takich jak budżetowanie operacyjne i analiza odchyleń, a nie zamiast nich (Scapens i in., 2003, s. 26).

Wyniki wymienionych badań ankietowych wskazują, iż SRZ nie jest szczególnie rozpowszechniona w praktyce przedsiębiorstw tych krajów, w których ta koncepcja została opracowana i stanowiła przedmiot szerokiej dyskusji naukowej.

Wyższe wskaźniki zastosowania niektórych metod SRZ charakteryzują duże przedsiębiorstwa niemieckie. K.P. Franz i P. Kajüter stwierdzili, że w połowie lat dziewięćdziesiątych XX w. spośród 91 niemieckich przedsiębiorstw w 50% stosowano rachunek kosztów docelowych i rachunek kosztów procesów, a w 27% rachunek kosztów cyklu życia produktu (Michalak, 2002, s. 125). Badania potwierdzają stwierdzenie C. Carra i C. Tomkinsa (1996, s. 199), iż w latach dziewięćdziesiątych występowały różnice w stopniu strategicznej orientacji między przedsiębiorstwami niemieckimi i brytyjskimi, przy czym firmy niemieckie były zorientowane bardziej strategicznie.

Największe praktyczne zastosowanie niektórych metod SRZ jest charakterystyczne dla korporacji japońskich, w których zostały opracowane i wdrożone takie metody, jak rachunek kosztów docelowych, *kaizen costing*, TQM – w dążeniu do zarządzania kosztami w długim okresie.

Badania empiryczne, przeprowadzone w Polsce w ostatnich latach przez innych autorów (np.: Sobańska, 2002a; Szadziwska, 2002; Januszewski, 2004a, b), a także własne badania ankietowe w latach 1998–1999 (Szychta, 2001b, 2002c) i w 2005 r. (zob. pkt 3.3.2.4 niniejszej rozprawy), wskazują, że nieliczne przedsiębiorstwa w naszym kraju stosują lub są na etapie wdrażania metod zaliczanych do SRZ. Są nimi przede wszystkim zbilansowana karta wyników i rachunek kosztów działań.

2.2.2.3. Rola rachunkowości zarządczej w zarządzaniu kosztami

Strategiczna i operacyjna rachunkowość zarządcza umożliwiają realizację zadań w obszarze zarządzania kosztami, które w ostatnich latach przyjmuje wymiar strategiczny i proaktywny.

Termin „zarządzanie kosztami” należy do zbioru pojęć języka współczesnego biznesu bardzo często używanych, lecz niemających jednolitej definicji. Ponadto, znaczenie tego terminu podlega modyfikacji wraz ze wzrostem złożoności zewnętrznych i wewnętrznych uwarunkowań działalności jednostek gospodarczych.

Przeprowadzone studia literaturowe dają autorce podstawę do wyróżnienia trzech podejść do objaśnienia istoty i zasad zarządzania kosztami, tj. podejścia japońskiego, anglo-amerykańskiego i niemieckiego.

Istotne znaczenie dla ukształtowania zakresu i procedur **zarządzania kosztami w japońskich przedsiębiorstwach** miały wytyczne, wydane w 1967 r. przez Ministerstwo Handlu Międzynarodowego i Przemysłu, pt. *Zarządzanie kosztami*⁵⁸. Zintegrowały one rachunek kosztów planowanych z systemami sterowania kosztami oraz rocznymi sprawozdaniami finansowymi (Sakurai, 1997, s. 8).

W myśl tych wytycznych zarządzanie kosztami obejmowało:

- 1) planowanie i kontrolę kosztów;
- 2) zwiększenie obrotów ze sprzedaży i obniżkę kosztów;
- 3) ustanowienie funkcjonalnych obszarów odpowiedzialności w dużych japońskich przedsiębiorstwach.

Następnie ramy koncepcyjne dla zarządzania kosztami zostały określone w 1993 r. przez Grupę Roboczą Japońskiego Stowarzyszenia Rachunkowości w opracowaniu pt. *Zintegrowane zarządzanie kosztami*. W opracowaniu tym zdefiniowano zintegrowane zarządzanie kosztami jako oparte na łańcuchu wartości strategiczne zarządzanie kosztami wyrobów, oprogramowania komputerowego i świadczonych usług. Odnosi się ono do całego cyklu życia produktu, począwszy od fazy badań i rozwoju, poprzez planowanie i projektowanie produktu, fazę wytwarzania, marketingu, sprzedaży aż do obsługi posprzedażnej. Uznano, iż obniżanie kosztów wyrobów, połączone ze zwiększaniem produktywności w ciągu całego ich cyklu życia, daje szansę na osiągnięcie przez przedsiębiorstwo wyższego wyniku finansowego w warunkach konkurencyjności na globalnym rynku (Sakurai, 1997, s. 9).

Koncepcja zintegrowanego zarządzania kosztami, wyartykułowana przez Japońskie Stowarzyszenie Rachunkowości, odwzorowywała już wcześniej występujące tendencje w dużych japońskich przedsiębiorstwach oraz postulaty pracowników naukowych (por. np. Makido, 1989; Monden, 1989).

⁵⁸ Wcześniej obowiązywały w Japonii Standardy Rachunku Kosztów, wydane w 1962 r. przez Ministerstwo Finansów.

Zdaniem T. Makido (1989, s. 3-4), występują dwa typy systemów zarządzania kosztami:

- pierwszy odnosi się tylko do funkcji kontroli kosztów;
- drugi dotyczy zarówno funkcji obniżki, jak i kontroli kosztów.

Systemy pierwszego typu okazały się niewystarczające w okresach niskiego wzrostu gospodarczego w Japonii. Skuteczne zarządzanie kosztami umożliwiają zaś systemy obejmujące czynności, które składają się na etapy obniżki i kontroli kosztów.

Celem pierwszego etapu jest obniżanie poziomu kosztów produktów na skutek doskonalenia technik projektowania produktów i procesów wytwórczych, a zatem w fazach przedprodukcyjnych. Na tym etapie następuje obniżanie bieżących normatywów kosztów (standardowych kosztów wyrobów, budżetów kosztów). Celem zaś drugiego etapu zarządzania kosztami jest kontrolowanie działań operacyjnych poprzez zastosowanie i przestrzeganie normatywów kosztów, określonych na etapie pierwszym. Zadaniem fazy kontroli kosztów jest zatem dotrzymanie poziomu wyznaczonych standardów i budżetów kosztów, a jeśli jest to możliwe, podejmowanie czynności zgodnie z zasadami ciągłego doskonalenia (*kaizen costing*), które mogą jeszcze spowodować relatywną obniżkę kosztów w fazie wytwarzania produktu.

Zintegrowane zarządzanie kosztami w japońskich przedsiębiorstwach wymaga więc realizacji następujących zadań (por. np.: Monden, 1989, s. 15–16; Cooper, 1998, s. 109–110):

- 1) planowania, projektowania i wytwarzania produktów, które spełniają zapotrzebowanie klientów z punktu widzenia jakości i funkcjonalności;
- 2) ustalenia kosztu docelowego wyrobu gotowego, przy którym zostaną zaspokojone potrzeby klientów, co wymaga zastosowania rachunku kosztów docelowych wraz z analizą wartości (etap redukcji kosztów);
- 3) określenia i oceny, które procesy w fazie wytwarzania umożliwiają osiągnięcie docelowego kosztu produktu (etap kontroli kosztów).

R. Cooper (1998, s. 110) podkreśla, iż dzięki zastosowaniu narzędzi umożliwiających obniżanie kosztów produktu już w fazie opracowania jego koncepcji i tworzenia projektu nastąpiło przesunięcie uwagi systemów zarządzania kosztami w japońskich przedsiębiorstwach z metody rachunków kosztów, zorientowanej na przeszłość, na strategiczne rozwiązania, umożliwiające realizację długookresowych programów redukcji kosztów wyrobów i usług. Metody kalkulacji kosztów produktów i ich kontroli, stosowane w Japonii w fazie produkcji wyrobów, są identyczne jak wykorzystywane w zachodnich przedsiębiorstwach. Odróżnia je natomiast strategiczne nakierowanie, w przeciwieństwie do orientacji na przeszłość typowej dla metod rachunku kosztów stosowanych w zachodnich przedsiębiorstwach.

Autorzy angielskiego obszaru językowego objaśniają zadania i znaczenie zarządzania kosztami poprzez użycie terminów „zarządzanie kosztami” i „strategiczne zarządzanie kosztami”.

Według opinii E. Noreena (1996, s. 18), w gospodarce postindustrialnej menedżerowie muszą skupiać się na zarządzaniu kosztami, zamiast wykorzystywać rachunek kosztów do ukierunkowania działalności jednostek gospodarczych. Zarządzanie kosztami różni się od rachunku kosztów, ponieważ wykracza poza czynności agregowania i przedstawiania w sprawozdaniach informacji o kosztach. Wymaga ono, aby kierownicy rozważyli, jak są wykorzystywane zasoby w jednostce gospodarczej w celu wytworzenia, sprzedaży wyrobów i usług oraz ich dystrybucji do klientów.

Ch. T. Horngren i in. (2003, s. 3) stosują termin „zarządzanie kosztami” do opisu podejść i działań menedżerów w krótko- i długookresowym planowaniu oraz podejmowaniu decyzji odnoszących się do kontroli (sterowania), które zwiększają wartość dla klientów i obniżają koszty produktów. Informacje z systemu rachunkowości zarządczej przedsiębiorstwa wspomagają menedżerów przy podejmowaniu tego typu decyzji, lecz te informacje i ów system same w sobie nie oznaczają zarządzania kosztami. Autorzy ci uważają, iż zarządzanie kosztami ma szeroki zakres. Nie ogranicza się ono do ciągłego obniżania kosztów, lecz jest związane z planowaniem przychodów i wyników. Zarządzanie kosztami nie jest realizowane w przedsiębiorstwie w izolacji, lecz stanowi integralną część jego ogólnej strategii zarządzania i jej implementacji. Zarządzanie kosztami towarzyszy np. programom zwiększania satysfakcji klientów, inicjatywom dotyczącym poprawy jakości produktów lub bardziej efektywnego kształtowania relacji z klientami.

Do anglojęzycznej literatury przedmiotu został wprowadzony również termin *strategic cost accounting*, dzięki sformułowaniu przez J. K. Shankę i V. Govindarajana (1993) koncepcji strategicznego zarządzania kosztami, która objaśnia także rolę strategicznej rachunkowości zarządczej w procesie zarządzania, co zostało przedstawione w poprzednim podpunkcie tej rozprawy.

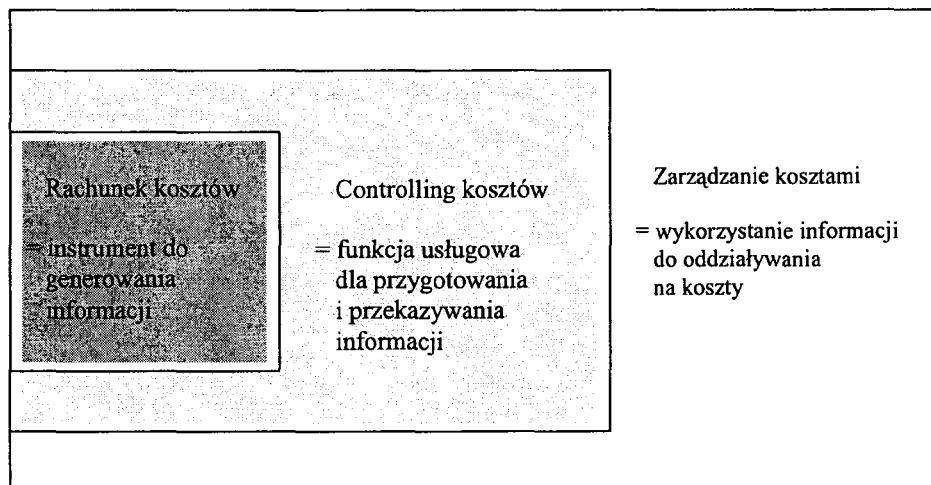
Strategiczne zarządzanie kosztami jest postrzegane jako wykorzystywanie przez kierowników informacji z systemu rachunkowości jednostki gospodarczej w celu określenia i komunikowania strategii jednostki, wyboru i zastosowania, a następnie monitorowania metod realizacji strategii oraz oceny stopnia osiągnięcia zamierzeń strategicznych. Systemy rachunkowości zarządczej, służące strategicznemu zarządzaniu kosztami, powinny być nastawione na pomiar i przedstawianie w sprawozdaniach kosztów nie tylko bieżących działań, lecz również dotyczących przyszłych procesów i przedsięwzięć jednostki gospodarczej.

Anglojęzyczni autorzy uważają zatem, że współczesne zarządzanie kosztami nie jest jedynie obliczaniem kosztów, lecz – jak trafnie ujął to A. G. Hopwood⁵⁹ – oznacza „sterowanie nimi w sposób proaktywny”. Powinno być

⁵⁹ A. G. Hopwood, *Cost Count in the Strategic Agenda, Mastering Management, Part VI*, „Financial Times”, 6 November 2000, s. 8–10, cyt. za: Horngren i in. (2002), s. 760.

traktowane jako „interdyscyplinarna i wielofunkcyjna działalność”, uwzględniająca różnorodną wiedzę dotyczącą jednostki gospodarczej – od projektu produktu, poprzez jego inżynierię, do kontroli finansowej i zarządzania marką. Dla skutecznego znalezienia sposobów redukcji kosztów w przedsiębiorstwie jest konieczny wzrost świadomości kosztów u kierowników wszystkich szczebli zarządzania. Zarządzanie kosztami nie może być ograniczone do określonej akcji „ciąć kosztów”, być realizowane w jednym z oddziałów lub obszarów działalności przedsiębiorstwa albo dotyczyć jednego rodzaju produktu. Musi ono obejmować całą jednostkę gospodarczą oraz uwzględniać informacje o tym, jak zasoby gospodarcze, objęte zarządzaniem kosztami, wiążą się z tworzeniem wartości dla klientów i właścicieli jednostki (zob. Horngren i in., 2002, s. 760–761).

Na interdyscyplinarny charakter zarządzania kosztami we współczesnych przedsiębiorstwach wskazują również autorzy niemieccy (Kajüter, 2002; Franz, Kajüter, 2002a). **Zgodnie z podejściem niemieckim, zarządzanie kosztami** jest dziedziną zadaniową, której podstawę tworzą rachunek kosztów oraz controlling kosztów (Männel, 1997, s. 962). Zależność tę obrazuje rysunek 2.10.



Rys. 2.10. Rachunek kosztów i controlling kosztów a zarządzanie kosztami. Źródło: opracowanie własne na podstawie: Franz, Kajüter (2002a), s. 7

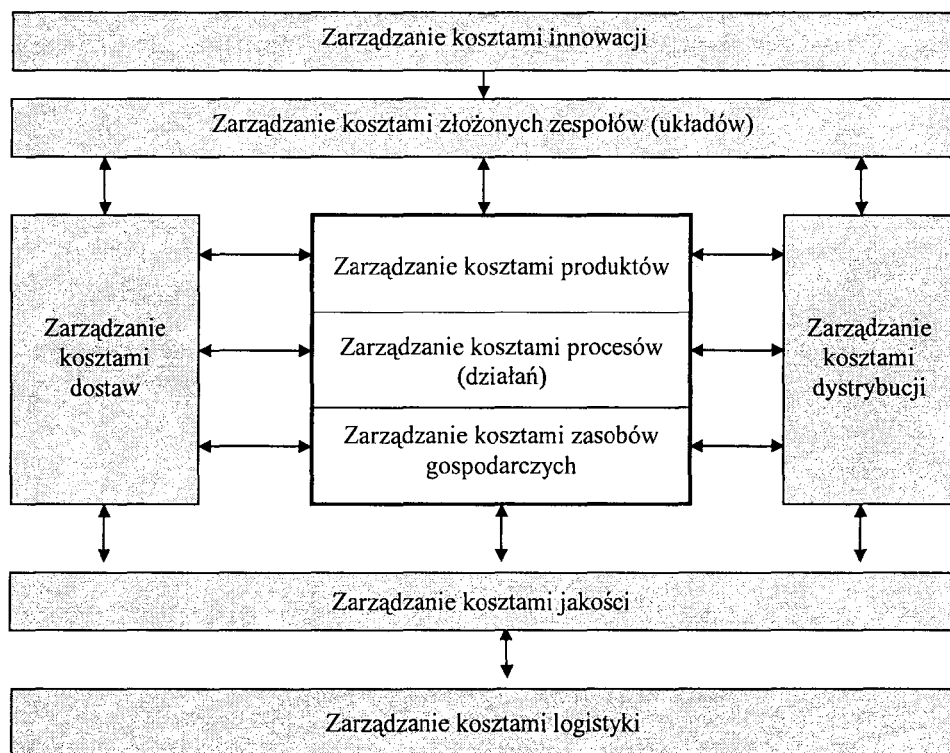
W przeszłości zarządzanie niemieckimi przedsiębiorstwami miało charakter operacyjny, a jego głównym narzędziem był elastyczny rachunek kosztów planowanych, uzupełniony o metodę analizy wartości oraz programy redukcji kosztów w krótkim okresie. Operacyjne zarządzanie kosztami obejmowało (Franz, Kajüter, 2002a, s. 8–9):

1) zarządzanie kosztami, zorientowane na ośrodki odpowiedzialności, dla potrzeb którego porównywano koszty faktyczne z planowanymi i ustalano odchylenia kosztów, wprowadzano programy obniżki kosztów za pomocą budżetowania zerowego i analizy kosztów pośrednich, a także kontrolowano koszty świadczeń wzajemnych w przedsiębiorstwie;

2) zarządzanie zorientowane na produkty, które uwzględniało analizę wartości⁶⁰ w fazie produkcji.

Od lat dziewięćdziesiątych XX w. niemieccy autorzy definiują zarządzanie kosztami jako rozległe i wczesne (antycypacyjne) oddziaływanie na koszty, dotyczące ich poziomu, struktury, zachowania, elastyczności i przejrzystości (Männel, 1997, s. 166).

Tego typu działania mają charakter wieloaspektowy, gdyż odnoszą się do wszelkich zależności między produktami, procesami i zasobami danej jednostki gospodarczej. Tak pojmowane zarządzanie kosztami prezentuje rysunek 2.11.



Rys. 2.11. Istota i obszary zarządzania kosztami. Źródło: opracowanie własne na podstawie: Männel (1997), s. 164

⁶⁰ Metoda analizy wartości będzie przedmiotem objaśnienia w rozdziale 6 niniejszej pracy.

Rysunek 2.11 odwzorowuje układ, w centrum którego znajduje się zarządzanie kosztami, rozumiane jako oddzielna dziedzina zadaniowa, obejmująca zarządzanie kosztami produktów, procesów i zasobów oraz związana z różnymi obszarami działalności przedsiębiorstwa, wymagającymi sterowania ich kosztami. Zarządzanie kosztami produktów, procesów i zasobów jest ściśle związane z zarządzaniem kosztami dostaw i dystrybucji w ramach łańcucha tworzenia wartości, a także z zarządzaniem kosztami innowacji, złożonych układów (np. produkcyjnych), kosztami jakości oraz logistyki.

Celem zarządzania kosztami jest zmiana dotychczasowych struktur w przedsiębiorstwie, a zadaniem – kształtowanie nowych struktur. Najpierw upraszcza się struktury produkcyjne w celu usunięcia złożonych relacji i działań. Już podczas optymalizacji produkcji na etapie projektowania i konstrukcji wyrobu są uwzględniane skutki kształtowania się procesów. Zarządzanie kosztami prowadzi do uproszczenia złożonej budowy procesów w przedsiębiorstwie w wyniku połączenia cząstkowych działań w jeden proces, np. występujący przy realizacji zamówienia klienta. Poprzez odpowiednie ukształtowanie kompetencji można zmniejszyć wewnętrzne koszty transakcyjne. Zmiana struktury zasobów przedsiębiorstwa może natomiast nastąpić wskutek reorganizacji działalności w myśl koncepcji „odchudzonej produkcji” (Männel, 1997, s. 164).

K. P. Franz i P. Kajüter (2002a, s. 10–13) przekonują, że zarządzanie kosztami może służyć osiągnięciu nadrzędnych celów działalności przedsiębiorstwa (formułowanych wspólnie jako długookresowe zabezpieczenie egzystencji przedsiębiorstwa oraz długotrwałe zwiększanie jego wartości), pod warunkiem iż będzie ono miało charakter proaktywny, a nie reaktywny. Reaktywne zarządzanie kosztami oznacza reakcję zarządu na pogarszające się wyniki finansowe jednostki. Proaktywne zarządzanie kosztami charakteryzują zaś następujące wyznaczniki:

- orientacja rynkowa – zarządzanie kosztami bierze pod uwagę wymagania klientów i relację z konkurentami;
- całościowość – uwzględnia cały łańcuch tworzenia wartości i wszystkie fazy cyklu życia produktu;
- przewidywanie – oznacza wczesne zastosowanie i celowy wpływ na sytuację przedsiębiorstwa w zakresie kosztów;
- partycypacyjność – nie jest zarządzaniem przez kilku specjalistów w przedsiębiorstwie, lecz oznacza udział w realizacji jego zadań pracowników wszystkich szczebli hierarchicznych;
- interdyscyplinarność – zadania zarządzania kosztami przekraczają granice funkcjonalne w przedsiębiorstwie.

W niemieckim podejściu do zarządzania kosztami wyraźnie jest widoczny wpływ koncepcji japońskiego zintegrowanego zarządzania kosztami, a także koncepcji strategicznego zarządzania kosztami, zaproponowanej przez Shanka i Govindarajana. Zarządzanie kosztami – w ujęciu autorów niemieckich – powinno być procesem ciągłym i wieloaspektowym, ukierunkowanym na zwiększanie wartości przedsiębiorstwa.

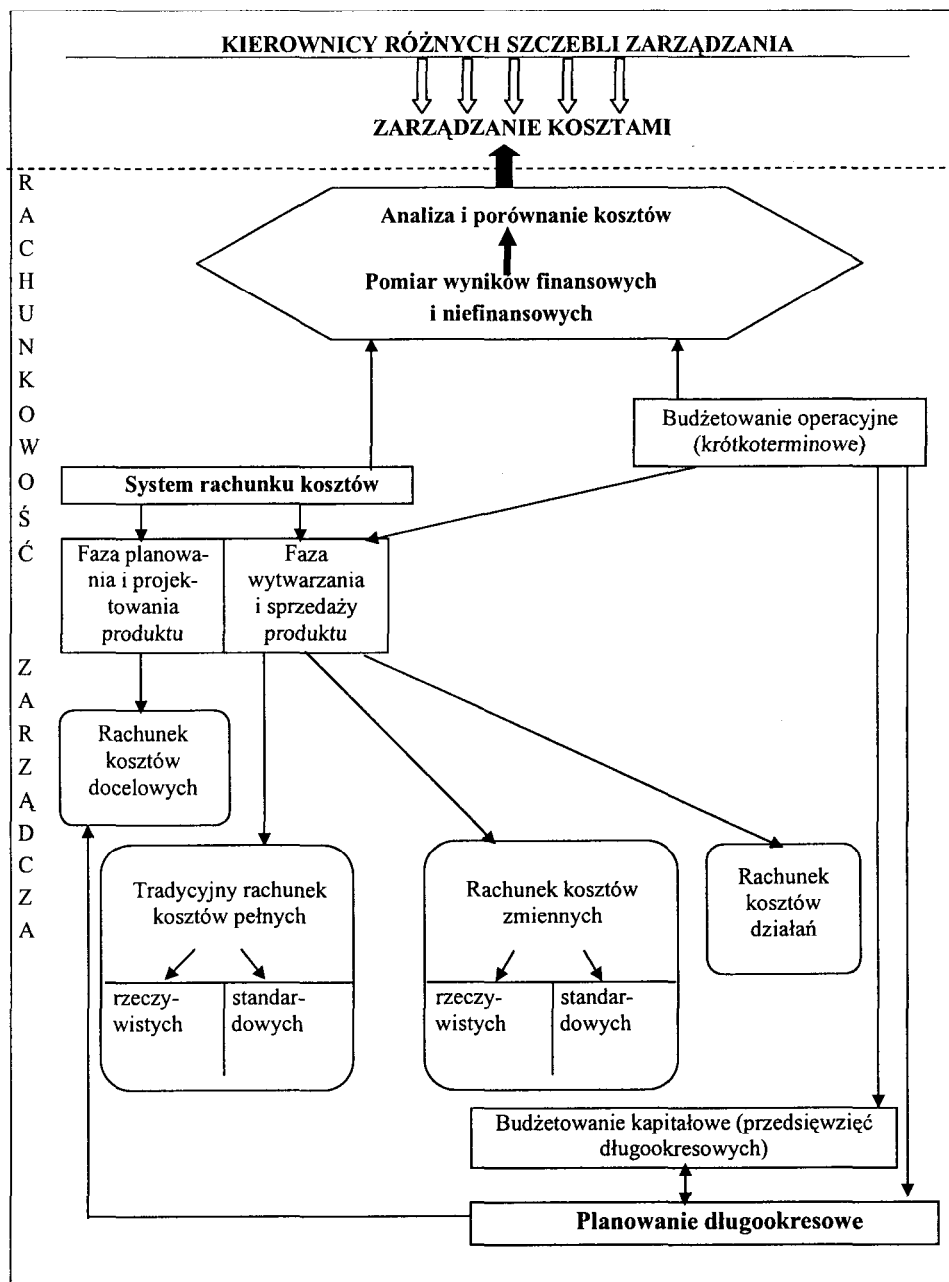
Niezależnie od szczegółowych różnic w trzech przedstawionych podejściach do zarządzania kosztami, trafne jest stwierdzenie A. Jarugowej (1997c, s. 22), iż „zarządzanie kosztami jest procesem ustawicznego usprawniania, który wspomaga opracowanie i zastosowanie odpowiedniej polityki zarządu i procedur postępowania oraz wymaga zbudowania systemu dopływu informacji opartych na znaczących kosztach”. System taki stanowi rachunkowość zarządcza jednostki gospodarczej, odpowiednio dostosowana do jej specyfiki i rozmiarów działalności oraz potrzeb informacyjnych jej kierowników. Relację między rachunkowością zarządczą (z głównymi elementami jej struktury) a zarządzaniem kosztami obrazuje rysunek 2.12.

Dla efektywnego zarządzania kosztami jest konieczna odpowiednia analiza kosztów i wyników jednostki gospodarczej, w ujęciu *ex post* i *ex ante*, stanowiąca ważne zadanie specjalistów rachunkowości zarządczej. U jej podstaw powinien znajdować się odpowiednio zaprojektowany i wdrożony system rachunku kosztów. W fazie planowania i projektowania produktu dla potrzeb strategicznego zarządzania kosztami jednostki gospodarcze powinny stosować rachunek kosztów docelowych. W celu odwzorowania kosztów i wyników działalności operacyjnej, przedsiębiorstwa mogą zaś dokonać wyboru, odpowiednio do uwarunkowań sytuacyjnych swojej działalności, jednej z metod rachunku kosztów, spośród systemów dotychczas ukształtowanych w praktyce, tj. określonej odmiany klasycznego rachunku kosztów pełnych, rachunku kosztów zmiennych lub rachunku kosztów działań. Mogą też stosować tzw. rozwiązania „mieszane”, łączące cechy, np. rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych.

Istota i uwarunkowania zastosowania metod rachunkowości zarządczej, głównie strategicznej, stanowią przedmiot szczegółowych rozważań w drugiej części rozprawy.

* * *

Analiza rozwoju rachunkowości zarządczej, dokonana w zarysie w dwóch pierwszych rozdziałach tej rozprawy, wyraźnie wskazuje, że przemiany w koncepcjach i systemach rachunkowości zarządczej mają charakter ewolucyjny, a nie rewolucyjny. Opracowanie nowych koncepcji rachunkowości zarządczej jest ściśle związane z ciągłymi zmianami uwarunkowań działalności jednostek gospodarczych oraz dążeniem specjalistów rachunkowości zarządczej do wspierania procesów zarządzania przydatnymi informacjami, uzyskiwanymi



Rys. 2.12. Rachunkowość zarządca a zarządzanie kosztami. Źródło: opracowanie własne

dzięki zastosowaniu odpowiednich metod rachunku kosztów, pomiaru wyników, monitorowania realizacji strategii itd.

W ostatnim dwudziestolecu XX w. nastąpiło wykrystalizowanie się dwóch nowych paradygmatów rachunkowości zarządczej, których źródła tkwią w różnych obszarach kulturowych, tj. **paradygmatu kosztów działań i procesów** oraz **paradygmatu kosztów docelowych** (zob. szerzej Szychta, 1997d). Doszło również do zarysowania się kolejnego paradygmatu, który można nazwać **paradygmatem strategicznej informacji zarządczej**. Jest on ściśle związany z rozwojem strategicznej rachunkowości zarządczej. Zgodna z ideą tego paradygmatu jest propozycja Ch. Horngrena, który opowiada się za połączeniem koncepcji kosztów zmiennych i stałych, kosztów działań oraz kosztów docelowych w jeden paradygmat XXI w. (Ferrara, 1995, s. 35). W myśl owego paradygmatu postępuje już wiele dużych przedsiębiorstw działających w skali globalnej, dysponujących zintegrowanymi informatycznymi systemami zarządzania (np. SAP R/3), które umożliwiają gromadzenie i agregowanie ogromnych zasobów danych ilościowych i wartościowych, w tym ujmowanie danych o kosztach według różnych kryteriów klasyfikacyjnych.

Próby poszukiwania coraz to nowych sposobów osiągnięcia celów strategicznych jednostek gospodarczych, m. in. poprzez relatywne obniżanie kosztów produktów (czemu sprzyja zastosowanie rachunku kosztów docelowych), pomiar i zarządzanie kosztami działań i procesów (dzięki implementacji rachunku kosztów działań), wieloaspektowy pomiar wyników oraz monitorowanie stopnia wykonania strategii jednostek gospodarczych (np. poprzez wdrożenie zbilansowanej karty wyników), prowadzą do paradygmatu strategicznej informacji, którego ideą jest łączenie dorobku różnych filozofii zarządzania, systemów wartości i uwarunkowań kulturowych w zakresie opracowania i implementacji nowych narzędzi rachunkowości zarządczej.

Trzy nowe paradygmaty rachunkowości zarządczej nie wyeliminowały dwóch paradygmatów, które wcześniej kształtowały rozwój rachunkowości dla potrzeb zarządzania, tzn. paradygmatu kosztów pełnych oraz paradygmatu kosztów stałych i zmiennych. Prowadzi to do stwierdzenia, że rozwój rachunkowości zarządczej jako określonej dziedziny nauki charakteryzuje się pluralizmem paradygmatycznym. Teoria rachunkowości zarządczej jest współcześnie oparta na kilku paradygmatach. Dalszy jej rozwój zmierza – jak się wydaje – do połączenia różnych paradygmatów w celu dostarczania koncepcji jak najbardziej przydatnych do strategicznego zarządzania kosztami, przyczyniającego się do tworzenia wartości dla akcjonariuszy, klientów i innych interesariuszy jednostki gospodarczej.

Rozdział 3

ROZWÓJ RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ W POLSCE NA TLE TENDENCJI ŚWIATOWYCH

3.1. Zróżnicowanie a podobieństwo rachunkowości zarządczej w krajach i regionach świata

3.1.1. Zarys regionalnych i krajowych tendencji rozwoju rachunkowości zarządczej

Analiza rozwoju rachunkowości zarządczej w jej pięciu fazach, dokonana w dwóch pierwszych rozdziałach pracy, potwierdziła, że koncepcje i praktyka rachunkowości zarządczej zmieniały się wraz z przemianami w otoczeniu gospodarczym i społecznym oraz w samych jednostkach gospodarczych. Przedstawiona analiza odnosiła się przede wszystkim do obszaru anglo-amerykańskiego, gdzie rachunkowość zarządcza ma najdłuższą historię rozwoju.

Termin *management accounting*, pochodzący z amerykańskiego środowiska kulturowego i stosowany w krajach anglojęzycznych od lat pięćdziesiątych XX w., nie miał w wielu innych krajach, nawet w Europie Zachodniej, bezpośredniego odpowiednika, mimo że w nauce rachunkowości tworzone koncepcje, a w praktyce stosowano rozwiązania wspomagające kierowników w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi.

Jak już podkreślano, źródła rachunkowości tworzącej informacje przydatne w zarządzaniu wypływają z rachunku kosztów produkcji fabryk i hut oraz kolei żelaznych, które zrodziła rewolucja przemysłowa XIX w., a jej główny nurt stanowią koncepcje rachunku kosztów, sformułowane w XX w. przez autorów pochodzących z różnych regionów świata. Dotychczasowy rozwój rachunkowości zarządczej miał charakter ewolucyjny, a nie rewolucyjny oraz dotyczył – choć w innym zakresie, tempie i czasie – różnych obszarów geograficznych, rozwijających się gospodarczo.

Niewątpliwie olbrzymi wkład w wyodrębnienie z rachunkowości jej części zwanej zarządczą, a następnie w jej rozwój, wnieśli Amerykańscy i Brytyjscy

teoretycy, konsultanci i praktycy. Wkład ten jest najlepiej znany w kręgach specjalistów zainteresowanych historią rachunkowości, gdyż był on stosunkowo szeroko opisywany w literaturze anglojęzycznej (zob. np.: Mattessich, 1984; Kaplan, 1984b; Johnson, Kaplan, 1987; Ryan i in., 1992; Bromwich, Bhimani, 1994; Bhimani, 2003b). W krajach obszaru anglo-amerykańskiego rachunkowość zarządcza jest traktowana nie tylko jako określona dziedzina wiedzy, ale także jako podstawa koncepcyjna do uformowania i rozwoju zawodu specjalisty ds. rachunkowości zarządczej. W krajach tych nastąpiło bowiem wyodrębnienie się tego zawodu w drugiej połowie XX w.

Ważną rolę w kształtowaniu wysokiej rangi zawodu specjalisty ds. rachunkowości zarządczej w USA, Wielkiej Brytanii i Kanadzie odgrywają organizacje zawodowe¹, przeprowadzające egzaminy i wydające certyfikaty poświadczające, że osoby, które je otrzymają, posiadają odpowiednie kompetencje i wiedzę w zakresie rachunkowości zarządczej. Organizacje te zajmują się także innymi działaniami na rzecz rozwoju tego zawodu (np. prowadzą badania empiryczne, wydają czasopisma specjalistyczne, organizują konferencje i seminaria).

Na przykład, w Stanach Zjednoczonych Institute of Management Accountants wydaje dwa certyfikaty (Keating, Ansari, 1997, s. 14; Horngren i in., 2003, s. 832):

1. *Certified Management Accountant*² (CMA), ważny dla księgowych wspierających kierowników w zarządzaniu;

2) *Certified in Financial Management* (CFM), przeznaczony dla księgowych zaangażowanych w formułowanie i wspieranie realizacji strategii przedsiębiorstwa.

Ważną pozycję zajmuje zawód specjalisty w dziedzinie rachunkowości zarządczej również w Australii, gdzie do edukacji, badań naukowych i zastosowania metod rachunkowości zarządczej stosuje się podejścia wzorowane na rozwiązaniach wprowadzonych w USA i Wielkiej Brytanii, przy czym

¹ W USA działa Institute of Management Accountants (IMA, Instytut Specjalistów Rachunkowości Zarządczej) na rzecz kształtowania zawodu praktyka rachunkowości zarządczej, w Wielkiej Brytanii zaś cieszy się wielką renomą Chartered Institute of Management Accountants (CIMA). W Kanadzie organizacja Society of Management Accountants (SMA) liczy ponad 27 000 członków legitymujących się jej certyfikatem *Certified Management Accountant* (CMA).

² Egzamin, którego zdanie uprawnia do otrzymania certyfikatu CMA, składa się z czterech części, obejmujących pytania wielokrotnego wyboru z następujących dziedzin (Horngren i in., 2003, s. 832): (1) ekonomia, finanse i zarządzanie; (2) rachunkowość finansowa, sporządzanie i analiza sprawozdań finansowych; (3) sprawozdania i analizy dla potrzeb zarządzania, zagadnienia behawioralne; (4) analiza decyzji, systemy informacyjne i kontrola kierownicza. Kandydaci ubiegający się o otrzymanie certyfikatu CFM zdają egzamin składający się również z czterech wymienionych części, przy czym część druga obejmuje zagadnienia z zakresu zarządzania finansami przedsiębiorstwa, zamiast tematyki rachunkowości finansowej.

nie działa w Australii profesjonalna organizacja, skupiająca wyłącznie reprezentantów praktyków rachunkowości zarządczej³ (Birkett, 1998, s. 485–486).

Bogatą i głęboką tradycję badań i praktyki w dziedzinie rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej mają także państwa Europy kontynentalnej. Specyficzne rozwiązania w zakresie rachunku kosztów i zarządzania kosztami zostały opracowane w Japonii. Niestety, teoretyczny i praktyczny dorobek rachunkowości zarządczej w tych obszarach geograficznych jest znany w ograniczonym zakresie specjalistom pochodzącym spoza poszczególnych krajów tych obszarów. Powodem takiego stanu jest niezbyt bogata literatura w języku angielskim na temat rozwoju rachunkowości dla potrzeb zarządzania przedsiębiorstwami w innych krajach niż anglojęzyczne; zwłaszcza brakuje publikacji o charakterze kompleksowym i porównawczym (por. Shields, 1998; Hopwood, 2003). Ponadto w odniesieniu do hiszpańskojęzycznej części Ameryki Łacińskiej prawie w ogóle nie prowadzono badań dotyczących praktyki rachunku kosztów (Carmona, 2004, s. 14).

Do ukazania się w 1996 r. książki pt. *Management Accounting, European Perspectives* pod redakcją A. Bhimaniego (2003b, wyd. 2) nie było prób wspólnego zestawienia osiągnięć i ustalenia powiązań między rozwojem koncepcji i praktyki rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w Europie (por. Hopwood, 2003, s. VII). Od tego czasu zwiększa się liczba artykułów dotyczących tej tematyki (np.: Birkett, 1998; Macintosh, 1998; Shields, 1998; Granlund, Lukka, 1998; Pistoni, Zoni, 2000), lecz nadal nie powstała publikacja obejmująca wszystkie lub większość krajów europejskich (książka pod red. A. Bhimaniego dotyczy bowiem tylko 11 krajów Europy Zachodniej).

Ze względu na wzrost zainteresowania świata zachodniego od końca lat osiemdziesiątych XX w. japońskimi metodami rachunkowości i zarządzania, coraz bardziej jest rozpowszechniona wiedza o specyfice zmian zachodzących w obszarze rachunkowości zarządczej japońskich przedsiębiorstw, którą menedżerowie w Japonii określają jako „dobre gospodarowanie” (Currie, 1995, s. 330; zob. również np.: Monden, Sakurai, 1989; Sakurai, 1995; Cooper, 1998; Wijewardena, De Zoysa, 1999).

Przegląd rozwoju rachunkowości zarządczej według wyróżniających się regionów i krajów na podstawie tak przedstawiającej się literatury przedmiotu czyni zasadne sformułowanie przez autorkę we wstępie rozprawy dwóch tez szczegółowych, brzmiących następująco:

³ Funkcjonująca natomiast w Australii organizacja pod nazwą Institute of Chartered Accountants (ICAA), oferująca certyfikat *Chartered Accountant Certification* (CAC), włącza szereg tematów z zakresu rachunkowości zarządczej do modułów całościowego egzaminu poprzedzającego wydanie CAC (Horngren i in., 2003, s. 833).

1) rozwój rachunkowości ukierunkowanej na potrzeby zarządzania odbywał się w sposób zróżnicowany w poszczególnych krajach lub ich grupach do końca lat osiemdziesiątych XX w., czyli prawie w czterech fazach ewolucji rachunkowości zarządczej, w bieżącej zaś fazie coraz bardziej nasila się tendencja zbieżności w zastosowaniu metod rachunkowości zarządczej, zwłaszcza w dużych przedsiębiorstwach działających na rynkach globalnych;

2) w krajach Europy kontynentalnej w pierwszej połowie XX w. większy wpływ na rozwój rachunkowości zorientowanej na potrzeby zarządzania miały rozwiązania niemieckiej myśli i praktyki, przy czym następowało wzorowanie się w niektórych krajach na rozwiązaniach stosowanych w państwach sąsiednich; w drugiej połowie XX w. i współcześnie przeważający wpływ na rozwój rachunkowości zarządczej w Europie kontynentalnej mają natomiast wzorce amerykańskie i brytyjskie, a ostatnio także japońskie.

Wskazanie podstawowych faktów dotyczących przede wszystkim krajów europejskich stanowi próbę uzasadnienia tych tez, choć ich pełne potwierdzenie wymaga obszernego, oddzielnego opracowania.

Na krajowe zróżnicowanie kierunków i poziomu rozwoju rachunkowości ukierunkowanej na potrzeby zarządzania wpływało wiele różnorodnych czynników, spośród których do najważniejszych zalicza się:

- kultury narodowe (np.: Hofstede, 1984; Harrison, McKinnon, 1998; Chow i in., 1999; Ciambotti, Aureli, 2003; Bourguignon i in., 2004);

- pochodzenie głównych źródeł finansowania działalności przedsiębiorstw (akcjonariusze, udziałowcy lub instytucje finansowe), czyli tzw. „kultura” finansowania (Sheridan, 1995);

- rolę sektora publicznego w gospodarce kraju i regulacje prawne dotyczące kosztów i cen (Lebas, 1994b, 2003; Roberts, 1995);

- typową wielkość krajowych przedsiębiorstw (np.: Pistoni, Zoni, 2000; Ballas, Venieris, 2003; Saez-Torrecilla i in., 2003).

Jak wynika z zarysu rozwoju rachunkowości zarządczej, dokonanego w dwóch poprzednich rozdziałach, **Wielka Brytania** odegrała, obok Stanów Zjednoczonych, przewodnią rolę w teorii i praktyce rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w Europie i na świecie. Szczególnie koncepcje sformułowane przez ekonomistów z Londyńskiej Szkoły Ekonomicznej w latach trzydziestych XX w., dotyczące kosztów zorientowanych na podejmowanie decyzji (koszty utraconych korzyści), a także badania behawioralne w latach siedemdziesiątych miały duży wpływ na dalszy rozwój teorii i praktyki rachunku kosztów, budżetowania i pomiaru wyników.

W zachodnich krajach Europy kontynentalnej (głównie w Niemczech, Francji, Holandii i Belgii), które charakteryzowały się silną tradycją biurokratycznego nadzoru, ukształtowały się w pierwszej połowie XX w. stosunkowo dobrze rozwinięte systemy kontroli i rachunkowości zorientowanej na potrzeby zarządzania. Impulsem do wczesnego stworzenia tych systemów

były następujące czynniki: pragmatyzm, rozwój przemysłowy, zainteresowanie teoriami ekonomii, silne centralne rządy i dobrze wykształcone elity (Macintosh, 1998, s. 496).

Rozwój rachunkowości zarządczej w Niemczech – zdaniem G. Scherrera (2003, s. 100) – wynikał przede wszystkim z aktywności pracowników naukowych, a nie praktyków, co mogło być związane z brakiem profesjonalnych organizacji działających na rzecz rozwoju zawodu specjalisty ds. rachunkowości zarządczej, takich jak: IMA w USA lub CIMA w Wielkiej Brytanii. A. Becker i M. Messner (2005, s. 418) stwierdzają natomiast, że podział na rachunkowość finansową i zarządczą w krajach niemieckojęzycznych wydaje się bardziej wyraźny niż gdzie indziej, co jest związane z faktem, iż funkcji rachunkowości zarządczej w tych krajach została przypisana szczególna nazwa, tj. *Controlling* oraz swoista tożsamość. Termin ten, wprowadzony do słownika ekonomicznego w Niemczech w latach pięćdziesiątych XX w., stał się następnie etykietą dla zbioru zadań „ugrupowanych wokół podejmowania decyzji i kontroli kierowniczej w przedsiębiorstwie” (Becker, Messner, 2005, s. 418).

Controlling⁴ – choć w dużym zakresie pokrywa się z narzędziami rachunkowości zarządczej – jest uznawany w krajach niemieckojęzycznych za część sfery zarządzania, podczas gdy rachunkowość zarządcza należy do dziedziny rachunkowości (Sheridan, 1995, s. 287). Skutkiem tego w Niemczech i w niektórych krajach Europy kontynentalnej wielu kierowników i controllerów nie uznaje terminu „rachunkowość zarządcza”.

Mimo że rachunek kosztów wyznacza kluczowe zadania dla controllingu, to controlling w krajach niemieckojęzycznych jest współcześnie uznawany za oddzielną dziedzinę, zarówno w praktyce, jak i w badaniach akademickich. Koncepcja controllingu „przesuwała” praktyków i badaczy coraz bardziej w kierunku zadań kierowniczych. Obejmuje on jednak przede wszystkim zadania, które w kontekście międzynarodowej dyskusji wchodzą w zakres rachunkowości zarządczej. Do jego instrumentów należą głównie systemy i metody rachunku kosztów oraz metody pomiaru wyników, zarówno tradycyjne, jak i bardziej nowoczesne (por. Becker, Messner, 2005, s. 418–419).

Modele rachunku kosztów, opracowane przez niemieckich teoretyków w XX w. (np. przez E. Schmalenbacha, H. G. Plauta, W. Kilgera, P. Riebela i in.), stanowią zatem olbrzymi wkład do rozwoju teoretycznego rachunkowości zarządczej. Badania empiryczne w dziedzinie rachunku kosztów w Niemczech nie były, niestety, tak dobrze rozwinięte, jak studia o charakterze koncepcyjnym (Scherrer, 2003, s. 101; Becker, Messner, 2005, s. 421).

⁴ Na rozwój controllingu w praktyce przedsiębiorstw niemieckiego obszaru językowego w dużym stopniu wpływały organizacje: Controller Verein, Control Akademie oraz International Group of Controlling (Jones, Luther, 2005a, s. 1).

Ponadto, w Niemczech prawie wcale nie prowadzono badań akademickich w dziedzinie rachunkowości w kontekście społecznym, organizacyjnym i behawioralnym. Niewielki zakres miały też badania typu *fieldwork* (Becker, 2004, s. 95; Jones, Luther, 2005a, s. 2).

Zestawienie przez G. Scherrera (2003, s. 103) wyników pięciu badań ankietowych, przeprowadzonych w Niemczech w latach 1981–1994 przez różnych autorów, pokazało, że w tym okresie przeciętnie 53% niemieckich przedsiębiorstw stosowało rachunek kosztów pełnych rzeczywistych, 38,7% – rachunek kosztów pełnych standardowych, 12,5% – rachunek planowanych kosztów krańcowych. Z badań wynikało, że w części tych przedsiębiorstw prowadzono rachunek kosztów planowanych, oparty jednocześnie na zasadach rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych (39,3%), oraz stosowano wielostopniowy rachunek kosztów na pokrycie marży brutto (36,7%). Ostatnie z badań uwzględnionych w zestawieniu (tj. z 1994 r.) ujawniło, że na początku lat dziewięćdziesiątych rachunek kosztów działań wdrożono w około 3% niemieckich przedsiębiorstw, objętych badaniem.

Inne badanie ankietowe, przeprowadzone pod koniec lat dziewięćdziesiątych, donosiło, iż aż 44% niemieckich przedsiębiorstw zastosowało ABC w trybie pilotażowym, w całym przedsiębiorstwie lub w większości jego oddziałów (Bhimani, Gosselin, 2000). Wynik ten nie jest jednak miarodajny, gdyż w międzynarodowym badaniu porównawczym wzięły udział tylko 32 niemieckie firmy. Przedsiębiorstwa niemieckie są o wiele bardziej zainteresowane zbilansowaną kartą wyników (BSC). Zgodnie z wynikami ankiety przeprowadzonej przez I. Gerkego i P. Zarłowskiego (2002), koncepcja BSC była znana na początku nowego stulecia prawie wszystkim badanym przez nich przedsiębiorstwom w Niemczech (49 firm), spośród których 24% deklaroowało jej zastosowanie.

Studia empiryczne ujawniły więc istotną dysproporcję między teorią a praktyką rachunku kosztów w Niemczech. W niemieckich przedsiębiorstwach dominowało zastosowanie rachunku kosztów pełnych, a literatura naukowa i podręczniki faworyzowały rachunek kosztów zmiennych jako podstawę podejmowania decyzji kierowniczych. Znaczna liczba dużych przedsiębiorstw produkcyjnych i usługowych w Niemczech stosuje jednak od 20–30 lat złożone systemy rachunku kosztów, uwzględniające zasady rachunku planowanych kosztów krańcowych (GPK), sformułowane przez niemieckiego inżyniera H. G. Plauta w 1953 r., a następnie rozwinięte przez W. Kilgera. Są wśród nich m. in. następujące firmy produkcyjne: Porsche (samochody), Stihl (piły łańcuchowe), DaimlerChrysler AG (samochody), Rasselsten Hoesch (stal), Magna Steyr (samochody), Brau Union (piwo), a także jednostki usługowe, takie jak: Bundes Post (poczta), Deutche Bank, Post Bank, Deutche Bahn (kolej), Lufthansa, Klinika Uniwersytecka w Heidelbergu i Szpital Stuttgardzki (Sharman, 2003, s. 38; Sharman, Vikas, 2004, s. 32).

Charakterystyczną cechą systemów opartych na zasadach GPK jest ujmowanie kosztów planowanych i rzeczywistych w podziale na stałe i zmienne dla dużej liczby centrów kosztów, wyodrębnionych w jednostce gospodarczej. Podczas wydzielania centrów kosztów dąży się do tego, aby każde centrum dotyczyło jednorodnego działania, dla którego ustala się kategorię, służącą do rozliczenia kosztów zmiennych danego centrum zgodnie z zasadą przyczynowości. W systemach tych dokonuje się rozliczenia kosztów świadczeń centrów pomocniczych na rzecz podmiotów głównych (z podziałem na koszty zmienne i stałe oraz przy zastosowaniu szczegółowych procedur), następnie kalkuluje się jednostkowe koszty zmienne produktów oraz przenosi się koszty stałe podmiotów ogólnych (np. administracji, ochrony, marketingu, sprzedaży) na wynik finansowy jednostki gospodarczej. Rachunek zysków i strat, sporządzany dla potrzeb zarządzania, ma postać wielostopniowego i wieloblokowego sprawozdania z wieloma stopniami marży na pokrycie kosztów stałych i zysku. Ważnymi atrybutami systemów opartych na zasadach GPK jest wykorzystywanie budżetów centrów kosztów do rozliczenia kosztów świadczeń wewnętrznych między centrami oraz comiesięczne uelastycznianie budżetowanych kosztów zmiennych każdego centrum w przypadku zmiany faktycznej wielkości świadczeń w stosunku do wielkości planowanej (Sharman, 2003).

Duży wpływ na organizację rachunku kosztów w niemieckich przedsiębiorstwach miały plany kont – począwszy od propozycji E. Schmalenbacha z 1927 r., aż do dualistycznego planu kont IKR (*Industriekontenrahmen*), który był zalecany dużym niemieckim przedsiębiorstwom od 1971 r. (zob. szerzej Szychta, 2001a, s. 108–110).

Plan kont IKR, oparty – tak jak francuski *Plan Comptable Général* (PCG) (Ogólny Plan Rachunkowości) z 1947 r. – na dualistycznym podejściu do grupowania i funkcjonowania kont, rozdzielił rachunkowość jednostki gospodarczej na część finansową i zarządczą (zwaną w Niemczech zakładową, a we Francji analityczną). Na skutek przeniesienia w tych planach kont służących potrzebom zarządzania do odrębnego zbioru kont (zespołu 9) jest możliwe lepsze przystosowanie rachunku kosztów do specyfiki danej jednostki, zwłaszcza szczegółowe odwzorowywanie kosztów i wyników działalności operacyjnej, np. w przekroju miejsc powstawania kosztów, oraz oddzielenie wewnętrznego rachunku kosztów i wyników (w zespole 9) od obrachunku finansowego (w zespołach 0–8), poddawanego badaniu przez biegłych rewidentów.

Rozdzielenie kont rachunku kosztów dla potrzeb wewnętrznych od kont służących rachunkowości finansowej w dualistycznych planach kont, przy jednoczesnym zapewnieniu uzgodnienia ewidencji zdarzeń na kontach tych dwóch podsystemów, jest cechą szczególnie różniącą organizację rachunkowości w przedsiębiorstwach francuskich i dużych firmach niemieckich od

organizacji rachunkowości w przedsiębiorstwach krajów anglojęzycznych, które stosują konta kosztów i konta służące rachunkowości finansowej, tworzące integralną całość. Ta różnica miała duże implikacje dla uformowania się w tych krajach podejścia do rachunkowości zarządczej. W krajach anglo-amerykańskich rachunkowość zarządcza rozwinęła się poprzez metody i praktykę rachunku kosztów, prowadząc do powstania sprawozdawczości wewnętrznej dla potrzeb zarządzania (Roberts, 1995, s. 46).

Rozwój rachunkowości zarządczej w Niemczech w ostatnich latach pozostaje zarówno pod wpływem czynników lokalnych, jak i międzynarodowych. Czynniki lokalne są związane z kontynuowaniem niemieckiej tradycji controllingu, który jest formalnie zorganizowany poprzez działalność Controller Verein, Control Akademie oraz International Group of Controlling. Czynniki międzynarodowe obejmują oddziaływanie wzorców rozwoju rachunkowości zarządczej, pochodzących z USA i Wielkiej Brytanii oraz wpływ zastosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) w niemieckich przedsiębiorstwach na ukształtowanie się relacji między systemem rachunkowości finansowej i zarządczej. W centrum zainteresowania wielu niemieckich autorów znalazły się pytania, czy wdrożenie MSSF doprowadzi do integracji systemów rachunkowości finansowej z systemem rachunkowości zarządczej, czy raczej jest możliwe utrzymanie dualistycznego sposobu organizacji systemu rachunkowości⁵. Inaczej mówiąc, czy nastąpi konwergencja z bardziej ogólnym „międzynarodowym” modelem rachunkowości i zarządzania, czy też zostanie utrzymana dotychczasowa niemiecka tradycja, charakteryzująca się funkcjonowaniem systemu controllingu w przedsiębiorstwach, wyraźnie oddzielnym od systemu rachunkowości finansowej (Jones, Luther, 2005b).

Na specyfikę rozwoju **rachunkowości zarządczej we Francji** oddziaływały dwa przeciwstawne, a jednocześnie uzupełniające się nurty (por. Lebas, 1994b):

- normatywne podejście do rachunku i analizy kosztów, przejawiające się regulowaniem zasad organizacji rachunkowości i rachunku kosztów za pomocą obligatoryjnego Ogólnego Planu Rachunkowości (PCG) oraz poprzez ponad 20 branżowych planów kont;
- dostarczanie informacji dla potrzeb podejmowania decyzji i oceny osiągniętych wyników działalności za pomocą metody zwanej *Tableau de Bord* (tablica rozdzielcza).

⁵ Konieczność sporządzania sprawozdań finansowych według MSSF, a także potrzeba dysponowania informacjami dla celów podatkowych oraz zarządzania przez niemieckie przedsiębiorstwa, które nie wykorzystują zintegrowanych systemów informatycznych klasy ERP, np. SAP R3 (umożliwiających dostarczanie danych księgowych, ujmowanych według wielu różnych kryteriów) stały się inspiracją do wysunięcia koncepcji czterech kręgów informacji w rachunkowości. Została ona przedstawiona w literaturze polskiej przez W. Müllera i A. Kardasza (2005).

Rachunek kosztów przedsiębiorstwa, zorganizowany zgodnie z dualistycznym planem kont, określonym w PCG, nazwano „analityczną rachunkowością przedsiębiorstwa” (*comptabilité analytique d'exploitation*), tj. rachunkowością prowadzoną dla potrzeb informacyjnych zarządzania (Lebas, 1994b, s. 475).

Rachunek kosztów przedsiębiorstw prowadzony według struktury dziewiątego zespołu kont, był nastawiony do lat siedemdziesiątych głównie na kalkulację kosztu produktów jako podstawę ustalania cen sprzedaży oraz wyceny zapasów wyrobów. W pierwszej połowie lat dziewięćdziesiątych wzrosło zainteresowanie zagadnieniami rachunkowości zarządczej we Francji pod wpływem zmian zachodzących w dziedzinie metod zarządzania, nasilania się globalnej konkurencji oraz rozwijania nowych metod, typu JIT, TQM, ABM itp. Do tego okresu występował nawet problem z trafnym przetłumaczeniem anglojęzycznego terminu *management accounting*, gdyż nie stosowano bezpośredniego odpowiednika dla tego pojęcia (Roberts, 1995, s. 44). Fakt ten był związany z przykładaniem mniejszej wagi przez kierowników, głównie inżynierów, do danych pochodzących z systemu rachunkowości, jako informacji przydatnych dla potrzeb planowania i kontroli kierowniczej.

Struktura rachunku kosztów francuskich przedsiębiorstw, zgodna z zasadami określonymi w PCG, stwarza podstawy do budżetowania, analizy i kontroli kosztów, lecz nie stanowi głównego źródła informacji dla sprawozdawczości wewnętrznej. Źródłem takim jest zaś powszechnie stosowane narzędzie, zwane *Tableau de board* (TB), wywodzące się z koncepcji sformułowanych przez francuskich inżynierów w pierwszej połowie XX w. Dane zawarte w „tablicach rozdzielczych” w niewielkim zakresie pochodzą z systemu rachunkowości przedsiębiorstwa. Wskaźniki finansowe, zamieszczone w TB, odgrywają rolę uzupełniającą w stosunku do danych ilościowych i wskaźników niefinansowych, operacyjnych, które służą do „pilotowania” działalności jednostki gospodarczej. „Tablice rozdzielcze” podlegały ciągłemu rozwojowi. Z luźno zdefiniowanego narzędzia sterowania procesem produkcyjnym przekształciły się w instrument o określonej strukturze, z dobrze zdefiniowanymi celami, treścią i formą⁶ (Lebas, 1994b; Roberts, 1995).

Rozwój rachunkowości ukierunkowanej na potrzeby informacyjne menedżerów w **Holandii** charakteryzował się dużym wpływem koncepcji i metod rachunku kosztów stosowanych w Niemczech, a także był związany z uformowaną tu dyscypliną akademicką, zwaną ekonomią przedsiębiorstwa (*bedrijfseconomie*), oraz szerokim wykorzystaniem zarówno w sprawozdawczości finansowej, jak i dla potrzeb podejmowania decyzji wyceny w koszczcie bieżącym (Groot, 2003).

⁶ Zasady budowy i znaczenie *Tableaux de Bord* są przedstawione w rozdziale 8 tej monografii.

Z kolei **przedsiębiorstwa belgijskie** zaczęły się interesować w latach pięćdziesiątych XX w. analitycznym systemem rachunku kosztów pod wpływem publikacji holenderskich autorów, a także rozwiązań stosowanych we Francji. Od lat siedemdziesiątych decydujący wpływ na praktykę rachunku kosztów i rachunkowość zarządczą w Belgii mają zaś rozwiązania amerykańskie i brytyjskie (Bruggeman i in., 2003).

Kraje nordyckie, w których era industrializmu rozpoczęła się nieco później niż na Zachodzie Europy, „importowały” po pierwszej wojnie światowej koncepcje rachunku kosztów z Niemiec i USA, a następnie rozpoczęły szeroko zakrojoną dyskusję dotyczącą opracowania jednolitych zasad rachunku kosztów i przydatności określonych rozwiązań dla praktyki. Na specyfikę powstałych ówczesnie koncepcji teoretycznych oraz rozwiązań w praktyce rachunku kosztów i kontroli duży wpływ miały charakterystyczne cechy państw nordyckich, takie jak: stosunkowo mało liczebna, jednorodna narodowość mieszkańców poszczególnych krajów, stabilne i zdyscyplinowane rządy, silne organizacje związkowe, otwarty, demokratyczny egalitaryzm, uniwersalne wykształcenie, zastosowanie zasad naukowego zarządzania oraz dążenie do rozwoju państwa dobrobytu (Macintosh, 1998, s. 496).

Cechą charakterystyczną rozwoju rachunku kosztów w **Szwecji** w okresie międzywojennym była debata między inżynierami, zwolennikami rachunku kosztów pełnych rzeczywistych (wzorowanego na rozwiązaniach niemieckich i stosowanego w przedsiębiorstwach ASEA i Erikson) a opowiadającymi się za rachunkiem kosztów standardowych, który implementowano wówczas w firmach SFK i Volvo. Jej skutkiem było opracowanie w 1937 r. *Jednolitych zasad rachunku kosztów pełnych* oraz opublikowanie przez profesora T. Vehna szeregu artykułów wyjaśniających zasady systemów rachunku kosztów stosowanych wówczas w szwedzkich firmach. Po drugiej wojnie światowej głównym przedmiotem zainteresowań teoretyków i praktyków stał się rachunek kosztów zmiennych oraz komputeryzacja systemów rachunkowości. Badania empiryczne z 1992 r. wykazały natomiast tendencję wzrostu znaczenia rachunku kosztów pełnych, który stosowało jako wyłączny system rachunku kosztów 58% badanych przedsiębiorstw, oraz spadek znaczenia rachunku kosztów zmiennych, który odnotowano w 10% badanych firm. Przyczyn tej tendencji upatruje się w rosnącym zainteresowaniu szwedzkich przedsiębiorstw rachunkiem kosztów działań, jako odmianą rachunku kosztów pełnych (Ask i in., 2003).

Według podobnego schematu jak w Szwecji przebiegał rozwój rachunku kosztów w **Danii**, gdzie w latach trzydziestych specjalny komitet Akademii Nauk Technicznych zajmował się propagowaniem duńskich koncepcji kosztów i metod kalkulacji kosztów produktów. Na uwagę zasługuje fakt, że w Danii (do 1981 r.), a także i w Finlandii (do 1992 r.) regulacje prawne rachunkowości finansowej były oparte na zasadach rachunku kosztów zmien-

nych (wycena zapasów produktów gotowych według kosztu zmiennego). Rachunek ten stanowił również podstawę koncepcji planowania i kontroli, propagowanych przez duńskich autorów (V. Madsen, P. Hansen) i wdrażanych w przedsiębiorstwach. Badania ankietowe, przeprowadzone w latach dziewięćdziesiątych, potwierdziły, że duńskie przedsiębiorstwa dysponują dobrze rozwiniętymi systemami rachunkowości zarządczej, uwzględniającymi w znacznym stopniu niefinansowe miary wyników oraz zasady rachunku kosztów docelowych (Israelsen i in., 2003).

W **Finlandii** pierwszy etap rozwoju rachunku kosztów przypada na lata międzywojenne, kiedy to wydano pierwszy fiński podręcznik z tego zakresu, wzorowany na pracach niemieckich autorów, a w publikacjach o charakterze praktycznym rozważano rachunek kosztów jako podstawę podejmowania decyzji cenowych. W latach czterdziestych nastąpił postęp w rozwoju praktyki rachunku kosztów dzięki regulacjom prawnym. W warunkach ściśle regulowanej gospodarki okresu wojennego i powojennego regulacje rządu zobowiązywały bowiem wszystkie przedsiębiorstwa do prowadzenia rachunku kosztów pełnych, jako podstawy informacyjnej do ustalania cen przez instytucje państwowe (Näsi, 1994; Virtanen i in., 2003).

Następnie wraz z wprowadzeniem gospodarki rynkowej w końcu lat pięćdziesiątych zaczęto traktować rachunkowość zarządczą jako kluczowe narzędzie służące podejmowaniu decyzji przez kierowników. Młodzi pracownicy naukowcy, inspirowani wpływami anglo-amerykańskimi i pracami duńskiego profesora P. Hansena, szerzyli wiedzę na temat rachunku kosztów zmiennych, prognozy rentowności, analizy rentowności itp., co przyczyniło się do szerokiej akceptacji rachunku kosztów zmiennych przez fińskie przedsiębiorstwa oraz do przyjęcia tego rachunku przez prawo w dziedzinie rachunkowości, jako podstawy wyceny bilansowej zapasów (Virtanen i in., 2003).

Badania empiryczne wykazały, że w końcu XX w. tendencje rozwojowe rachunkowości zarządczej w fińskich przedsiębiorstwach produkcyjnych były zgodne z trendem występującym w uprzemysłowionych krajach globalnej gospodarki, co przejawiało się m. in. wzrostem zainteresowania zarządzaniem kosztami stałymi poprzez zarządzanie procesami, dzięki zastosowaniu rachunku kosztów działań, implementacją zbilansowanej karty wyników i jej zmodyfikowanych wariantów (por. Hyvönen, Vuorinen, 2001; Ahn, 2001).

Spośród krajów Europy Zachodniej najsłabiej rozwinięte systemy kontroli kierowniczej i metody rachunkowości zarządczej występowały w przedsiębiorstwach krajów południowych. We Włoszech, Grecji i Hiszpanii było to spowodowane następującymi czynnikami: przewagą małych prywatnych, rodzinnych firm, motywowanym zachowaniem tajemnicy handlowej, unikaniem podatków, a także ogólnym regulowaniem cen sprzedaży produktów (Macintosh, 1998, s. 495).

Na rozwój rachunkowości zorientowanej na wewnętrzne potrzeby informacyjne **włoskich przedsiębiorstw** w bardzo dużym stopniu wpływały do lat siedemdziesiątych koncepcje rachunkowości włoskich myślicieli, a zwłaszcza koncepcja G. Zappy, oraz słaba konkurencja na rynku wewnętrznym. W ostatnich latach kluczową rolę w tym rozwoju odgrywają innowacyjne rozwiązania pochodzące z USA (Barbato i in., 2003, s. 140).

We Włoszech fundamenty nowoczesnej rachunkowości finansowej stworzył F. Besta, opowiadający się za teorią własności i integracją rachunku kosztów z rachunkowością finansową. Dominujący wpływ na regulacje prawne i praktykę rachunkowości finansowej, a także na powolny rozwój koncepcji i zastosowań rachunku kosztów miała jednak struktura koncepcyjna rachunkowości, zaproponowana przez G. Zappę, zwana rachunkowością „opartą na zysku”. Zappa traktował rachunkowość jako część dyscypliny o nazwie *economia aziendale*, której cel i metody zdefiniował w 1927 r. Jej zakresem objął badania wyjaśniające warunki funkcjonowania przedsiębiorstwa i jego równowagi ekonomicznej (lub finansowej). Na tę dyscyplinę składają się takie dziedziny cząstkowe, jak: rachunkowość, teoria organizacji, teoria decyzji, zarządzanie strategiczne i finanse przedsiębiorstwa (zob. szerzej Galassi, 1996, s. 348).

Zgodnie z koncepcją Zappy, celem rachunkowości ma być ustalanie wyniku finansowego i pomiar rentowności całej jednostki gospodarczej. Był on przeciwny obliczaniu kosztów jednostkowych produktów i wykorzystywaniu danych o kosztach jednostkowych i marżach do podejmowania decyzji ekonomicznych, a ustalanie standardów i budżetów kosztów uważał za ograniczenie dążeń zarządów firm do wykorzystywania ich potencjału. W myśl jego koncepcji, rachunkowość finansowa i rachunkowość zarządcza muszą być prowadzone oddzielnie, gdyż należą do różnych struktur koncepcyjnych. Idea Zappy była wyłącznym podejściem akceptowanym przez włoskie regulacje prawne rachunkowości finansowej i jedynym możliwym rozwiązaniem. uznawanym przez większość pracowników naukowych w dziedzinie rachunkowości (Barbato i in., 2003).

Konsekwencją przytoczonych poglądów i faktów była ograniczona do lat siedemdziesiątych wiedza włoskich teoretyków na temat zasad i przydatności rachunku kosztów standardowych, budżetowania, analizy odchyień i analizy rentowności, toteż rachunkowość zarządcza nie była do tego czasu przedmiotem nauczania w szkołach wyższych. Dopiero w latach siedemdziesiątych wprowadzono zajęcia obejmujące zagadnienia rachunkowości zarządczej, a także od tego okresu zwiększył się zakres tematyczny podręczników i opracowań dotyczących rachunkowości zarządczej, wydawanych we Włoszech. Zwiększone zainteresowanie praktyków rachunkowością zarządczą nastąpiło dopiero w drugiej połowie lat osiemdziesiątych, do czego przyczynił się szybki wzrost włoskiej gospodarki, strukturalne przemiany rynku oraz

nasilenie się konkurencji ze strony firm zagranicznych. Rachunkowość zarządcza była postrzegana bardziej jako narzędzie kontroli kierowniczej niż „model kosztowy”, koncentrujący się na konsekwencjach przyszłych decyzji kierowników i przewidywaniu przyszłej rentowności produktów.

Badania empiryczne z początku lat osiemdziesiątych wykazały, że rachunek kosztów zmiennych był stosowany jako wyłączna metoda rachunku kosztów w 33% badanych przedsiębiorstwach produkcyjnych i usługowych, a rachunek kosztów pełnych w 38% przedsiębiorstwach. Ocenia się, że pod koniec XX w. włoskie przedsiębiorstwa zwiększyły zainteresowanie poprawą kontroli kierowniczej i potrzebą posiadania lepszych systemów rachunku kosztów w celu zwiększenia efektywności zarządzania w obliczu rosnącej globalizacji i konkurencji (zob. szerzej Barbato i in., 2003).

Rachunkowość zarządcza w Hiszpanii jako dyscyplina i działalność praktyczna rozwija się dopiero od połowy XX w. Do tego czasu nauczanie w dziedzinie rachunku kosztów odbywało się poza uniwersytetami, a więc z pominięciem systematycznych objaśnień określonych koncepcji. Hiszpańskie przedsiębiorstwa stosowały wówczas różne metody i procedury rachunku kosztów, w licznych przypadkach kalkulowały koszty jednostkowe produktów za pomocą arbitralnych i subiektywnych metod.

Pierwszy artykuł w języku hiszpańskim w dziedzinie rachunkowości zarządczej został opublikowany w 1949 r. (dotyczył kosztów standardowych), a w latach pięćdziesiątych zagadnienia rachunku kosztów wprowadzono do programów nauczania uniwersyteckiego. Kształcenie w zakresie rachunku kosztów pozostawało do lat siedemdziesiątych pod wpływem koncepcji rachunkowości przedstawianych przez niemieckiego profesora Schneidera. Od drugiej połowy lat osiemdziesiątych na kształcenie i działalność badawczą w dziedzinie rachunkowości zarządczej w Hiszpanii oddziałują przede wszystkim koncepcje amerykańskie i brytyjskie (Saez-Torrecilla i in., 2003, s. 180 i 188).

Praktyka rachunkowości ukierunkowanej na zarządzanie hiszpańskimi przedsiębiorstwami była wzorowana na analitycznej rachunkowości rozwijanej we Francji. Pozostawała także pod wpływem regulacji prawnych, dotyczących planów kont i rachunku kosztów, które zezwalały w latach siedemdziesiątych na samodzielne kształtowanie rachunku kosztów w przedsiębiorstwach, w następnym dziesięcioleciu zobowiązywały przedsiębiorstwa do uwzględnienia norm prawnych w tym zakresie, a następnie (od 1990 r.) znowu wyłączyły rachunek kosztów spod uregulowań prawnych. Współcześnie systemy rachunkowości zarządczej, przede wszystkim operacyjnej, są stosunkowo dobrze rozwinięte w dużych spółkach hiszpańskich oraz kontrolowanych przez kapitał zagraniczny. Stosują one w większym stopniu rachunek kosztów zmiennych. Rachunek kosztów działań wdrażają głównie spółki zależne od firm międzynarodowych. Średnie przedsiębiorstwa dysponują natomiast

analityczną rachunkowością operacyjną według zasad ukształtowanych w przedsiębiorstwach we Francji (zob. szerzej Saez-Torrecilla i in., 2003; Carmona, 2004).

W krajach Europy Środkowo-Wschodniej rachunkowość zarządcza znajduje zastosowanie od początku lat dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku, tj. od rozpoczęcia w nich transformacji ustrojowej i gospodarczej. Reformy polityczne i społeczno-gospodarcze w ostatniej dekadzie XX w. w Rosji i Chinach oraz powstawanie niezależnych republik w Centralnej Azji, prowadzące do rozwoju gospodarek rynkowych w tych krajach, także wymagały zmiany celów, funkcji i struktury rachunkowości w przedsiębiorstwach. Choć we wszystkich krajach postkomunistycznych, objętych transformacją i nowo powstałych, zwłaszcza w pierwszych latach przekształceń, reformy dotyczyły przede wszystkim rachunkowości finansowej w celu zwiększenia zgodności jej zasad z międzynarodowymi standardami rachunkowości, to równie ważne okazało się zapewnienie istotnych i terminowych wewnętrznych informacji dla potrzeb planowania i kontroli działalności jednostek gospodarczych w tych krajach, a zatem kształtowanie systemów rachunkowości zarządczej.

Tempo i zakres zastosowania rozwiązań rachunkowości zarządczej są oczywiście zróżnicowane i zależą od bardzo wielu czynników, m. in. od stopnia rozwoju koncepcji i praktyki rachunku kosztów w przeszłości, tj. w okresie gospodarek centralnie planowanych. Ogólnie ujmując, w państwach Europy Centralnej i ZSRR podejmowanie decyzji ekonomicznych było silnie scentralizowane, a informacji z systemu rachunkowości nie uważano za zbyt ważne w procesie podejmowania decyzji ani przy ocenie wyników ekonomicznych przedsiębiorstw państwowych. Ponieważ ceny surowców i produktów były ustalane przez instytucje państwowe, przedsiębiorstwa były zobligowane dostarczać dokładne dane o rzeczywistych kosztach produktów na podstawie rachunku kosztów pełnych (np. dla weryfikacji cen regulowanych lub słuszności przyznania dotacji przedmiotowej). Ten system rachunku kosztów był uwzględniony jako podstawa zasad ewidencji kosztów określonych w jednolitych i branżowych planach kont, obowiązujących na mocy przepisów prawnych danego państwa.

W warunkach gospodarki centralnie planowanej rachunek kosztów był w pełni podporządkowany rachunkowości finansowej, stanowił jej integralną część, a ta z kolei była zdominowana przez przepisy podatkowe i potrzeby statystyki państwowej. Wprowadzane wówczas metody i procedury w obszarze rachunku kosztów przedsiębiorstw służyły przede wszystkim rachunkowości finansowej, statystyce państwowej i scentralizowanemu zarządzaniu państwem. Na przykład, dla potrzeb ustalenia dochodu narodowego ewidencjonowano w przedsiębiorstwach zgodnie z jednolitą klasyfikacją koszty według rodzaju, które wykazywano w porównawczym wariantcie rachunku zysków i strat (zob. szerzej Jaruga, 1990; Haldma, Lääts, 2002; Szychta, 2002c).

W takich krajach Europy Centralnej, jak Polska, Czechosłowacja, Węgry, stosowano jednak w okresie gospodarki planowanej (z krótką przerwą w latach pięćdziesiątych) kontynentalne podejście do rachunku kosztów, klasyfikując koszty według rodzaju, funkcji i produktów, a w połowie lat siedemdziesiątych wprowadzono dwa wyodrębnione kręgi kosztów (wewnętrzny i zewnętrzny). W Polsce i Czechosłowacji stosowano, tak jak we Francji, „rachunkowość nadwyżki”, a w Jugosławii – „rachunek wartości dodatkowej”. Wewnętrzna i zewnętrzna efektywność przedsiębiorstw podlegała oddzielnemu pomiarowi (np. w Polsce i Czechosłowacji). W krajach socjalistycznych stosowano dla potrzeb kontrolnych rachunek kosztów normatywnych, stanowiący odmianę rachunku kosztów standardowych, a elastyczne budżety wykorzystywano w niektórych przedsiębiorstwach w celu kontroli kosztów pośrednich (Jaruga, Ho, 2002, s. 376). Zdaniem W. Brzezina i A. Jarugowej (1984, s. 213), przy podejmowaniu decyzji specjalnych stosowano w niektórych przedsiębiorstwach na Węgrzech i w Polsce podejście oparte na rachunku kosztów zmiennych, a w NRD wdrażano podejście rachunkowości wewnętrznej *Rechnen mit Kosten*, stanowiące ekwiwalent rachunkowości zarządczej (Jaruga, 1993, s. 57; zob. także Schubert, 1979).

Mimo niesprzyjających warunków politycznych i gospodarczych dla rozwoju praktyki rachunkowości dla potrzeb zarządzania przedsiębiorstwami, w niektórych krajach Europy Centralnej (np.: w Polsce, na Węgrzech) prowadzono badania naukowe w dziedzinie rachunku kosztów, powstawały podręczniki akademickie i artykuły naukowe, objaśniające nie tylko zasady rachunku kosztów, określone w przepisach prawnych, lecz także przedstawiające koncepcje rachunku kosztów zmiennych, analizy zmienności kosztów, prognozy rentowności, budżetowania operacyjnego oraz wyniki badań w dziedzinie rachunkowości zarządczej, prowadzone w krajach zachodnich (zob. Jaruga, 1990, s. 57; Jarugowa, Skowroński, 1994, s. 167; Jaruga, Ho, 2002, s. 376). Wraz z początkiem transformacji ustrojowej pracownicy uczelni w tych krajach byli pierwszymi konsultantami w procesach prywatyzacji i restrukturyzacji przedsiębiorstw, w modernizacji systemów rachunku kosztów oraz projektowali systemy rachunkowości zarządczej i controllingu. W przedsiębiorstwach tych krajów stosuje się bowiem jedno z podejść: rachunkowość zarządczą w stylu anglo-amerykańskim albo controlling zgodnie z rozwiązaniami niemieckimi (Jaruga, Ho, 2002, s. 376). Ważną rolę we wdrażaniu metod rachunkowości dla potrzeb wewnętrznych odgrywają tu również krajowe firmy doradcze oraz filie firm międzynarodowych.

Jak wynika z badań empirycznych, przeprowadzonych w ostatnich kilku latach (np.: Sobańska, Wnuk, 2000a; Varmosi, 2000; Szychta, 2001b, 2002c; Haldma, Lääts, 2002; Lääts i in., 2005), w przedsiębiorstwach działających w postsocjalistycznych krajach europejskich są wdrażane przede wszystkim

metody rachunkowości zarządczej operacyjnej, spośród których najbardziej popularne są roczne budżetowanie operacyjne i rachunek kosztów pełnych, ustalający koszty wytworzenia produktów (służące do wyceny bilansowej zapasów oraz analizy rentowności produktów). W stosunkowo powolnym tempie rośnie jednak zainteresowanie praktyki innowacyjnymi rozwiązaniami w rachunkowości zarządczej, zwłaszcza rachunkiem kosztów działań i zbilansowaną kartą wyników (zob. np.: Świdarska i in., 2002; Sobańska, Kulikowska, 2004; Januszewski, 2004a, b).

Znaczna część kierowników przedsiębiorstw działających w gospodarkach będących w fazie transformacji uświadomiła sobie, iż potrzebują efektywnych metod rachunkowości zarządczej, umożliwiających dostarczanie im przydatnych informacji w celu osiągnięcia poprawy wyników ekonomicznych przedsiębiorstw. Niestety, dotychczas opublikowano niewiele opracowań opartych na badaniach empirycznych, które obrazowałyby zakres zastosowania rachunkowości zarządczej w jednostkach gospodarczych tych krajów oraz wskazywałyby, jaki postęp poczyniły przedsiębiorstwa w dążeniu do osiągnięcia tego celu.

Rachunkowość zorientowana na potrzeby informacyjne kierowników rozwija się w ostatnich latach również w **chińskich przedsiębiorstwach**. Od rozpoczęcia polityki otwartych drzwi w 1979 r. Chiny stopniowo wprowadzają mechanizmy gospodarki rynkowej i dążą do wzrostu efektywności przedsiębiorstw. Reformy gospodarcze umożliwiły chińskim firmom podejmowanie prób wdrażania wielu zachodnich metod rachunkowości zarządczej. Jednym ze sposobów ich szybkiego i skutecznego zastosowania są spółki *joint venture*, powstające w Chinach z udziałem partnerów zagranicznych (Jaruga, Ho, 2002, s. 376).

Na rozwiązania w zakresie rachunkowości zarządczej w chińskich przedsiębiorstwach wpływa również popularyzacja japońskich metod zarządzania kosztami. Największe zainteresowanie zyskał tu rachunek kosztów docelowych. Na przykład, chiński przemysł samochodowy zaadaptował w 1993 r. system zarządzania korporacji Toyota, oparty na tym rachunku. Zasady japońskiej rachunkowości zarządczej są postrzegane także w innych krajach Azji jako dobry, godny do naśladowania wzór, pomagający zwiększyć konkurencyjność ich produktów na rynkach międzynarodowych. Rozwój cieszącego się tu dużym zainteresowaniem rachunku kosztów docelowych przebiega jednak inaczej niż w przedsiębiorstwach japońskich, a jednocześnie – odmiennie w różnych krajach tego regionu. Na przykład, spółki tajwańskie zainteresowały się tym systemem w związku z rosnącymi kosztami płac, a koreańskie – w związku z kontrolą jakości i dążeniem do osiągnięcia założonych kosztów produktów (por. Wermut, 1999, s. 558).

Jak wynika z przedstawionego w zarysie rozwoju rachunkowości zarządczej, głównie w krajach europejskich, rozwój ten odbywał się w specyficzny

sposób dla określonych krajów lub ich grup. Następowало także przenikanie koncepcji rachunku kosztów, idei dotyczących kontroli i metod pomiaru wyników między różnymi krajami. Na przykład, rachunek kosztów standardowych, opracowany w Stanach Zjednoczonych, miał już w latach dwudziestych zwolenników w krajach europejskich, m. in. we Francji, Finlandii, a także w Polsce (zob. Jarugowa, Skowroński, 1994, s. 166). Przed drugą wojną światową odnotowano także bezpośredni wpływ metod i procedur rachunku kosztów, sformułowanych w Niemczech, na rozwój rachunku kosztów w Holandii i krajach skandynawskich. Ponadto, firmy japońskie stosowały wówczas niemieckie rozwiązania z zakresu rachunku kosztów, a w latach powojennych przenosiły do swojej praktyki koncepcje powstałe w USA, takie jak analiza wartości i kontrola jakości. Pod koniec XX w. nastąpiła zmiana kierunku przepływu innowacyjnych rozwiązań w dziedzinie rachunkowości zarządczej. Teraz japońskimi koncepcjami interesują się teoretycy i praktycy z Ameryki i Europy.

Konsekwencją procesów prawie wiekowej, różnokierunkowej dyfuzji koncepcji i metod rachunkowości zarządczej jest coraz większa zbieżność współczesnej praktyki rachunkowości zarządczej w jednostkach gospodarczych różnych krajów i regionów, o czym szerzej traktuje następny podpunkt rozdziału.

3.1.2. Czynniki współczesnego zróżnicowania i konwergencji praktyki rachunkowości zarządczej

Studia literaturowe dają podstawę do stwierdzenia, że współcześnie rachunkowość zarządcza znajduje się pod wpływem sił różnicujących ją w poszczególnych regionach świata i krajach, jak również sił harmonizujących jej zastosowania w praktyce, przy czym czynniki powodujące zbieżność zaczęły w ostatnich kilkunastu latach przeważać nad czynnikami jej zróżnicowania. Jednocześnie jest formułowany pogląd, że przedsiębiorstwa stosują określone systemy rachunkowości zarządczej nie dla zdobycia unikalnej przewagi konkurencyjnej na rynku, lecz w celu poprawy operacyjnej i strategicznej skuteczności ich działania (Granlund, Lukka, 1998, s. 153). Oznacza to, że nie traktuje się systemu rachunkowości zarządczej przedsiębiorstwa jako czynnika powodującego jego istotną konkurencyjną różnicę na rynku. Ważniejsze znaczenie ma dysponowanie dobrymi, powszechnie akceptowanymi i sprawdzonymi w innych jednostkach rozwiązaniami w zakresie rachunkowości zarządczej, które faktycznie służą menedżerom w procesach decyzyjnych i kontrolnych.

W rozważaniu, czy występuje zbieżność (konwergencja) w zastosowaniu rachunkowości zarządczej w Europie, M. D. Shields (1998, s. 506) wyróżnił zbieżność w odniesieniu do terminologii i metod oraz w stosunku do celów i sposobów zastosowania określonych metod. Uważa on, że różnice w terminologii i metodach rachunkowości zarządczej, które występowały między krajami, powoli zanikają prowadząc do ujednoczenia terminologii i stosowanych metod w jednostkach gospodarczych różnych krajów. Mało podobieństw występuje natomiast w odniesieniu do celów i sposobów wykorzystania określonych metod rachunkowości zarządczej.

Opinia M. Shieldsa jest zbieżna z wnioskiem T. Sheridana (1995, s. 291), który potwierdził, że w dwóch badanych grupach przedsiębiorstw działających w skali globalnej (tj. w pierwszej, której kapitał pochodził z Wielkiej Brytanii i drugiej – o kapitale pochodzącym z krajów kontynentalnej Europy) są stosowane w dużym zakresie takie same narzędzia rachunkowości zarządczej, choć przedsiębiorstwa należące do tych dwóch grup podchodzą z różnych punktów wyjścia do istoty rachunkowości dla potrzeb zarządzania.

W celu objaśnienia globalnych tendencji w kształtowaniu współczesnej praktyki rachunkowości zarządczej fińscy autorzy, M. Granlund i K. Lukka (1998), rozróżnili poziom makro i mikro zastosowania rachunkowości zarządczej. Poziom makro dotyczy koncepcji, pojęć, metod oraz celów zastosowania informacji z systemów rachunkowości zarządczej, poziom mikro zaś odnosi się do wzorców postępowania praktyków rachunkowości zarządczej i sposobów wykorzystania informacji dostarczanych przez określone metody i procedury rachunkowości zarządczej. Zdaniem tych autorów, zbieżność rachunkowości zarządczej w skali globalnej następuje na poziomie makro. Praktykę rachunkowości zarządczej na poziomie mikro charakteryzuje zróżnicowanie między krajami z powodu np. czynników kulturowych, regulacji prawnych kraju, roli sektora państwowego, typowej wielkości krajowych przedsiębiorstw.

Mimo że Granlund i Lukka (1998) zastosowali inną klasyfikację przy objaśnianiu tendencji konwergencyjnej rachunkowości zarządczej niż Shields (1998), to wszyscy ci autorzy podobnie postrzegają zakres tej tendencji. Ponadto Shields (1998, s. 508) przekonuje, że z jednej strony dochodzi do zbieżności rachunkowości zarządczej pod względem stosowanych terminów i metod w poszczególnych krajach europejskich, a z drugiej strony występuje w tych krajach zróżnicowanie problematyki rachunkowości zarządczej w ujęciu branżowym. Łącznym efektem narodowej konwergencji i branżowego zróżnicowania praktyki rachunkowości jest coraz większe podobieństwo zastosowań rachunkowości zarządczej w przekroju krajów niż rozwiązań przyjmowanych w rachunkowości zarządczej w branżach w poszczególnych krajach. Branżowe różnice w praktyce rachunkowości zarządczej wynikają z różnic występujących między branżami, a dotyczących m. in. wymagań

i preferencji klientów, siły oddziaływania konkurencji, rodzajów i poziomu ryzyka, obowiązujących regulacji prawnych, rodzaju i stopnia złożoności technologii, struktur organizacyjnych i wdrażanych strategii konkurencji.

Cytowani autorzy różnią się także pod względem poglądu na to, do jakiego wzorca zmierza rachunkowość zarządcza w krajach w skali globalnej lub przynajmniej europejskiej. Sheridan (1995, s. 293) uważa, że praktyka rachunkowości zarządczej europejskich przedsiębiorstw staje się zbieżna z modelem amerykańskim. „Amerykanizacja” rachunkowości ukierunkowanej na zarządzanie rozpoczęła się w Europie w latach sześćdziesiątych, gdy zaczęto zmieniać punkt widzenia w nauczaniu, badaniach i zastosowaniach rachunku kosztów z podejścia prawdy absolutnej na podejście prawdy warunkowej, co odnotowano m. in. w Holandii (Grott, 2003, s. 167), Belgii (Bruggeman i in., 2003, s. 2) i Finlandii (Virtanen, 2003, s. 57). Proces ten nabrał przyspieszenia od lat osiemdziesiątych, kiedy Cooper i Kaplan (np. 1988, 1991), a następnie inni autorzy, zaczęli nawoływać do zmiany tradycyjnych metod rachunku kosztów i krótkookresowych finansowych miar wyników, jako mało przydatnych dla potrzeb zarządzania, a także wraz z rozpowszechnianiem koncepcji strategicznej rachunkowości zarządczej (Macintosh, 1998, s. 497).

Inni autorzy, np.: Shields (1998, s. 511), Granlund, Lukka (1998, s. 153), Hyvönen, Vuorinen (2001), Bhimani (2003b, s. XXII), sądzą, że podobne zagrożenia i zbliżone możliwości przedsiębiorstw działających w globalnej gospodarce informacyjnej powodują, że zastosowania rachunkowości zarządczej w krajach europejskich stają się częścią globalnych rozwiązań rachunkowości zarządczej, które pochodzą z praktyki, a także są efektem aktywności naukowej specjalistów z różnych krajów.

Należy zauważyć, że zbieżność terminologii i metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach różnych krajów nie następuje według jednego schematu i zgodnie ze stałą tendencją rosnącą. Wydaje się, że jest to raczej proces podobny do przesuwających się fal, który może postępować z różnym natężeniem. Współcześnie najsilniejsze potwierdzenie dla krajowej zbieżności rachunkowości zarządczej w praktyce stanowią: budżetowanie operacyjne, rachunek kosztów działań i zbilansowana karta wyników, które – jak będzie szczegółowo wskazane w drugiej części rozprawy – stają się znane w coraz większej liczbie przedsiębiorstw i stosowane w części z nich.

Tendencję tę potwierdzają też doniesienia, że od końca lat osiemdziesiątych firmy niemieckie wykazują zainteresowanie metodami ABC i ABM, pochodzącymi z USA, oraz rachunkiem kosztów docelowych, stosowanym przez japońskie przedsiębiorstwa, w odpowiedzi na podobne otoczenie gospodarcze i wysoki poziom konkurencji, w obliczu których stają także firmy niemieckie. Zastosowaniu rachunku kosztów działań w obszarze niemieckojęzycznym sprzyja inkorporowanie struktury procesów do zintegrowanego

programu informatycznego SAP R3 (Shields, 1998, s. 509; Sharman, Vikas, 2004, s. 32–34).

Wydaje się, że konwergencja w aspekcie badań naukowych i dyskusji teoretycznych ma większe natężenie i zakres niż zbieżność praktycznych rozwiązań, gdyż odnosi się jeszcze do innych koncepcji rachunkowości zarządczej, co znajduje potwierdzenie np. w opisach zmian rachunkowości zarządczej w 11 krajach europejskich, zawartych w cytowanej książce pod redakcją A. Bhimaniego (2003b), oraz w zestawieniach tematyki badawczej, dokonanych w ostatnich latach przez wielu autorów, co zostało już omówione w rozdziale 2 (pkt 2.2.1.3).

Zasadniczą siłą sprawczą postępującej zbieżności praktycznych zastosowań rachunkowości zarządczej w skali światowej jest proces globalizacji działalności gospodarczej oraz związany z nim szereg różnych czynników. Według Shieldsa (1998, s. 509), czynnikami sprzyjającymi krajowej zbieżności terminologii i metod rachunkowości zarządczej są następujące procesy:

1) rosnąca siła konkurencji, powodująca wzrost zapotrzebowania na informacje o inwestycjach, kosztach i przychodach, które mogą wpłynąć na poprawę wyników jednostek gospodarczych;

2) dostępność podobnych technologii operacyjnych (np. JIT, TQM, FMS) oraz technologii przetwarzania, komunikowania i analizowania informacji (jak sieci LAN, WAN, systemy eksperckie, oprogramowanie rachunku ABC);

3) tanie i szybkie sposoby komunikowania i transportowania, zachęcające do dyfuzji metod rachunkowości oraz informacji w świecie;

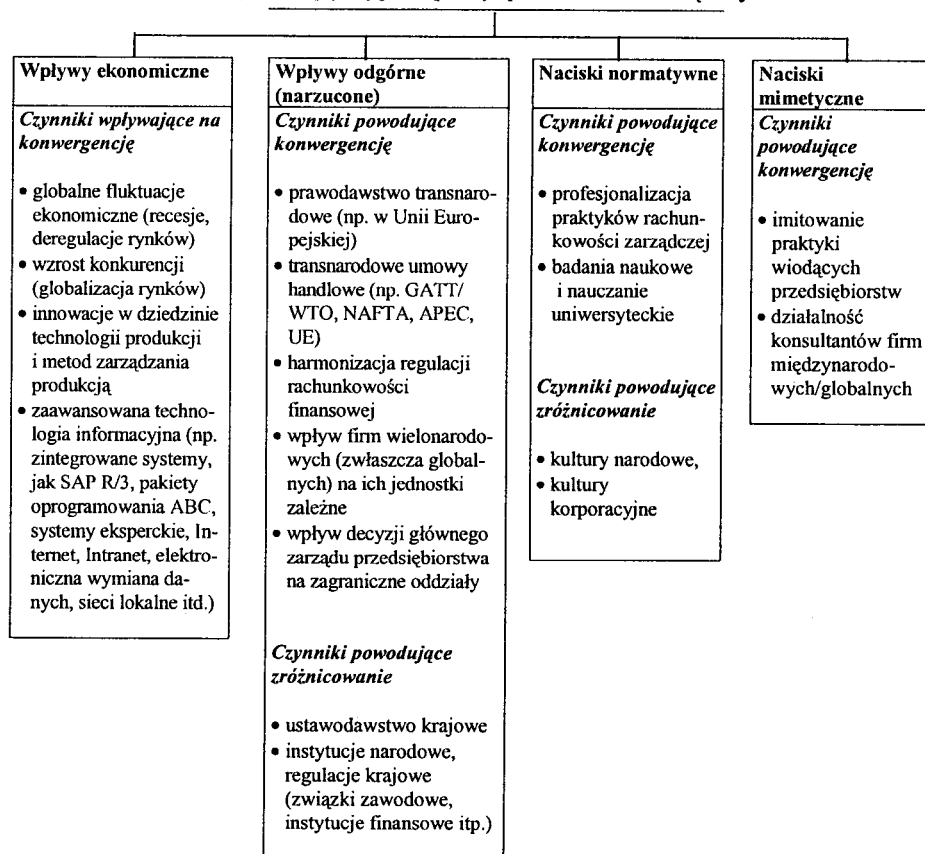
4) coraz większe ujednoczenie programów, materiałów dydaktycznych i sposobów nauczania rachunkowości zarządczej w różnych ośrodkach dydaktycznych na świecie (np. szerokie wykorzystanie podręczników amerykańskich i case'ów opracowanych w Harvard Business School);

5) rozwój globalnych firm konsultingowych, oferujących pełny zakres usług dotyczących rachunkowości, systemów informacyjnych, zarządzania i strategii;

6) działalność globalnych przedsiębiorstw, wprowadzających jednolite zasady organizacji i techniki rachunkowości zarządczej oraz wpływających na ich zastosowanie przez dostawców i partnerów *joint venture*.

Granlund i Lukka (1998) dokonali identyfikacji i klasyfikacji większej liczby czynników prowadzących do podobieństwa praktyki rachunkowości zarządczej na poziomie makro (koncepcje, pojęcia, metody) w różnych krajach, a także zwrócili uwagę na zmienne różnicujące jej rozwój między krajami. Ich zestawienie przedstawia rysunek 3.1. Podstawę do klasyfikacji

Czynniki wpływające na praktykę rachunkowości zarządczej



Rys. 3.1. Czynniki konwergencji i zróżnicowania praktyki rachunkowości zarządczej w różnych krajach. Źródło: opracowanie własne na podstawie: Granlund, Lukka (1998), s. 157

i analizy tych czynników stanowi teoria instytucjonalna⁷ i wchodzący w jej zakres model izomorfizmu instytucjonalnego⁸, z którym jest związane przekonanie, iż w analizie różnych aspektów działalności współczesnych organizacji należy brać pod uwagę oddziaływania czynników zarówno o charakterze ekonomicznym, jak i instytucjonalnym. Te dwa typy oddziaływań, choć są konceptualnie oddzielnymi kategoriami, wpływają równocześnie i we

⁷ Teoria instytucjonalna jest w dużym zakresie wykorzystywana w analizach odnoszących się do objaśniania zachowania organizacji niezarobkowych. Stanowiła ona również podstawę licznych badań w dziedzinie rachunkowości zarządczej, które dotyczyły głównie roli systemów rachunkowości zarządczej jako instytucjonalnych reguł, służących kulturowej racjonalizacji w organizacjach.

⁸ Instytucjonalny izomorfizm jest oparty na dwóch kluczowych ideach: środowiska są kolektywne i wzajemnie powiązane, a organizacje gospodarcze, w celu przetrwania, muszą odpowiadać na zewnętrzne potrzeby i oczekiwania (Shields, 1998, s. 159).

wzajemnym powiązaniu na działalność jednostek gospodarczych, w tym na ich systemy rachunkowości zarządczej.

Konwergencję praktyki rachunkowości zarządczej w skali globalnej objaśniają zatem oprócz zmiennych ekonomicznych (np. wzrost konkurencji pod wpływem globalizacji rynków, nowoczesne technologie produkcji oraz informacyjne), także czynniki instytucjonalne, które Granlund i Lukka podzielili na odgórne, normatywne i mimetyczne.

Tendencja stopniowo zwiększających się podobieństw praktyki rachunkowości zarządczej w różnych regionach i krajach nie oznacza, że zaniknie zupełnie wpływ kultur narodowych, krajowych instytucji i regulacji prawnych na rozwiązania rachunkowości zarządczej na poziomie mikro (tj. na sposoby zastosowania i wykorzystania określonych metod). Tendencja ta ma ważne znaczenie z punktu widzenia teoretycznego i praktycznego. Konieczne będą bowiem badania naukowe, dotyczące jej szczegółowych implikacji. Aspekt praktyczny wiąże się np. z pracą specjalistów zajmujących się projektowaniem i wdrażaniem systemów i metod rachunkowości zarządczej dla jednostek gospodarczych, którzy powinni być świadomi sił konwergencyjnych i różnych motywów powodujących dyfuzję innowacyjnych rozwiązań w tej dziedzinie.

W świetle dotychczasowych rozważań jest uzasadnione stwierdzenie, że procesy globalizacji gospodarki oraz ściśle z nimi związane wprowadzanie w poszczególnych krajach jednolitych zasad rachunkowości finansowej, określonych w Dyrektywach UE dotyczących rachunkowości (w przypadku krajów należących do Unii Europejskiej) oraz w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej (MSR/MSSF), przyczyniają się do stopniowej harmonizacji systemów rachunkowości zarządczej przedsiębiorstw, których działalność przekracza granice państw i kontynentów. Mimo że MSR i Dyrektywy UE o rachunkowości nie odnoszą się bezpośrednio do rachunkowości zarządczej, to ich wdrażanie w przedsiębiorstwach tworzy podstawę do przemyslenia oraz weryfikacji przez księgowych i praktyków rachunkowości zarządczej rozwiązań w zakresie pomiaru i ewidencji zdarzeń oraz sprawozdawczości zewnętrznej i wewnętrznej (zob. np. Pistoni, Zoni, 2000, s. 287).

Równocześnie, jak przekonuje Sobańska (2004a, s. 101) na podstawie dokonanej analizy obowiązujących Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej i praktyki spółek publicznych z krajów UE działających na globalnym rynku kapitałowym, „prawidłowe wdrożenie postanowień MSR wymaga informacji z obu obszarów rachunkowości, wyróżnionych w modelu anglosaskim rachunkowości, tzn. rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej. Potrzeba integracji obu obszarów rachunkowości stała się w tych spółkach koniecznością, ponieważ w modelu kontynentalnym rachunkowości, stosowanym w spółkach krajów UE, nastąpiła w ostatnich latach reharmonizacja tych obszarów określonych jako

rachunkowość zewnętrzna i rachunkowość wewnętrzna (pod wpływem koncepcji controllingu)".

Pożądaną jest także rozwinięcie rachunkowości zarządczej i jej zintegrowanie z rachunkowością finansową w jednostkach gospodarczych w Polsce w celu prawidłowego wdrożenia przepisów ustawy o rachunkowości, uwzględniających rozwiązania określone w MSR (zob. szerzej Sobańska, 2002c, 2004a), a także regulacji MSSF w spółkach, które od 2005 r. są zobligowane⁹ do ich stosowania lub podjęły decyzję o ich wdrożeniu przy sporządzaniu skonsolidowanych i jednostkowych sprawozdań¹⁰.

Nasilanie się procesów globalizacji gospodarki rozszerzy z pewnością w przyszłości zarysowujące się obecnie tendencje harmonizacyjne w dziedzinie rachunkowości zarządczej i zastosowanie podobnego modelu rachunkowości zarządczej na przedsiębiorstwa i instytucje wdrażające nowe metody rachunkowości zarządczej, w tym jednostki gospodarcze, działające w Polsce i innych krajach Europy Środkowo-Wschodniej.

3.2. Koncepcyjne podstawy i czynniki rozwoju rachunkowości zarządczej w Polsce

Rachunkowość zarządcza znajduje zastosowanie w jednostkach gospodarczych w Polsce od początku lat dziewięćdziesiątych XX w., czyli wraz z przywróceniem gospodarki rynkowej po półwiekowej jej nieobecności, choć w okresie gospodarki centralnie planowanej (1945–1989) były znane i w pewnym zakresie realizowane zadania oraz wprowadzane metody rachunkowości zorientowanej na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwami. Było to związane ze stosowaniem w pewnej części przedsiębiorstw rachunku kosztów normatywnych, preliminarza i kontroli kosztów w ośrodkach odpowiedzialności oraz z wdrażaniem zasad rozrachunku wewnętrznego (Jarugowa,

⁹ Na mocy rozporządzenia nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z 19.07.2002 r. w sprawie stosowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Rozporządzenie to, bezpośrednio obowiązujące w krajach członkowskich UE, obowiązuje spółki, których papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na regulowanym rynku któregośkolwiek państwa członkowskiego, do sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych zgodnie z MSR.

¹⁰ W myśl przepisów ustawy z 27.08.2004 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz o zmianie ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie (DzU 2004, nr 213, poz. 2155), wprowadzającej postanowienia rozporządzenia UE 1606/2002 w sprawie stosowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Jednostki gospodarcze, które nie są zobowiązane do sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych zgodnie z MSR, mogą stosować MSR przy sporządzaniu zarówno jednostkowych, jak i skonsolidowanych sprawozdań, jeżeli zostanie podjęta decyzja o ich wdrożeniu przez określone w ustawie instancje.

Marcinkowski, 1989). Rachunek kosztów był zaś rozwijany w praktyce od kilku dziesięcioleci. Już bowiem w okresie międzywojennym stosowano w największych przedsiębiorstwach¹¹ w Polsce rachunek kosztów własnych, w wielu przypadkach oparty na kosztach przewidywanych (preliminowanych, normatywnych), a – jak oceniał profesor S. Skrzywan (1964, s. 206) – sprawozdawczość finansowa w tych przedsiębiorstwach była szybka, punktualna i dostosowana do ówczesnych potrzeb zarządzania.

Niestety, niewiele publikacji okresu międzywojennego dotyczyło zagadnień rachunku kosztów w porównaniu do znaczącej liczby opracowań zajmujących się techniczną stroną księgowości, bilansoznawstwem i rewizją, które miały głównie charakter podręcznikowy i praktyczny. Systematykę kosztów przedstawił w swojej książce Andrzej Bieniek (1938), istotę punktu krytycznego wyjaśniano w artykułach na łamach „Czasopisma Księgowych w Polsce”, natomiast wzory i zasady sporządzania raportów finansowych „w celu przedstawienia kierownictwu właściwego stanu interesów firmy”, sposoby analizy zdolności płatniczej, rentowności, obrotów, kosztów i wydatków oraz istotę budżetu i analizę jego wykonania omawiał m. in. J. Aseńko (1934), a oceną działalności przedsiębiorstw na podstawie sprawozdań finansowych zajmował się W. Skalski (1936).

W okresie scentralizowanego zarządzania gospodarką planową w Polsce (1945–1989) rachunkowość, łącznie z rachunkiem kosztów, była objęta jednolitymi zasadami określonymi w regulacjach prawnych. Celem rachunkowości w praktyce była ochrona mienia państwowego i tworzenie informacji o wykonaniu części planu narodowego przez określone przedsiębiorstwo państwowe (Jarugowa, 1989, s. 6).

Funkcje rachunkowości w Polsce, jak i innych krajach socjalistycznych, zmieniały się wraz z ewolucją systemu społeczno-gospodarczego. W okresie ścisłego scentralizowanego zarządzania gospodarką narodową i ograniczonej autonomii przedsiębiorstw państwowych dominujące znaczenie miała funkcja kontrolna rachunkowości (Jaruga, 1990, s. 57). Rachunkowość była traktowana jako administracyjny instrument stosowany dla monitorowania implementacji planów przez przedsiębiorstwa państwowe oraz uzgodnienia nominalnej rentowności przedsiębiorstw państwowych z budżetem państwa (Jaruga, 1993, s. 116). Funkcja informacyjna rachunkowości na poziomie przedsiębiorstw państwowych była bardzo ograniczona, a na poziomie makroekonomicznym rachunkowość wykorzystano głównie dla potrzeb koordynacji i kontroli (Jaruga, 1990, s. 56).

¹¹ Nowoczesne rozwiązania organizacyjne, merytoryczne i techniczne w zakresie księgowości i rachunku kosztów (zwłaszcza rachunku kosztów normatywnych) stosowały takie przedsiębiorstwa, jak: SA Lilpop, Rau, Loewenstein w Warszawie, Zakłady Starachowickie, Zakłady Ostrowieckie, Monopol Tytoniowy, Monopol Zapalczany (Skrzywan, 1964, s. 206), fabryki Bata, Miejska Komunikacja w Łodzi (Jarugowa, Skowroński, 1994, s. 166).

Wraz z wdrażaniem w latach osiemdziesiątych reform gospodarczych, zorientowanych na zwiększenie decentralizacji zarządzania i wprowadzenie elementów gospodarki rynkowej, rosło znaczenie mikroefektywności i rachunku odpowiedzialności. Stopniowo wzrastała rola funkcji informacyjnej rachunkowości (Jaruga, 1990, s. 57–58). Wzrost autonomii w zakresie podejmowania decyzji przez przedsiębiorstwa państwowe i motywowania opartego na miernikach finansowych rozszerzał krąg użytkowników sprawozdań finansowych o kierowników (Jaruga, 1990, s. 56).

Profesor S. Skrzywan (1948, s. 28), którego prace naukowe, podręczniki akademickie oraz działalność środowiskowa stworzyły podwaliny rozwoju rachunkowości w okresie powojennym w Polsce, przekonywał już w początkowym okresie gospodarki centralnie planowanej, iż „naczelnym celem prowadzenia rachunkowości jest stwarzanie konkretnych liczbowych podstaw dla decyzji, pobieranych przez kierownictwo przedsiębiorstw”, przy czym przez kierownictwo rozumiał „wszystkie czynniki dyspozycyjne, nadzorujące i kontrolujące w samym przedsiębiorstwie i poza nim, w organizacjach nadrzędnych”. Wyjaśniał ponadto: „Jeśli [...] rachunkowość ma być drogowskazem dla kierownictwa, powinna być tak samo nastawiona, jak to kierownictwo, powinna być rachunkiem *ex ante*, a nie tylko rachunkiem *ex post*” (Skrzywan, 1948, s. 33). Przyjmując za punkt wyjścia tak rozumiany cel rachunkowości, Skrzywan (1948, s. 40; 1948/1949, s. 1) wnioskował, że rachunkowość musi spełniać trzy zasadnicze funkcje: planowania, sprawozdawczości i kontroli, z tym że najważniejsze znaczenie z nich ma funkcja planowania, a pozostałe są z nią ściśle związane.

Szczególną rolę przypisywał S. Skrzywan (1949, s. 34) rachunkowi kosztów planowanych, stwierdzając, iż „staje się [on] podstawą planowania ogólnego, staje się nie tylko zasadniczą metodą rachunku gospodarczego, ale metodą zarządzania przedsiębiorstwem i całością gospodarki socjalistycznej”.

Mimo nowoczesnych poglądów profesora Skrzywana oraz zgodnych z tendencjami postrzegania rachunkowości i rachunku kosztów, kształtującymi się wówczas w wielu krajach zachodnich, poglądy te nie miały decydującego wpływu na rozwój praktyki rachunkowości w Polsce w latach powojennych, a w jej ramach na wykorzystanie rachunku kosztów do zarządzania przedsiębiorstwami.

Na praktykę rachunku kosztów do końca lat osiemdziesiątych wywierały zaś duży wpływ następujące uwarunkowania: system centralnego planowania gospodarczego, ingerencja władz podatkowych i dominacja przepisów prawa podatkowego nad regulacjami rachunkowości oraz scentralizowany styl zarządzania przedsiębiorstwami. Rachunek kosztów był realizowany w przedsiębiorstwach przy uwzględnieniu rozwiązań zawartych w obligatoryjnych planach kont (jednolitych, branżowych, a od 1976 r. także typowych),

podlegających stosunkowo częstym zmianom i uzupełnieniom (zob. szerzej: Szychta, 2001a), jak również na podstawie zarządzeń i wytycznych władz państwowych (*Wytyczne...*, 1960, 1968; *Zarządzenie...*, 1983) oraz szczegółowych instrukcji zjednoczeń, np. przemysłu bawełnianego, odzieżowego, maszynowego. Rachunek kosztów prowadzono zatem, zwłaszcza do 1983 r., według ustalonej metodyki, zapewniającej jednolitość treści kosztów i ich poszczególnych przekrojów, jednolitość wyceny zapasów produkcji oraz zasad kalkulowania (Fedak, 1982, s. 307).

Systemy rachunku kosztów w przedsiębiorstwach, oparte na zasadach rachunku kosztów pełnych, dostarczały danych dla statystyki państwowej, ustalania podatków i dotacji, a także były – jak cały system rachunkowości – instrumentem do sprawowania nadzoru nad państwowymi przedsiębiorstwami. Na ograniczoną rolę funkcji informacyjnej rachunku kosztów wpływał brak rynkowych zasad określania cen czynników produkcji, co powodowało, że ustalone koszty i wyniki przedsiębiorstw nie były istotne dla decyzji ekonomicznych.

Wytyczne w sprawie zasad rachunku kosztów produkcji przemysłowej przedsiębiorstw państwowych (1960, 1968) ustalały i ujednolicały zasady i procedury rachunku kosztów dotyczące w szczególności:

- przekrojów ewidencyjnych kosztów (według rodzajów, miejsc powstania kosztów, pozycji kalkulacyjnych, produktów i ich grup);
- rozliczeń międzyokresowych kosztów i produkcji niezakończonych;
- kalkulacji kosztu własnego przedmiotu kalkulacji;
- rachunku kosztów normatywnych;
- kosztów wydziałów pomocniczych i działalności bytowej;
- analizy kosztów.

Stosowanie jednolitych zasad rachunku kosztów umożliwiało porównania wyników w branżach i między przedsiębiorstwami oraz – według założeń *Wytycznych...* (1968) – stwarzało warunki do systematycznego oddziaływania na poziom kosztów produkcji (Karmańska, 2004, s. 255).

W przestrzeganiu jednolitych zasad i procedur rachunku kosztów widziało zatem, aż do początku lat osiemdziesiątych, możliwość racjonalizacji kosztów i narzędzie pomocne w wykonaniu przez przedsiębiorstwa zadań określonych w narodowych planach społeczno-gospodarczych. Jednakże – jak ocenił Z. Fedak (1982, s. 307) – brak klimatu do usprawniania wewnętrznej organizacji przedsiębiorstw i łatwość osiągnięcia przez nie wysokiej rentowności nie sprzyjały, ani nie wymuszały w przedsiębiorstwach państwowych konieczności zainteresowania się kosztami i ich rachunkiem. Nie oznaczało to, że nie następowała w ogóle w przedsiębiorstwach obniżka kosztów i postęp. Niemniej formalne planowanie kosztów nie stanowiło w tym zakresie siły napędowej, gdyż nie nakreślało zadań i dróg ich realizacji, a więc planowanie nie skutkowało podejmowaniem odpowiednich działań. Ponadto, dane po-

chodzące z ewidencji i kalkulacji kosztów rzeczywistych wykazywały różne uchybienia, spowodowane zarówno błędami metodyki, jak i jej wykonawstwa, co pomniejszało ich przydatność (zob. szerzej Fedak, 1982, s. 308).

„W miarę doskonalenia systemu funkcjonowania gospodarki socjalistycznej i w miarę wzrostu wielkości przedsiębiorstw przemysłowych (i innych) zmieniała się treść, charakter i zakres zadań rachunku kosztów” (Jarugowa, 1972, s. 11). Szczególną rolę odgrywał rachunek kosztów normatywnych i związany z nim wewnątrzzakładowy rozrachunek gospodarczy.

Prawidłowe wdrożenie i stosowanie rachunku kosztów normatywnych było uwarunkowane szeregiem czynników behawioralnych i organizacyjnych występujących w przedsiębiorstwie, które analizował np. A. Fedak¹² (1963–1964, s. 2; 1972, s. 9–19). Najważniejszy jednak wpływ na wprowadzanie tego rachunku w przedsiębiorstwach miała jego akceptacja przez władze polityczne i działaczy gospodarczych, jaka nastąpiła po V Zjeździe PZPR¹³ (por. Malc, 1970, s. 477; Fedak 1972, s. 9).

W latach sześćdziesiątych rachunek kosztów normatywnych traktowano w praktyce jako jedną z metod kalkulacji i skupiano się na jego technicznych aspektach (Jarugowa, 1972, s. 12; Jaruga, 1990, s. 56). Mimo że rachunek kosztów normatywnych nie był w tym czasie w pełni prawidłowo interpretowany i doceniany przez szeroki krąg praktyków, realizowano w latach sześćdziesiątych prace w celu objęcia tym rachunkiem kosztów pośrednich w przedsiębiorstwach przemysłu włókienniczego, a wyniki tych prac zostały wykorzystane przy opracowaniu wytycznych dla całego resortu przemysłu lekkiego. Najważniejszym zadaniem było opracowanie systemu kontroli kosztów wydziałowych i ogólnozakładowych za pomocą preliminarzy. W mniejszym stopniu miały one służyć zwiększeniu dokładności kalkulacji kosztów (Jarugowa, 1970, s. 41–45). Przedstawiano także specyfikę wdrożenia rachunku kosztów normatywnych w innych branżach przemysłowych, np. w odlewniach (Sudoł, 1963–64).

Zdaniem S. Sumery (Z. F., 1970, s. 75), rachunek kosztów normatywnych, wprowadzony w przemyśle odzieżowym w 1962 r., obciążał wyłącznie służby finansowo-księgowe przedsiębiorstw, skupione głównie na funkcjach kontrolnych; natomiast pod koniec lat sześćdziesiątych, przy nowelizacji

¹² Do warunków umożliwiających skuteczne wprowadzenie rachunku kosztów normatywnych A. Fedak (1963–64) zaliczył m. in.: odpowiedni klimat organizacyjny, tj. odczuwanie potrzeby zastosowania lepszych rozwiązań organizacyjnych i zrozumienie zasad tego rachunku, występowanie w przedsiębiorstwie obiektywnych warunków techniczno-organizacyjnych, takich jak: opracowanie aktualnych norm zużycia materiałów i technicznych norm pracy, funkcjonowanie systemu operatywnego planowania i ewidencji produkcji.

¹³ Uchwała tego Zjazdu zobowiązywała do „stworzenia właściwych warunków poprawy efektywności gospodarowania w przedsiębiorstwach poprzez dalsze usprawnienie rachunku kosztów, zwłaszcza wprowadzenie normatywnego rachunku kosztów oraz rozwijanie wewnętrznego rozrachunku gospodarczego” (Fedak, 1972, s. 9).

dokumentacji produkcyjnej w przedsiębiorstwach tej branży, wprowadzono szereg elementów analizy, umożliwiających ocenę opłacalności danego przedsięwzięcia gospodarczego przed skierowaniem go do produkcji, co wynikało z dążenia do zainteresowania kosztami służb przygotowania produkcji i produkcyjnych. W niektórych branżach przemysłu lekkiego (np. garbarskiej i odzieżowej) wdrażano branżowe normatywne koszty przerobu jako podstawę regulacji układów zasilania, motywowania i sterowania. Mierniki kosztów przerobu uznawano za kluczowe ogniwo formuły zarządzania (Chojcki, 1970, s. 473).

Zmiany w mechanizmie działania gospodarki socjalistycznej w Polsce od początku lat siedemdziesiątych skutkowały postawieniem w centrum uwagi działaczy politycznych i gospodarczych rachunku kosztów normatywnych (Malc, 1970, s. 477–478) oraz głoszeniem postulatu szerokiego wdrażania wewnątrzzakładowego rozrachunku gospodarczego (Czajka, 1970, s. 1). W rachunku kosztów normatywnych widziano dogodne możliwości operatywnego zarządzania produkcją i oceny jej efektywności, co wymagało przeciwstawienia rzeczywistych kosztów własnych wielkościom normatywnym, ustalania odchyleń od tych wielkości oraz wypracowania zasad wiązania kosztów normatywnych z ewidencją i kalkulacją kosztów rzeczywistych (Tendera, Woźnica, 1970, s. 329).

Próby wdrożenia wewnątrzzakładowego rozrachunku gospodarczego (wrg) w niektórych branżach przemysłowych były podejmowane na początku lat pięćdziesiątych, lecz nie powiodły się z powodu braku ogólnie sprzyjających warunków. Wraz z postulatem przechodzenia do intensywnych metod gospodarowania i decentralizacji zarządzania jako warunku sprawnego zarządzania przedsiębiorstwami, o zwiększających się rozmiarach, uważano wrg od początku lat siedemdziesiątych za „metodę zarządzania przedsiębiorstwem produkcyjnym, która zmierza do najpełniejszego wykorzystania jego techniczno-ekonomicznych zadań dzięki stworzeniu warunków, sprzyjających jak najlepszej realizacji odpowiednich wycinków tych zadań przez komórki składowe przedsiębiorstwa” (Czajka, 1970, s. 1). Istotą wrg było zintegrowanie zadań przedsiębiorstwa i jego komórek poprzez planowanie, a następnie pobudzenie załóg do inicjatyw w zakresie planowania i wykonywania tych planów dzięki stymulowaniu osiągnięć.

Realizacja wrg wymagała rejestracji, kontroli oraz oceny wykonania zadań podmiotów na podstawie odpowiednich informacji dostarczanych na ten temat. Ewidencję wykonania zadań przez podmioty rozrachunku prowadzono w obrębie księgowości (ewidencja i kontrola kosztów wykonania zadań oraz ewentualnie dochodów z tego tytułu), jak również ewidencji operatywnej: ewidencja i kontrola pozostałych wskaźników, jak wielkość, jakość, asortyment produkcji (Czajka, 1970, s. 5–6).

Wraz ze zmianami zachodzącymi w polityce gospodarczej państwa w latach osiemdziesiątych (wzrost stopnia samodzielności i samofinansowania się przedsiębiorstw) wzrosło przekonanie, iż rachunek kosztów musi być dostosowany do cech przedsiębiorstwa, takich jak: wielkość i rodzaj działalności, charakter produkcji, zasady organizacji oraz możliwości kadrowe i obliczeniowe. Przekonanie to znalazło wyraz w *Zarządzeniu Ministra Finansów z 1983 r. w sprawie zasad ewidencji kalkulacji i analizy kosztów produkcji przemysłowej*, które zwiększyło elastyczność rozwiązań w dziedzinie ewidencji, rozliczeń i kalkulacji kosztów, wprowadziło zasadę zaliczania kosztów ogólnozakładowych w okresie ich powstawania do kosztu własnego sprzedanej produkcji, czyli wycenę produktów gotowych w wysokości technicznego kosztu wytworzenia, stworzyło możliwość stosowania dla śródrocznych rozliczeń kosztów produkcji rozwiązań właściwych dla rachunku kosztów zmiennych (możliwość wyceny masowej i wielkoseryjnej produkcji w toku w wysokości kosztów bezpośrednich lub kosztów wsadu materiałowego).

Zasady rachunku kosztów określone w *Zarządzeniu...* (1983) oraz Typowe Plany Kont, wydane na podstawie Jednolitego Planu Kont z 1976 r. (JPK) stanowiły podstawę do kształtowania systemów rachunku kosztów zawierających dwa kręgi kosztów, spośród których krąg zewnętrzny (koszty według rodzaju) został podporządkowany głównie potrzebom makrorachunkowości, a krąg wewnętrzny wyznaczał ramy dla podsystemu ewidencji i kalkulacji kosztów, którego zadaniem było dostarczanie szczegółowych informacji dla potrzeb zarządzania przedsiębiorstwem.

Wprowadzając nowy JPK w 1976 r., wzorowano się na rozwiązaniach stosowanych we francuskim Generalnym Planie Rachunkowości. Wzorce ewidencyjne w zakresie kosztów, zastosowane w tym JPK, zachowano również w zakładowych planach kont, tworzonych samodzielnie w przedsiębiorstwach w Polsce po 1991 r. (do dziś), jeśli stosują one pełną ewidencję kosztów działalności operacyjnej.

Należy dodać, że od lat siedemdziesiątych wprowadzono w Polsce i w niektórych krajach gospodarki centralnie planowanej innowacyjne podejścia do pomiaru i komunikowania informacji o kosztach i wynikach, jak pomiar wartości dodanej (w Polsce i Jugosławii) oraz ustalenie wewnętrznej i zewnętrznej efektywności przedsiębiorstwa w Czechosłowacji (Jaruga, 1990, s. 56).

W okresie gospodarki centralnie planowanej w Polsce powstała bogata literatura w dziedzinie rachunku kosztów i problematyki zaliczanej do rachunkowości zarządczej, choć cenzura do lat dziewięćdziesiątych nie akceptowała określenia „rachunkowość zarządcza”. Literatura ta była rezultatem prowadzonych od lat pięćdziesiątych badań naukowych przez wielu pracowników polskich uczelni i wynikała z rosnącego zapotrzebowania na podręczniki i opracowania poradnikowe, objaśniające zasady rachunku kosztów określone w zmieniających się przepisach prawnych.

Problematyka rachunku kosztów była w okresie gospodarki planowej w coraz większym stopniu uwzględniana w programach nauczania na kierunkach ekonomicznych szkół wyższych, a rachunkowość zarządcza jest odrębnym przedmiotem od początku lat dziewięćdziesiątych, choć jej zagadnienia były wykładane w niektórych uczelniach od początku lat osiemdziesiątych, np. w Uniwersytecie Łódzkim i Uniwersytecie Gdańskim.

Od początku lat pięćdziesiątych zagadnienia rachunku kosztów i ogólnej teorii rachunkowości stanowiły dwie dominujące grupy tematyczne rozpraw naukowych pracowników Katedr Rachunkowości (Malc, 1964, s. 211). W efekcie prowadzonych badań naukowych powstało przed 1990 r. szereg cennych publikacji w dziedzinie rachunku kosztów i rachunkowości ukierunkowanej na potrzeby zarządzania, spośród których na szczególną uwagę zasługują monografie i podręczniki takich autorów, jak: S. Skrzywan, E. Wojciechowski, W. Malc, Z. Fedak, B. Siwoń, W. Nowaczek, P. Tendera, H. Sobis, T. Wierzbicki, B. Binkowski, A. Jarugowa, J. Skowroński, K. Sawicki, J. Matuszewicz, E. Burzym i Z. Messner¹⁴.

W pracach naukowych, a także podręcznikach akademickich omawiano zasady i warunki zastosowania rachunku kosztów normatywnych, zadania i strukturę rachunku kosztów produkcji przemysłowej i jego rolę w operatywnym zarządzaniu przedsiębiorstwem, reguły pomiaru, rozliczania i kontroli kosztów pośrednich, budżetowanie kosztów w ośrodkach odpowiedzialności, istotę i znaczenie rachunku kosztów zmiennych i prognozy rentowności, reguły analizy kosztów. Ponadto przedstawiano i oceniano różne metody kalkulacji kosztów, zasady ustalania cen sprzedaży i cen transferowych. Na szczególną uwagę zasługuje sformułowanie przez J. Skowrońskiego oryginalnego modelu rachunku kosztów czynników produkcji, który łączy cechy rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych oraz kładzie nacisk na zastosowania decyzyjne rachunku kosztów (Jarugowa, Skowroński, 1986). Dzięki swoistemu grupowaniu i rozliczaniu kosztów, model ten umożliwia pełną obserwację kształtowania się zasobów w jednostce gospodarczej, a informacje tworzone dzięki jego zastosowaniu pozwalają na pogłębiony pomiar i ocenę efektywności zastosowanych czynników produkcji (zasobów).

¹⁴ Nie sposób w tym miejscu wymienić wszystkich, choćby tylko zwartych, prac naukowych wymienionych autorów, ani właściwie docenić ich wkładu do rozwoju teorii i praktyki rachunku kosztów w Polsce w okresie gospodarki centralnie planowanej. Wykaz literatury do niniejszej rozprawy zawiera znaczną część publikacji wymienionych autorów. Dorobek naukowy tych wybitnych pracowników uczelni, osiągnięcia badawcze określonych ośrodków naukowych, w tym również w dziedzinie rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej, dokumentują m. in. następujące publikacje: Malc (1964), Jarugowa, Skowroński (1994), Nowak (2003) oraz kilka artykułów zamieszczonych w pracy zbiorowej pt. *Polska szkoła rachunkowości* (2004). Ich autorami są: A. Karmańska, L. Borowiec, R. Cieślak, E. Jończak i D. Sołtys, D. Malinowski, M. Nogaj-Malinowska.

Mimo że w pracach naukowych podkreślano konieczność wprowadzenia i stosowania w przedsiębiorstwach metod rachunku kosztów przydatnych dla celów podejmowania decyzji przez kierowników oraz stosowania wewnątrzzakładowego rozrachunku (por. np.: Fedak, 1962, 1967; Jarugowa, 1966; Messner, 1967), to – zdaniem A. Jarugowej (1989, s. 6–7) – aż do początku lat siedemdziesiątych prace naukowe nie miały wpływu na legislację systemu rachunkowości, który w swych sprawozdaniach finansowych zbliżał się do statystyki branżowo-gałęziowej. Pracownicy naukowci nawiązali natomiast współpracę z praktykami w zakresie projektowania i stosowania rachunku kosztów normatywnych. Wyraźny wpływ badań naukowych na prawny kształt rachunkowości, a zwłaszcza na rachunek kosztów, odnotowano od lat siedemdziesiątych. Znalazło to swoje odbicie w rozwiązaniach przyjętych w wymienionych wcześniej przepisach dotyczących planów kont (JPK z 1976 r., Typowe Plany Kont dla określonych gałęzi gospodarki) oraz w unowocześnionych zasadach rachunku kosztów (*Zarządzenie...*, 1983). Ponadto wielu pracowników naukowych, np.: B. Siwoń, W. Malc, J. Matuszewicz, W. Lewczyński, S. Sudoł, J. Ochman, T. Wierzbicki, Z. Messner, T. Troszczyński, A. Jarugowa, J. Skowroński i I. Sobańska, było autorami szeregu cennych projektów wdrożeniowych w dziedzinie rachunku kosztów i rachunkowości w przedsiębiorstwach (por. Jarugowa, Skowroński, 1994, s. 167).

Tematyka rachunku kosztów, rozważana przez autorów polskich publikacji w okresie po drugiej wojnie światowej do końca lat osiemdziesiątych, pokrywała się w dużym stopniu z zagadnieniami podejmowanymi w literaturze krajów o gospodarce rynkowej, przy czym musiała uwzględnić ramy makroekonomiczne państwa socjalistycznego (m. in. brak warunków rynkowych, rozbudowana sfera socjalna). Wielu pracowników uczelni znało i brało pod uwagę w swoich badaniach naukowych i publikacjach rozwiązania w zakresie rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej, opracowane w Niemczech i krajach anglosaskich. Na przykład, podejście użyteczności informacji dla decyzji było szeroko wykorzystywane w pracach naukowych przez A. Jarugową i J. Skowrońskiego (1975, 1986), D. Buchtę i Z. Messnera (1976). W Katedrze Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego prowadzono też pod kierunkiem A. Jarugowej badania eksperymentalne w dziedzinie zachowania się kierowników, ich reakcji na alternatywne dane rachunkowości, a w szczególności różne mierniki wyniku działalności przedsiębiorstw, jak: sprzedaż, zysk, produkcja dodana, rentowność sprzedaży. Badano także eksperymentalnie przy zastosowaniu interaktywnej gry kierowniczej (wspomaganej komputerowo) wpływ różnych modeli rachunku kosztów na rezultaty decyzji (Jarugowa, 1989, s. 8–9).

Przegląd – w ujęciu chronologicznym – tematyki publikacji naukowych, wydanych przed 1990 r., „pozwała zaobserwować ewolucję w zakresie rachunku kosztów: od jego warsztatowego rozumienia w kierunku funkcji informacyjnych, zarządczych” (Karmańska, 2004, s. 259). Ewolucja ta została zwieńczona wprowadzeniem rachunkowości zarządczej do nauki i nauczania rachunkowości w Polsce, przede wszystkim dzięki działalności badawczej i dydaktycznej profesor A. Jarugowej, która, przedstawiając i rozwijając różne modele i metody rachunkowości zarządczej, stworzyła mocny grunt do ich praktycznego zastosowania po 1990 r. w przedsiębiorstwach w nowych warunkach gospodarki rynkowej.

Przywrócenie w Polsce na początku lat dziewięćdziesiątych gospodarki rynkowej i trwające od tego czasu wdrażanie i doskonalenie jej mechanizmów mają olbrzymi wpływ na zmiany w regulacjach prawnych, praktyce, nauce i nauczaniu rachunkowości.

W ciągu ostatnich 15 lat rachunkowość zarządcza stała się przedmiotem wykładanym na wielu kierunkach ekonomicznych szkół wyższych w całym kraju (por. Messner, 1997, s. 85). Od początku lat dziewięćdziesiątych zaczęto wydawać podręczniki, monografie¹⁵ i artykuły zawierające w swoich tytułach termin „rachunkowość zarządcza”; ich liczba ciągle wzrasta. Nastąpiło rozszerzenie i przyspieszenie badań naukowych w tej dziedzinie. Ich celem jest przede wszystkim:

1) poznanie istoty, specyfiki i uwarunkowań implementacji nowych anglo-amerykańskich i japońskich koncepcji i metod rachunkowości zarządczej, a także zakresu i narzędzi controllingu jako koncepcji sterowania jednostkami gospodarczymi w krajach niemieckojęzycznych;

2) określenie kierunku oraz uwarunkowań projektowania i wdrażania systemów rachunku kosztów i wyników, metod budżetowania, systemów pomiaru wyników itp., zapewniających realizację zadań rachunkowości zarządczej i finansowej w jednostkach gospodarczych w okresie ich przekształceń własnościowych, organizacyjnych i technologicznych.

Wprowadzone od początku 1991 r. nowe przepisy w dziedzinie rachunkowości w formie *Rozporządzenia w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości*, a następnie *Ustawy o rachunkowości* (1994), obowiązującej od 1995 r., coraz bardziej uwzględniały wymogi gospodarki rynkowej i stworzyły – po raz pierwszy po wojnie – możliwość kształtowania systemów rachunku kosztów w przedsiębiorstwach w sposób w pełni dostosowany do specyfiki

¹⁵ Po 1990 r. wydano m. in. następujące podręczniki i monografie z zakresu rachunkowości zarządczej: Jaruga i in. (1994), Dobija (1994), Jarugowa (1995), Gabrusewicz i in. (1996), Sojak (1994, 2003), Sawicki (1996), Świdorska (1997, 2003), Jarugowa (1997), Jaruga i in. (1999, 2001), Karmańska (2000, 2006), Turyna i in. (2000), Nowak (2001), Sobańska (2003), Kiziukiewicz (2003). Niektóre z tych prac miały już dwa lub więcej wydań.

branżowej i warunków ich działania. Jednostki gospodarcze¹⁶ mogą od tego czasu samodzielnie opracowywać i stosować zakładowe plany kont, umożliwiające zaspokojenie ich potrzeb informacyjnych pod warunkiem, że zapewnią sporządzenie sprawozdań finansowych, według zasad i form określonych w przepisach bilansowych, a także sprawozdań statystycznych. Oznacza to, że polskie przedsiębiorstwa mogą wdrażać systemy rachunku kosztów oraz wykorzystywać metody i instrumenty rachunkowości zarządczej dostosowane do ich wielkości, specyfiki działalności i wewnętrznych potrzeb informacyjnych kierowników.

Od 1992 r. rozpoczął się etap wzrostu zainteresowania projektowaniem i wdrażaniem rozwiązań rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach oraz zwiększyło się również zainteresowanie kadry finansowo-księgowej koniecznością zmian, w tym tworzeniem nowych, wewnętrznych sprawozdań dla potrzeb zarządzających (Sobańska, Szychta, 1996, s. 115).

Niewątpliwie po 1990 r. nastąpiły zmiany w systemach rachunkowości w znacznej liczbie przedsiębiorstw w Polsce. Zakres i intensywność tych zmian zależały od szeregu czynników. Do podstawowych z nich należą (por. Szychta, 2001b, s. 102–103):

- zmiany regulacji prawnych rachunkowości, a także przepisów prawnych w innych obszarach dotyczących działalności gospodarczej, np. powodujących przemiany strukturalne w sektorze energetycznym, służbie zdrowia i opiece społecznej (utworzenie publicznych zakładów opieki zdrowotnej);
- intensyfikacja konkurencji na rynku krajowym;
- zmiany formy własności przedsiębiorstw;
- powstawanie nowych podmiotów gospodarczych, także z udziałem kapitału zagranicznego;
- tworzenie filii międzynarodowych (globalnych) korporacji w Polsce;
- procesy zachodzące na rynkach wschodnich (recesja, reformy gospodarcze);
- rozwój rynku kapitałowego (działalność od 1991 r. Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie);
- rozwój i wdrażanie nowych technologii przetwarzania i przekazywania informacji, w tym zintegrowanych systemów informatycznych klasy MRP, MRP II i ERP;
- zdobywanie wiedzy z zakresu rachunkowości zarządczej i controllingu przez menedżerów polskich przedsiębiorstw i pracowników działów finansowo-księgowych, dopływ do praktyki pokolenia wykształconego w „nowych czasach”.

¹⁶ Zgodnie z ustawą o rachunkowości z 29.09.1994 r. (z późniejszymi zmianami), art. 83, dla niektórych typów podmiotów gospodarczych mogą być (i zostały) wydane jako obligatoryjne wzorcowe wykazy kont, np. dla banków, zakładów ubezpieczeń, budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Ich celem jest ujednolicenie zasad grupowania operacji gospodarczych i zmniejszenie nakładu pracy, związane z tworzeniem indywidualnych planów kont.

Wpływ wymienionych czynników¹⁷ na praktykę rachunkowości oraz kierunki przemian w funkcjonowaniu rachunkowości w przedsiębiorstwach w Polsce stają się coraz częściej tematami prac badawczych. Niektórzy pracownicy naukowcy zajmują się również modyfikacją lub projektowaniem nowych systemów rachunkowości, w tym systemów rachunkowości zarządczej dla konkretnych przedsiębiorstw, a część z nich uczestniczy przy ich wdrażaniu.

3.3. Zakres wdrożenia metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce w świetle badań empirycznych

3.3.1. Przegląd badań empirycznych przeprowadzonych po roku 1990

Od początku lat dziewięćdziesiątych XX w. opublikowano kilka artykułów opisujących stan, przyczyny i tendencje przemian w dziedzinie rachunkowości zarządczej w praktyce przedsiębiorstw działających w Polsce. Różny był typ i zakres badań empirycznych, stanowiących podstawę do napisania tych opracowań. Zestawienie najważniejszych publikacji opisujących wyniki badań zawiera tabela 3.1.

Wymienione badania empiryczne dostarczyły cennych informacji na temat kształtowania się praktyki rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w warunkach transformacji i rozwijania się gospodarki rynkowej w Polsce.

Na przykład, badanie ankietowe opisane przez M. Radek i R. Schwarza (2000) wykazało, iż wszystkie – typowe dla gospodarki rynkowej – wymienione w ankiecie¹⁸ zadania rachunkowości zarządczej były już realizowane w Polsce w systemie gospodarki planowej. Wraz ze zmianą tego systemu zaobserwowano wzrost znaczenia wszystkich zadań rachunkowości zarządczej (Radek, Schwarz, 2000, s. 64).

Badanie ankietowe, przeprowadzone przez A. Szadziewską (2002), potwierdziło natomiast, że rachunek kosztów w dużych przedsiębiorstwach (tj. zatrudniających 250 osób i więcej) ma najbardziej rozbudowaną formę;

¹⁷ Bardziej szczegółowy wykaz czynników skłaniających polskie przedsiębiorstwa do modyfikacji systemów rachunku kosztów i tworzenia rachunkowości zarządczej przedstawiają: Sobańska, Wnuk (1999, 2000a) i Sobańska (2002a).

¹⁸ Do zadań tych autorzy zaliczyli: sporządzanie sprawozdań finansowych, ustalanie cen i planów sprzedaży, kontrolę gospodarności miejsc powstawania kosztów, sporządzanie krótkookresowego rachunku wyników, wycenę zapasów produktów, przygotowanie decyzji długookresowych, sporządzanie sprawozdań wewnętrznych i sterowanie zachowaniami kadry (Radek, Schwarz, 2000, s. 64–65).

Tabela 3.1. Wykaz głównych badań na temat stanu rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w Polsce po 1990 r.

Autor	Rodzaj badań empirycznych, główny temat publikacji	Liczba przedsiębiorstw	Okres obserwacji
A. Kinast (1993)	Obserwacja rozwiązań w zakresie rachunku kosztów; krytyka stosowanych w praktyce metod rachunku kosztów	9	1992–1993
A. Jarugowa, J. Skowroński (1994)	Opis systemu informatycznego w przykładowej spółce, spełniającego standardy nowoczesności w zakresie rachunku kosztów i rachunkowości finansowej	1	1993 i wcześniej
I. Sobańska, A. Szycha (1995, 1996)	Wywiady z kierownikami różnych działów oraz pracownikami działów finansowo-księgowych, analiza stosowanych i projektowanie nowych rozwiązań; prezentacja etapów prac projektowych i zakresu wdrożeń nowych rozwiązań w dziedzinie rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej	20	1991–1995
J. Gierusz, J. Kujawski, L. Kujawski (1996)	Wywiady z dyrektorami ekonomicznymi i finansowymi oraz głównymi księgowymi; zakres wykonywania nowoczesnych narzędzi rachunkowości zarządczej	60	1995
I. Sobańska, T. Wnuk (1999, 2000a)	Badania w trakcie opracowywania projektów i wdrożeń oraz badania ankietowe; identyfikacja przyczyn i kierunków zmian w systemach rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej	104	1991–1998
M. Radek, R. Schwarz (2000)	Wywiady z wykorzystaniem arkusza ankietowego, przeprowadzone przez ekspertów z czterech polskich uniwersytetów oraz opracowanie ankiety przez naukowców z Cottbus (Niemcy); przedstawienie stanu rachunkowości polskich przedsiębiorstw w okresie transformacji systemowej; porównanie rozwiązań w zakresie rachunkowości przed i po wprowadzeniu gospodarki rynkowej	200	Rok 1998 oraz dla części badanych przedsiębiorstw okres w warunkach trwania gospodarki centralnie planowanej, przed prywatyzacją badań w przypadku przedsiębiorstw, które nie były prywatyzowane, lata 1989–1992

Tabela 3.1 (cd.)

Autor	Rodzaj badań empirycznych, główny temat publikacji	Liczba przedsiębiorstw	Okres obserwacji
A. Dyhdalewicz (2001)	Wywiady bezpośrednie z dyrektorami finansowymi i głównymi księgowymi przedsiębiorstw przemysłu włókienniczego w regionie północno-wschodnim Polski, dotyczące zastosowania tradycyjnych metod rachunku kosztów, koncepcji rachunkowości zarządczej oraz przyszłych kierunków usprawnień w tych dziedzinach	10	lata dziewięćdziesiąte
A. Szychta (2001b, 2002c)	Ocena zakresu wdrożenia metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach centralnej i południowej Polski na podstawie badań ankietowych. Empiryczna weryfikacja czterech hipotez dotyczących zastosowania tych metod w przedsiębiorstwach w Polsce	60	1999
I. Sobańska (2002a)	Obserwacje i bezpośrednie analizy (42 przypadki) podczas modernizacji systemów rachunku kosztów i projektowania nowych rozwiązań systemów rachunku kosztów i wyników oraz badania ankietowe dotyczące zmian w dziedzinie rachunku kosztów i tworzenia systemów rachunkowości zarządczej lub controllingu (50 przedsiębiorstw)	92	lata 1990–2000 – analizy bezpośrednie, 1999–2000 – badania ankietowe
A. Szadziewska (2002)	Badania ankietowe, przeprowadzone metodą reprezentacyjną, dotyczące zakresu zastosowania metod rachunku kosztów w przedsiębiorstwach produkcyjnych z terenu trzech województw Polski północnej oraz przewidywanych zmian w zakresie rachunku kosztów w badanych przedsiębiorstwach	246	2000–2001

A. Januszewski, J. Gierusz (2004b)	Wywiady w dużych i średnich przedsiębiorstwach z terenu czterech województw północnej Polski w celu zebrania opinii kierowników przedsiębiorstw o przydatności stosowanych systemów rachunku kosztów pełnych i zmiennych	101	2003
A. Januszewski (2004a)	Ocena stanu zastosowania systemu rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach produkcyjnych północnej Polski oraz celowości i możliwości wdrożenia tego systemu w tych przedsiębiorstwach	66	2003
I. Sobańska (2005)	Badania ankietowe w celu poznania poziomu wiedzy pracowników, zatrudnionych w różnych przedsiębiorstwach w Polsce, o kosztach podmiotu wewnętrznej, w którym pracują lub kierują, a także podejmowanych przez nich działań prowadzących do redukcji kosztów	182 pracowników z 89 przedsiębiorstw	2003

Źródło: opracowanie własne.

stosowało go prawie 86% badanych przedsiębiorstw. Jednostki duże wprowadziły również w najszerszym zakresie takie metody (uznane przez tę autorkę za nowe), jak wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów zmiennych oraz budżetowanie kosztów w przekroju ośrodków odpowiedzialności.

Z kolei wyniki badań, zrealizowanych przez A. Januszewskiego i J. Gierusza (2004b), wskazują, że w dużych przedsiębiorstwach, objętych badaniami (zatrudniających powyżej 250 osób), kierownicy mieli przeświadczenie o znacznej przydatności tradycyjnego rachunku kosztów pełnych. Podobnie ocenili oni przydatność dla zarządzania rachunku kosztów zmiennych. W obu przypadkach negatywną opinię (lub jej brak) o tych systemach wyraził jedynie co piąty pytany. Z jednej strony kierownicy wysoko oceniali te tradycyjne systemy rachunku kosztów, z drugiej zaś ponad połowa badanych nie była zadowolona z posiadanych informacji o kosztach i zamierzała wprowadzić zmiany w dotychczas stosowanym rachunku kosztów lub zaadaptować zupełnie nowy system (Januszewski, Gierusz, 2004b, s. 59). Wyniki tego badania ujawniły zatem sprzeczność między wysoką oceną przydatności rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych a małą satysfakcją z dysponowania informacjami tworzonymi w tych systemach. Może to świadczyć o stosunkowo niskiej wiedzy kierowników badanych przedsiębiorstw na temat istoty, struktury i konsekwencji zastosowania tych systemów rachunku kosztów.

Wyniki badań, przedstawione przez A. Januszewskiego i J. Gierusza (2004b), są też opozycyjne wobec obserwacji uzyskanych przez I. Sobańską (2002a). Spośród 92 przedsiębiorstw, objętych badaniami przez tę autorkę (Sobańska, 2002a, s. 6), 94,5% uznało tradycyjny rachunek kosztów pełnych jako nieodpowiedni z punktu widzenia informacyjnych procesów zarządzania, a w 40% przedsiębiorstw zmieniono już ten system, zastępując go innymi. W największej liczbie przypadków zmiany polegały na wdrożeniu wielozadaniowego (zwanego też mieszanym) systemu rachunku kosztów, zbudowanego według zasad kilku systemów rachunku kosztów, np. rachunku kosztów pełnych standardowych i rachunku kosztów zmiennych (Sobańska, 2002a, s. 9).

Uzyskanie tak odmiennego obrazu stanu zastosowania oraz oceny przydatności tradycyjnego rachunku kosztów pełnych może być spowodowane różnicami w doborze przedsiębiorstw objętych badaniami. Należy zauważyć, że w badaniach empirycznych, których rezultaty zostały opisane przez I. Sobańską, uwzględniono 42 przedsiębiorstwa, dla których zaprojektowano nowe lub zmodernizowano dotychczasowe systemy rachunku kosztów, a więc były to jednostki gospodarcze, należące do grupy najbardziej postępowych przedsiębiorstw działających w Polsce. Praktycy rachunkowości i kierownicy w tych przedsiębiorstwach z pewnością odznaczyli się też dużą wiedzą

z zakresu rachunku kosztów oraz świadomością jakości i znaczenia informacji dostarczanych przez systemy rachunku kosztów.

Mimo że większość z dotychczasowych badań obejmowała relatywnie małą liczbę przedsiębiorstw, a ich dobór nie był losowy (oprócz badania przeprowadzonego przez A. Szadziowską w 2002 r.), to łącznie biorąc, badania te potwierdzają stopniowy wzrost znaczenia informacji tworzonych w systemach rachunkowości przedsiębiorstw działających w Polsce dla potrzeb zarządzania oraz rosnącą świadomość zarządów przedsiębiorstw i kierowników centrów odpowiedzialności o konieczności zmiany dotychczasowych rozwiązań w zakresie rachunku kosztów i tworzenia w przedsiębiorstwach systemów rachunkowości zarządczej lub controllingu.

W nurt tych poszukiwań empirycznych wpisują się także badania ankietowe autorki niniejszej monografii, których rezultaty są przedstawione w następnym podpunkcie. Motywacją do ich przeprowadzenia była potrzeba sprawdzenia, jakie metody rachunkowości zarządczej stosują przedsiębiorstwa w Polsce, jakie zmiany następują w tej dziedzinie oraz czy rola, jaką odgrywają polscy praktycy rachunkowości zarządczej, różni się od roli pełnionej przez tego typu specjalistów w krajach o długiej tradycji rozwoju rachunkowości zarządczej w praktyce.

3.3.2. Przedstawienie i analiza wyników własnych badań empirycznych

3.3.2.1. Metodologia badań

Dążąc do poznania stanu zastosowania metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce w okresie umacniania się gospodarki rynkowej, autorka przeprowadziła dwa badania empiryczne przy wykorzystaniu ankiety. Celem pierwszego badania była identyfikacja i przedstawienie stosowanych systemów rachunku kosztów i metod rachunkowości zarządczej w jednostkach gospodarczych w Polsce u schyłku XX w. (badania ankietowe były przeprowadzone w okresie od listopada 1998 r. do końca 1999 r.). Zamierzeniem drugiego badania ankietowego (dokonanego od marca 2005 r. do lutego 2006 r.) było poznanie roli rachunkowości zarządczej i znaczenia jej specjalistów w latach 2000–2005 w przedsiębiorstwach objętych badaniem. Informacje zdobyte od respondentów w obu okresach pozwalają w pewnym stopniu na obserwowanie zmian zachodzących w praktyce rachunkowości zarządczej w Polsce w ostatnim dziesięcioleciu.

Podstawą uzyskanych informacji w pierwszym badaniu empirycznym były:

1) kwestionariusz ankiety, dostarczony osobiście lub wysłany pocztą do 290 przedsiębiorstw w centralnej i południowej części kraju;

2) bezpośrednie wywiady autorki z pracownikami dziesięciu dużych przedsiębiorstw oraz otrzymana dokumentacja w trakcie udziału w pracach zespołów zajmujących się analizą i oceną rozwiązań w obszarze rachunku kosztów oraz opracowaniem projektów systemu rachunkowości zarządczej dla tych przedsiębiorstw.

Spośród 290 ankiet skierowanych do przedsiębiorstw otrzymano 62 wypełnione kwestionariusze, z których odrzucono 2 ze względu na ich niekompletność i małą wiarygodność udzielanych odpowiedzi. Ostatecznej analizie poddano 60 ankiet (20,7%). Pozyskanie kompletnych ankiet okazało się niezwykle trudne i wiązało się w większości skutecznych przypadków z wielokrotnie ponawianymi prośbami o wypełnienie kwestionariusza.

W wyniku przeprowadzenia drugich badań ankietowych udało się otrzymać wypełnione ankiety z 93 przedsiębiorstw, zlokalizowanych głównie w centralnej części Polski, spośród 320 firm, do których ankiety zostały dostarczone osobiście, pocztą lub przy wykorzystaniu poczty elektronicznej (w kilkunastu przypadkach). Ze względu na niekompletność odpowiedzi w trzech kwestionariuszach, analizą objęto 90 przedsiębiorstw (28,1%).

Badania ankietowe nie były reprezentatywne dla populacji przedsiębiorstw w Polsce, gdyż próby nie były reprezentatywne. Otrzymane w ankietach odpowiedzi wraz z własnymi doświadczeniami wynikającymi ze współpracy z przedsiębiorstwami, dają przybliżoną orientację na temat badanych procesów. Dane empiryczne i sformułowane wnioski, niestety, nie mogą być uogólnione w skali kraju¹⁹.

W badaniu w 1999 r. ankietę obejmowała 49 pytań, na które odpowiadając należało określić właściwą lub właściwe odpowiedzi albo podać wymagane dane liczbowe lub opisowe. Pytania w kwestionariuszu podzielono na trzy części:

- 1) ogólne informacje o jednostce gospodarczej;
- 2) stosowany rachunek kosztów a wymogi sprawozdań finansowych;
- 3) cechy i narzędzia rachunku kosztów i wyników jako podstawy rachunkowości zarządczej.

¹⁹ Przeprowadzenie badań w dziedzinie rachunkowości zarządczej przy zachowaniu reprezentatywnej próby przekracza możliwości finansowe i techniczne jednej osoby. Ponadto, ze względu na bardzo dużą niechęć praktyków polskich przedsiębiorstw do wypełniania ankiet oraz do udziału w wywiadach, wysiłek badacza i poniesione nakłady finansowe mogą być niewspółmiernie wysokie w porównaniu z korzyściami, jakie może zapewnić badanie na reprezentatywnej próbie przedsiębiorstw.

Pytania w ankiecie nie uwzględniały – ze względu na obszerność problematyki – pomiaru dokonań za pomocą miar finansowych i niefinansowych.

Szczegółowym celem badania była próba empirycznej weryfikacji następująco sformułowanych hipotez:

1) modyfikacja systemów rachunku kosztów i wdrażanie narzędzi rachunkowości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach są spowodowane wieloma różnymi czynnikami, spośród których najważniejszą rolę odgrywają wzrost konkurencji i przekształcenia własnościowe jednostek gospodarczych;

2) polskie jednostki gospodarcze wprowadzają przede wszystkim metody i techniki operacyjnej rachunkowości zarządczej;

3) krótkookresowe (roczne, miesięczne) budżetowanie w formie budżetu globalnego i w przekroju ośrodków odpowiedzialności za koszty jest najczęściej stosowaną metodą rachunkowości zarządczej w jednostkach gospodarczych w Polsce;

4) w dużych przedsiębiorstwach, działających w formie spółek prawa handlowego (spółki akcyjne, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością), metody rachunkowości zarządczej są stosowane w szerszym zakresie.

Hipotezy te sformułowano na podstawie bezpośrednich obserwacji i informacji uzyskanych podczas pracy w zespołach zajmujących się projektowaniem systemów rachunkowości zarządczej dla przedsiębiorstw, a także w rezultacie przeprowadzonych rozmów z praktykami – uczestnikami studiów podyplomowych i szkoleń w zakresie rachunkowości zarządczej.

Pełną prezentację i analizę wyników badań z 1999 r. zamieszczono we wcześniejszych publikacjach autorki (Szychta, 2001b, 2002c). W dalszej części rozdziału zostaną przedstawione tylko podstawowe dane o przedsiębiorstwach oraz ogólne wnioski sformułowane na podstawie informacji uzyskanych podczas tego badania.

Kwestionariusz ankiety wykorzystanej w badaniu z 2005 r. obejmował 18 pytań ujętych w dwie grupy:

1) ogólne informacje o jednostce gospodarczej (6 pytań),

2) rachunkowość zarządcza w jednostce gospodarczej (12 pytań).

Dwanaście pytań zamieszczonych w tym arkuszu ankietowym brzmiało identycznie jak w ankiecie wykorzystanej w badaniu z 1999 r., co umożliwiło porównanie danych uzyskanych w dwóch omawianych badaniach empirycznych. Pozostałe pytania sprawdzały aspekty rozwoju rachunkowości zarządczej w praktyce przedsiębiorstw w Polsce w latach 2000–2005.

Celem badania przeprowadzonego w 2005 r. była próba uzyskania odpowiedzi na następujące pytania:

1) czy i w jakim kierunku następują zmiany w zastosowaniu metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce?

2) jakie czynniki i w jakim stopniu wpływały na implementację metod rachunkowości zarządczej na początku XXI w. w badanych jednostkach gospodarczych?

3) jakie zadania i pod wpływem jakich czynników wykonują praktycy rachunkowości zarządczej w tych jednostkach?

4) jakimi atrybutami powinni charakteryzować się współcześni specjaliści w dziedzinie rachunkowości zarządczej według oceny respondentów?

Informacje uzyskane z 90 przedsiębiorstw dają podstawę do przybliżonej odpowiedzi na te pytania oraz do wstępnego porównania zakresu wdrożenia metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce z zakresem ich zastosowania w firmach o ugruntowanej gospodarce rynkowej.

3.3.2.2. Charakterystyka jednostek gospodarczych objętych badaniami ankietowymi

W obydwu badaniach dominującą grupę przedsiębiorstw stanowiły jednostki gospodarcze zatrudniające powyżej 100 osób, tj. 71,7% w 1999 r. oraz 63,3% w 2005 r., czyli przedsiębiorstwa średnie i duże. Jednostek o liczbie zatrudnionych powyżej 1000 osób było 15 (25%) w 1999 r. i 19 (21,1%) w 2005 r. (zob. tabela 3.2).

Tabela 3.2. Średnioroczny stan zatrudnienia w przedsiębiorstwach objętych badaniami

Liczba zatrudnionych		Do 50	51–100	101–500	501–1000	1001–2000	Powyżej 2000	Ogółem
Liczba (procent) ankietowanych przedsiębiorstw	w 1999 r.	9 (15%)	8 (13,3%)	19 (31,7%)	9 (15%)	9 (15%)	6 (10%)	60 (100%)
	w 2005 r.	24 (26,7%)	9 (10,0%)	29 (32,2%)	9 (10,0%)	8 (8,9%)	11 (12,2%)	90 (100%)

Źródło: opracowanie własne.

Duże przedsiębiorstwa objęte badaniami w 1999 r. i 2005 r. były jednostkami produkcyjnymi i usługowymi. Do grupy jednostek małych należały w badaniu w 1999 r. przede wszystkim firmy handlowe, a w badaniu w 2005 r. – przedsiębiorstwa handlowe i usługowe. Klasyfikację przedsiębiorstw według rodzaju prowadzonej działalności i przynależności do branży przedstawia tabela 3.3.

Tabela 3.3. Podział przedsiębiorstw według rodzaju działalności i branży

Rodzaj działalności	Branża	Liczba przedsiębiorstw	
		1999 r.	2005 r.
Produkcja, działalność produkcyjno-usługowa i produkcyjno-handlowa	Przemysł elektrotechniczny i motoryzacyjny	12	10
	Przemysł metalowy	5	2
	Przemysł tekstylny i odzieżowy	5	4
	Przemysł chemiczny i farmaceutyczny	4	8
	Elektrociepłownie i elektrownie	2	4
	Różne branże	10	19
	Razem	38	47
Handel	Handel (sprzedaż materiałów budowlanych, maszyn, urządzeń, odzieży, sprzętu i oprogramowania komputerowego)	8	13
Usługi	Różne typy usług (instalacyjne, remontowe, transportowe, wynajmu, informatyczne, finansowe, hotelarskie)	11	27
Handel i usługi	Dystrybucja i obrót energią elektryczną i gazem	3	3
Ogółem		60	90

Źródło: opracowanie własne.

Wśród przedsiębiorstw objętych badaniem w 1999 r. większość, tj. 46, stanowiły spółki handlowe (76,9%), wśród których znajdowało się 8 (13,3%) jednoosobowych spółek Skarbu Państwa (zob. tabela 3.4). W badanej grupie znalazło się też 7 przedsiębiorstw państwowych lub komunalnych oraz 7 podmiotów nieposiadających osobowości prawnej (spółki cywilne i przedsiębiorstwa osób fizycznych). Prawie wszystkie firmy, które wzięły udział w badaniu w 2005 r., były spółkami handlowymi (88).

Kapitał własny w 47 (78,3%) badanych przedsiębiorstwach w 1999 r. był w całości pochodzenia krajowego, w 7 (11,7%) jednostkach był to kapitał zagraniczny, a w 6 (10%) przedsiębiorstwach pochodził zarówno z kraju, jak i z zagranicy. W zbiorze firm ankietowanych w 2005 r. 60% stanowiły jednostki finansowane w 100% kapitałem pochodzenia krajowego. Źródłem finansowania w przypadku około 28% spółek był wyłącznie kapitał zagraniczny, a w pozostałych jednostkach (około 12%) zarówno kapitał krajowy, jak i zagraniczny.

Tabela 3.4. Forma własności ankietowanych przedsiębiorstw

Forma organizacyjno-prawna przedsiębiorstw	Liczba i procent przedsiębiorstw	
	1999 r.	2005 r.
Spółka akcyjna	18 (30,0%)	27 (30%)
Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością	18 (30,0%)	56 (62,3%)
Inna forma spółki handlowej	2 (3,3%)	3 (3,3%)
Jednoosobowa spółka Skarbu Państwa	8 (13,3%)	2 (2,2%)
Ogółem spółki handlowe	46 (76,6%)	88 (97,8%)
Przedsiębiorstwo państwowe lub komunalne	7 (11,7%)	0
Spółka cywilna i przedsiębiorstwo osoby fizycznej	7 (11,7%)	1 (1,1%)
Jednostka gospodarcza nieposiadająca osobowości prawnej	0	1 (1,1%)
Ogółem	60 (100%)	90 (100%)

Źródło: opracowanie własne.

W 1999 r. prawie połowa przedsiębiorstw (29) sprzedawała produkty i towary tylko na rynku krajowym, a reszta (31) zarówno w kraju, jak i za granicą. W 12 jednostkach z drugiej grupy przychody eksportowe stanowiły czterdzieści lub więcej procent ogólnej kwoty przychodów ze sprzedaży. Wśród przedsiębiorstw objętych drugim badaniem ankietowym 56,7% jednostek sprzedawało swoje produkty i towary wyłącznie na rynku polskim, a pozostała część – zarówno w kraju, jak i za granicą.

3.3.2.3. Zakres zastosowania metod rachunkowości zarządczej w świetle badania empirycznego z roku 1999

Dostarczaniem informacji przydatnych do zarządzania zajmowały się w 72% badanych przedsiębiorstw (43) działy: rachunku kosztów, controllingu lub rachunkowości zarządczej. W sześciu dużych firmach w tej grupie funkcjonował zarówno dział rachunku kosztów, jak i dział controllingu; natomiast w 28% jednostek – handlowych i usługowych – nie utworzono żadnego z wymienionych działów. Komórki księgowości finansowej przygotowywały tam – jeśli wystąpiła taka potrzeba – informacje dla potrzeb zarządzających.

Spśród ankietowanych przedsiębiorstw 54 (90%) stosowało klasyczny rachunek kosztów pełnych rzeczywistych, 5 (8,3%) – rachunek kosztów pełnych standardowych, a jedno – rachunek kosztów zmiennych standardowych. W grupie 54 przedsiębiorstw prowadzących rachunek kosztów pełnych rzeczywistych 9 (15%) jednostek dysponowało jednocześnie systemem rachunku kosztów zmiennych. W 6 przedsiębiorstwach system ten występował w formie jednostopniowej, a w 3 – w formie wielostopniowej i wieloblokowej.

Dysponowanie w przedsiębiorstwach dwoma systemami rachunku kosztów lub systemami „mieszanymi” było możliwe dzięki szczegółowej rejestracji kosztów za pomocą programów komputerowych (np. SAP R3), umożliwiających otrzymywanie informacji o kosztach w różnych przekrojach.

Jak wynikało z otrzymanych odpowiedzi, w 47 jednostkach gospodarczych wprowadzono lub zmodyfikowano system rachunku kosztów w latach dziewięćdziesiątych XX w. W trzech przedsiębiorstwach, w tym jednym państwowym, stosowany system rachunku kosztów wprowadzono przed 1990 r. (w pozostałych 10 ankietach nie wskazano roku implementacji przestrzeganych zasad pomiaru, rozliczania i kalkulacji kosztów).

Na pytanie, czy w przedsiębiorstwie są przewidywane zmiany rachunku kosztów i wyników, pozytywną odpowiedź udzieliło około 40% wypełniających ankietę (23). Dotychczasowy system miał być zastąpiony przez rachunek kosztów zmiennych w 10 przypadkach (17%), rachunek kosztów działań – w 8 przedsiębiorstwach (13%) i rachunek kosztów standardowych – w 4 firmach (8%). W kilku innych jednostkach zamierzano zmodyfikować ewidencję kosztów w ramach stosowanego rachunku kosztów pełnych oraz pogłębić analizę odchyleń kosztów faktycznych od planowanych. Chęć zmian lub modyfikacji deklarowano tylko w dużych przedsiębiorstwach produkcyjnych.

W znacznej liczbie przedsiębiorstw osoby wypełniające ankietę były świadome konieczności wprowadzania usprawnień w funkcjonowaniu systemu rachunkowości w ich przedsiębiorstwach. Oprócz potrzeby doskonalenia rachunku kosztów i wyników najczęściej w ankietach wskazywano na konieczność:

a) utworzenia działu controllingu, realizującego cele i zadania koncepcji controllingu;

b) wdrożenia lub rozszerzenia zbioru metod rachunkowości zarządczej;

c) reorganizacji zatrudniania w komórkach rachunkowości, prowadzącej do zwiększenia liczby osób zajmujących się sprawozdaniami wewnętrznymi i budżetowaniem;

d) wdrożenia systemów informatycznych rachunkowości, a w niektórych przedsiębiorstwach – zintegrowanych systemów informatycznych typu SAP R3;

e) ujednoczenia systemów ewidencji, pomiaru kosztów i wyników oraz sprawozdawczości wewnętrznej w połączonych spółkach.

Wyniki badań ankietowych, przeprowadzonych w 1999 r., pozwoliły na wstępną ocenę typów stosowanych systemów rachunku kosztów, stopnia szczegółowości pomiaru i planowania kosztów oraz zakresu zastosowania metod rachunkowości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach u schyłku XX w. Uzyskane informacje stanowiły podstawę do sformułowania kilku wniosków.

1. Rachunkowość była prowadzona przede wszystkim w celu dostarczenia informacji przydatnych do sporządzania sprawozdań finansowych oraz informacji potrzebnych do ustalania i rozliczania się z podatków (zob. tabela 3.5). W większości firm służyła jako źródło informacji użytecznych do podejmowania decyzji przez zarząd, ale tylko w około połowie badanych przedsiębiorstw dostarczała informacji wykorzystywanych przy podejmowaniu decyzji przez kierowników niższych szczebli zarządzania oraz danych umożliwiających bieżącą kontrolę i ocenę osiągniętych wyników działalności.

Tabela 3.5. Ogólna ocena przez respondentów w 1999 r. przydatności informacyjnej systemu rachunkowości w ich przedsiębiorstwie

Przydatność informacyjna rachunkowości do:	Liczba i procent odpowiedzi ^a
a) sporządzania sprawozdań finansowych i statystycznych	60 (100%)
b) ustalania i rozliczania się z podatków	57 (95%)
c) podejmowania decyzji przez zarząd	51 (85%)
d) podejmowania decyzji przez kierowników niższych szczebli zarządzania	32 (53,3%)
e) bieżącej kontroli i oceny osiągniętych wyników	44 (73,3%)
f) wykonywania innych zadań, tzn. – według udzielających odpowiedzi – do dostarczania informacji dostosowanych do wymagań zagranicznego udziałowca, podejmowania decyzji inwestycyjnych, planowania działalności	3 (5%)

^a Respondenci mogli udzielić więcej niż jedną odpowiedź.

Źródło: opracowanie własne.

2. Większość przedsiębiorstw stosowała rachunek kosztów pełnych rzeczywistych (90%), a tylko niektóre rachunek kosztów pełnych standardowych. Dokonane w latach dziewięćdziesiątych modyfikacje tych systemów polegały zazwyczaj na uporządkowaniu struktury układu rodzajowego oraz rozszerzeniu struktury podmiotowej kosztów.

3. Informacje o kosztach zmiennych i stałych otrzymywało na podstawie rachunku kosztów około 15% jednostek gospodarczych. W niektórych z nich system rachunku kosztów zmiennych funkcjonował obok rachunku kosztów pełnych lub w formie mieszanej, tzn. wykorzystującej idee obu modeli.

4. Dane o kosztach zmiennych produktów i stałych prowadzonej działalności, potrzebne do podejmowania decyzji krótkookresowych, były ustalane szacunkowo metodą księgową w ponad połowie badanych jednostek gospodarczych. W znikomym stopniu stosowano metodę matematyczną (dwóch punktów) i statystyczną (najmniejszych kwadratów).

5. Próg rentowności był obliczany prostymi sposobami dla całego przedsiębiorstwa w około 47% firm. Bardzo rzadko ustalano punkt krytyczny, uwzględniający strukturę asortymentową produktów.

6. Dominującą metodą kalkulacji kosztu jednostkowego wyrobów i usług była kalkulacja doliczeniowa, w której koszty pośrednie wytworzenia rozlicza się w przekroju wydziałów produkcyjnych, najczęściej na podstawie kosztów płac bezpośrednich.

7. Koszty świadczeń podmiotów pomocniczych, występujących w dużych przedsiębiorstwach, rozliczano przy zastosowaniu rzeczywistego kosztu wytworzenia na podstawie metody stopniowej lub algebraicznej. Odnotowano również przypadki pomijania w rozliczeniach świadczeń wzajemnych wydziałów pomocniczych.

8. Polskie przedsiębiorstwa wykazywały duże przywiązanie (70% ankietowanych) do formuły koszt plus przy ustalaniu cen produktów, co jest konsekwencją charakteru dostępnych danych o kosztach z systemów rachunku kosztów pełnych i „zaufania” wielu praktyków do tej formuły.

9. Roczne budżety operacyjno-finansowe dla całego przedsiębiorstwa stosowała znaczna część przedsiębiorstw, głównie duże jednostki produkcyjne i usługowe (80% ankietowanych). Kompletny lub prawie kompletny *master budget* opracowywał jednak mniejszy odsetek firm (17%). W pozostałych jednostkach obejmował on zróżnicowaną liczbę budżetów składowych, najczęściej budżety sprzedaży, produkcji i kosztów. Budżetów nie sporządzano w jednostkach małych (handlowych i usługowych) oraz w niektórych dużych przedsiębiorstwach państwowych. W około 50% badanych jednostek gospodarczych tworzono i wykorzystywano do zarządzania budżety dla centrów kosztów.

10. Planowanie długookresowe, głównie w formie biznes planu oraz planu nakładów inwestycyjnych, stosowało około 60% ankietowanych przedsiębiorstw. Znacznie mniej firm wykorzystywało zalecane w literaturze metody oceny projektów inwestycyjnych, zwłaszcza metody dyskontowe (25–30%).

11. Intensywność i zakres dokonywanych modyfikacji rachunku kosztów i wdrażania instrumentów rachunkowości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach nie były zadowalające. Potwierdziły to wyniki badań ankietowych, a także obserwacje w trakcie prac projektowych, dokonywane przez innych autorów (np.: Sobańska, Wnuk, 1999, 2000a; Radek, Schwarz, 2000; Dyhdalewicz, 2001). Rozwój rachunkowości zarządczej w jednostkach gospodarczych napotyka jeszcze wiele barier i problemów natury behawioralnej, finansowej i technologicznej. Ich pełne zestawienie przedstawiają Sobańska i Wnuk (2000a, s. 218–219).

12. W celu przyspieszenia rozwoju systemów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce konieczne są m. in. następujące działania:

- zdobywanie przez menedżerów i pracowników działów rachunkowości wiedzy na temat zasad i przydatności nowych systemów rachunku kosztów i metod strategicznej rachunkowości zarządczej;

- tworzenie działów lub stanowisk pracy odpowiedzialnych za wdrażanie, a następnie stosowanie metod i technik rachunkowości zarządczej i controllingu;

- implementacja nowoczesnych, zintegrowanych systemów informatycznych, będących narzędziem do realizacji zadań rachunkowości zarządczej;

- podniesienie rangi specjalistów rachunkowości zarządczej w naszym kraju.

Uzyskane za pomocą ankiety informacje umożliwiły w zróżnicowanym stopniu weryfikację hipotez sformułowanych we wstępie niniejszego punktu pracy (w pkt 3.3.2.1).

Szczegółowe wyniki badań i sformułowane ogólne wnioski stanowiły podstawę do potwierdzenia trzech hipotez, tzn. z dużym prawdopodobieństwem można uznać za prawdziwe stwierdzenia, że:

- przedsiębiorstwa w Polsce wdrażały od początku lat dziewięćdziesiątych metody i techniki operacyjnej rachunkowości zarządczej;

- krótkookresowe budżetowanie w formie *master budget* i w przekroju ośrodków odpowiedzialności było najczęściej stosowaną metodą redukcji kosztów i rozliczania z odpowiedzialności za efekty gospodarowania zasobami ekonomicznymi;

- w dużych przedsiębiorstwach, będących spółkami handlowymi, metody rachunkowości zarządczej są stosowane w szerszym zakresie.

Zbyt mała liczba zwróconych ankiet była m. in. powodem niemożności weryfikacji hipotezy pierwszej, tj. zakładającej, że wzrost konkurencji oraz przekształcenia własnościowe przedsiębiorstw w Polsce są najważniejszymi czynnikami przeprowadzanych zmian w ich rachunku kosztów i rozwoju rachunkowości zarządczej w praktyce. Wiele szczegółowych czynników wywołuje te zmiany. Potwierdzają to też przytoczone wyniki badań ankietowych innych autorów. Można wnioskować, że większość tych czynników mogła wystąpić dzięki rozpoczętym i trwającym przemianom stosunków własnościowych i rosnącej konkurencji w naszym kraju.

3.3.2.4. Wykorzystanie metod i rola specjalistów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce według opinii respondentów z roku 2005

Badania ankietowe, przeprowadzone przez autorkę w 2005 r., wykazały, że w 23 przedsiębiorstwach (25,6%) nie było działu, który realizowałby wyłącznie zadania z zakresu rachunkowości zarządczej. W 48,9% przedsiębiorstw zadania te wykonywali pracownicy działów: controllingu, rachunkowości zarządczej lub rachunku kosztów, przy czym dział controllingu utworzono w prawie 40% badanych przedsiębiorstw. Dział rachunkowości zarządczej wystąpił w 7 spółkach (7,8%), spośród których w dwóch funk-

cjonował obok komórki controllingu. W 23 przypadkach (25,6%) respondenci podali, iż dostarczaniem danych dla potrzeb zarządzania zajmują się pracownicy zatrudnieni w komórkach o bardzo różnych nazwach, jak: biuro analiz ekonomicznych, dział budżetowania, dział analiz i planowania, dział ekonomiczny, dział księgowości, planowania i controllingu.

Wyniki ankiety wskazują, że w zbiorze przedsiębiorstw objętych badaniem w 2005 r. było nieco więcej jednostek (łącznie 74,2%) niż w zbiorze przedsiębiorstw ankietowanych w 1999 r. (72%), w których były realizowane zadania rachunkowości zarządczej przez wytypowane w tym celu działy. Ponadto, w odniesieniu do organizacji rachunkowości zarządczej w badanych przedsiębiorstwach jest widoczny większy wpływ tradycji niemieckiej niż anglo-amerykańskiej, co przejawia się utworzeniem w większej liczbie przedsiębiorstw działów controllingu niż działów rachunkowości zarządczej.

Ocenę przydatności systemów rachunkowości w przedsiębiorstwach, dokonaną przez respondentów w 2005 r., przedstawia tabela 3.6.

Tabela 3.6. Ogólna ocena przydatności informacyjnej systemu rachunkowości w przedsiębiorstwie w świetle badania z 2005 r.

Przydatność informacyjna systemu rachunkowości do:	Liczba (procent) odpowiedzi ^a
a) sporządzania sprawozdań finansowych oraz statystycznych (GUS)	70 (77,8%)
b) ustalania i rozliczania się z podatków	77 (85,6%)
c) podejmowania decyzji przez zarząd	73 (81,1%)
d) podejmowania decyzji przez kierowników niższych szczebli	42 (46,7%)
e) do bieżącej kontroli i oceny prowadzonej działalności gospodarczej	74 (82,2%)
f) wykonywania innych zadań, tzn. sporządzania sprawozdań branżowych oraz dla instytucji regulatora i dla potrzeb nadzoru korporacyjnego	8 (8,9%)

^a Respondenci mogli udzielić więcej niż jedną odpowiedź.

Źródło: opracowanie własne.

Niepokoi fakt, że relatywnie mniej respondentów niż przed 6 laty (por. tabela 3.5) oceniło przydatność informacyjną systemu rachunkowości w ich przedsiębiorstwach do sporządzania sprawozdań finansowych i statystycznych (70%) oraz ustalania i rozliczania się z podatków (85,6%). Może to oznaczać, że w niektórych przedsiębiorstwach trwają jeszcze prace dostosowawcze rozwiązań rachunkowości do wymagań określonych w regulacjach polskiego prawa bilansowego i w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości lub respondenci są teraz bardziej surowi w ocenie.

Systemy rachunkowości badanych przedsiębiorstw są oceniane jako przydatne do podejmowania decyzji przez zarząd w ponad 81% przypadków, do

podejmowania decyzji przez kierowników niższych szczebli zarządzania w prawie 47% firm, a do bieżącej kontroli i oceny osiągniętych wyników w 82,2% przedsiębiorstw, co oznacza zbliżoną sytuację do ustalonej na podstawie badania w 1999 r.

Dane o zastosowaniu określonych systemów rachunku kosztów w przedsiębiorstwach w 2005 r. w porównaniu z analogicznymi wielkościami, ustalonymi na podstawie poprzedniego badania ankietowego, prezentuje tabela 3.7.

Tabela 3.7. Zakres zastosowania systemów rachunku kosztów w ankietowanych przedsiębiorstwach w latach 1999 i 2005

Typ systemu rachunku kosztów	Procent przedsiębiorstw stosujących system ^a	
	w 1999 r.	w 2005 r.
1. Rachunek kosztów pełnych rzeczywistych	90	71,1
2. Rachunek kosztów pełnych normatywnych (standardowych)	8,3	13,2
3. Rachunek kosztów zmiennych rzeczywistych	15	22,2
4. Rachunek kosztów zmiennych normatywnych (standardowych)	1,7	10,0
5. Rachunek kosztów działań	0	10,0
6. Rachunek kosztów docelowych	0	3,3

^a Dane nie sumują się do 100%, ponieważ w niektórych przedsiębiorstwach – jak podawali ankietowani – stosowano więcej niż jeden system rachunku kosztów.

Źródło: opracowanie własne.

Na podstawie własnych badań ankietowych, jak również przeprowadzonych przez innych autorów (np.: Radek, Schwarz, 2000; Sobańska, 2002a; Januszewski, Gierusz, 2004b), można stwierdzić, że praktyka gospodarcza w Polsce wyraźnie preferuje rachunek kosztów pełnych, choć stopniowo zmniejsza się liczba przedsiębiorstw prowadzących ten system jako wyłączny dla zaspokojenia potrzeb informacyjnych zewnętrznych i wewnętrznych użytkowników. Udział procentowy przedsiębiorstw stosujących rachunek kosztów pełnych, ustalany na podstawie badań różnych autorów, waha się w przedziale 70–90%. Wyniki własnych badań ankietowych pokazują (tabela 3.7), że rachunek kosztów pełnych rzeczywistych stosowało w 2005 r. o około 19% mniej przedsiębiorstw niż w 1999 r. Wzrósł natomiast udział jednostek, które prowadziły rachunek kosztów pełnych normatywnych, a także istotnie wzrosło znaczenie rachunku kosztów zmiennych rzeczywistych i standardowych. Systemy te znalazły zastosowanie w 2005 r. w 32,2% badanych przedsiębiorstw w porównaniu do 16,7% ankietowanych jednostek w 1999 r.

Fakt ten wraz z deklaracją respondentów, iż w dziewięciu²⁰ przedsiębiorstwach wdrożono rachunek kosztów działań, obrazuje ważne pozytywne zmiany zachodzące w polskiej praktyce rachunku kosztów w ostatnich latach.

Należy dodać, że respondenci, którzy odpowiedzieli na pytanie, w którym roku został wprowadzony w ich przedsiębiorstwie obecnie stosowany system rachunku kosztów (prawie w 77%), wskazali, że nastąpiło to po 1991 r., przy czym w około 50% tych przedsiębiorstw dokonano modyfikacji lub wdrożenia nowego systemu w latach 2000–2004. W około 65% badanych firm nie są zatem przewidywane zmiany systemu rachunku kosztów w najbliższym czasie. W pozostałych jednostkach są planowane zmiany polegające na wdrożeniu rachunku kosztów zmiennych w rozwiniętej formie (16,7%), rachunku kosztów działań (15,6%), rachunku kosztów standardowych (2,2%) oraz na modyfikacji aktualnie stosowanego systemu (2,2%) w związku z zamiarem wdrożenia innych metod rachunkowości zarządczej (np. zbilansowanej karty wyników).

Badanie ankietowe w 2005 r. pozwoliło ustalić, w jakim stopniu przedsiębiorstwa stosowały w latach 2000–2005 podstawowe metody rachunkowości zarządczej. Intensywność wykorzystania tych metod we wskazanym czasie oraz stopień ich zastosowania, określony na podstawie badań w 1999 r., przedstawia tabela 3.8.

Wyniki obu badań potwierdzają, że najbardziej rozpowszechnioną metodą rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach było roczne budżetowanie operacyjne, a następnie, będąca integralną częścią budżetowania, analiza odchyleń kosztów, przychodów i wyników.

Warto podkreślić, że te dwie najbardziej popularne w przedsiębiorstwach w Polsce metody rachunkowości zarządczej zostały też wymienione jako najważniejsze dla praktyków rachunkowości zarządczej w latach 1995–2000 w 279 brytyjskich przedsiębiorstwach objętych badaniem ankietowym, przeprowadzonym w 2000 r. przez R. Scapensa i in. (2003, s. 25). Do wyników tych badań nawiązywano już w rozdziale 2 rozprawy (zob. pkt 2.2.1.4). Ponadto respondenci przewidywali, że budżety i analiza odchyleń (odpowiednio 76% i 62% badanych) będą bardzo ważne dla tych praktyków również w latach 2000–2005.

²⁰ Można przypuszczać, że w niektórych z tych przedsiębiorstw zastosowano rachunek kosztów działań w ograniczonym zakresie. Podstawę tego przypuszczenia stanowią rozmowy z praktykami, którzy za taki system uznają niekiedy tradycyjny rachunek kosztów pełnych, w którym wyróżniono kilka głównych procesów jako miejsca powstawania kosztów. Ponadto, badania przeprowadzone przez Januszewskiego (2004b) ujawniły, że wśród 66 badanych przedsiębiorstw w województwie kujawsko-pomorskim 5 zadeklarowało stosowanie rachunku ABC, przy czym 3 z nich operowały tylko pewnymi elementami tego rachunku.

Tabela 3.8. Stopień wykorzystania podstawowych metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach objętych badaniami

Metoda	Procent przedsiębiorstw stosujących metodę w latach	
	1999	2000–2005
1. Planowanie długookresowe	60	45,6
2. Roczne budżetowanie operacyjne	80	71,1
3. Analiza odchyleń kosztów, przychodów i wyników	71,7	54,4
4. Prognozowanie kroczące podstawowych wielkości operacyjnych i finansowych	X ^a	40,0
5. Kalkulacja kosztu jednostkowego	72	56,7
6. Ustalanie progu rentowności	47	42,2
7. Ocena opłacalności sprzedaży według różnych kryteriów	X ^a	56,7
8. Ocena efektywności projektów inwestycyjnych	40 ^b	41,1
9. Zbilansowana karta wyników	0	10,0
10. Ekonomiczna wartość dodana (EVA)	0	5,6

^a W badaniu ankietowym w 1999 r. nie wystąpiło pytanie dotyczące zastosowania tych metod.

^b Maksymalnie 35–40% badanych w 1999 r. przedsiębiorstw wykorzystywało proste miary oceny efektywności, jak ROI i okres zwrotu nakładów inwestycyjnych. W mniejszym stopniu (25–30%) stosowano dyskontowe metody oceny efektywności (Szychta, 2001b, s. 113).

Źródło: opracowanie własne.

Wskaźnik zastosowania planowania długookresowego jest mniej korzystny w ankietowanych jednostkach w Polsce w porównaniu z budżetowaniem krótkookresowym, ponieważ plany długookresowe sporządzało 60% przedsiębiorstw w grupie ankietowanych firm w 1999 r. oraz 45,6% w zbiorze badanych firm w 2005 r. Prognozowanie kroczące podstawowych wielkości operacyjnych i finansowych znalazło zastosowanie w jeszcze mniejszej części przedsiębiorstw objętych badaniem w 2005 r. (40%).

Należy zwrócić uwagę na fakt, iż wśród ostatnio ankietowanych przedsiębiorstw nieco więcej niż połowa (56,7%), a więc mniej niż w zbiorze badanych jednostek w 1999 r. (72%), sporządzała kalkulację rzeczywistego kosztu jednostkowego, ustalając koszt jednostkowy produktu: zmienny, wytworzenia lub pełny. Koszt jednostkowy nie był kalkulowany, oprócz firm handlowych, w większości jednostek usługowych oraz w kilku przedsiębiorstwach produkcyjno-usługowych i produkcyjnych. Wśród tych jednostek znalazły się nie tylko małe firmy (do 50 zatrudnionych), lecz także duże przedsiębiorstwa. Brak danych o jednostkowych kosztach wytwarzanych wyrobów lub usług uniemożliwia analizę rentowności sprzedawanych produktów. Analiza rentowności sprzedaży według różnych kryteriów, tj. według produktów, klientów lub/i rynków zbytu, była przeprowadzana tylko w 56,7% przedsiębiorstw objętych badaniem.

Na pozytywną ocenę zasługuje wdrożenie po 2000 r. w dziewięciu przedsiębiorstwach zbilansowanej karty wyników, a w pięciu – ekonomicznej wartości dodanej, co świadczy, że niektóre jednostki gospodarcze w Polsce poznają i wykorzystują nowoczesne metody rachunkowości zarządczej. Nie odnotowano natomiast istotnej zmiany w stopniu zastosowania metod oceny efektywności projektów inwestycyjnych. Ocenę taką przeprowadza około 41% badanych jednostek gospodarczych, stosując w znacznej części tradycyjne metody oceny efektywności inwestycji (zwykły okres zwrotu, wskaźnik ROI).

Przedstawione wyniki badania ankietowego z 2005 r. w porównaniu z niektórymi danymi ustalonymi na podstawie pierwszego badania oraz przytoczone opinie innych autorów pozwalają na udzielenie odpowiedzi na pierwsze z czterech postawionych przed rozpoczęciem badania (i już wcześniej podanych) pytań: „Czy i w jakim kierunku następują zmiany w zastosowaniu metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce?”

Niewątpliwie następują zmiany w praktyce rachunkowości zarządczej w Polsce, rozwijanej od początku lat dziewięćdziesiątych XX w. Polegają one na zastępowaniu systemów rachunku kosztów pełnych rozwiązaniami znanymi w gospodarce rynkowej już od wielu dziesięcioleci, głównie opartymi na zasadach rachunku kosztów zmiennych lub na wprowadzaniu mieszanych systemów rachunku kosztów.

Według wskazań osób wypełniających ankietę, w wielu średnich i dużych przedsiębiorstwach jest stosowany rozbudowany rachunek kosztów, umożliwiający pomiar, ewidencję i analizę kosztów przy zastosowaniu dwóch systemów rachunku kosztów, czemu sprzyja dysponowanie nowoczesnymi informatycznymi systemami rejestracji i przetwarzania danych. Przedsiębiorstwa w Polsce zaczynają, choć jeszcze w niewielkim zakresie, wdrażać nowoczesne metody rachunkowości zarządczej, typu rachunek kosztów działań i techniki oparte na danych z tego rachunku, rachunek kosztów docelowych lub zbilansowaną kartę wyników.

Zdaniem I. Sobańskiej (2002a, s. 9), przyczyn wolniejszej ewolucji systemów rachunku kosztów w naszych przedsiębiorstwach należy upatrywać głównie w słabo rozwijającym się procesie inwestowania i zarządzania strategicznego (dominuje zarządzanie operacyjne). Należy też zauważyć, że praktycy rachunkowości zarządczej i kierownicy dowiadują się znacznie później o istocie oraz przydatności nowych metod rachunkowości zarządczej niż specjaliści w krajach, w których najpierw opisano i wdrożono określone rozwiązania w tej dziedzinie. Ponadto, tempo implementacji innowacyjnych rozwiązań w dziedzinie rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w krajach o rozwiniętej gospodarce rynkowej też jest stosunkowo powolne. Na przykład, zgodnie z wynikami badań przeprowadzonych przez R. Scapensa i in. (2003, s. 26), rachunek kosztów działań był stosowany w latach 1995–2000 w 11%, a zbilansowana karta wyników – w 13% przedsiębiorstw w Wielkiej Brytanii.

Z porównania rozwiązań wykorzystywanych w praktyce rachunku kosztów przedsiębiorstw działających na terenie Polski oraz Niemiec na przełomie XX i XXI w., dokonanego przez A. Szadziwską (2003, s. 62), wynika, że występuje dużo wyższy stopień zastosowania nowych metod rachunku kosztów w przedsiębiorstwach w Niemczech niż w Polsce, lecz większość badanych przedsiębiorstw w obydwu krajach zamierza dokonać zmian w stosowanych systemach rachunku kosztów, zwiększając zarówno ilość, jak i jakość otrzymywanych informacji. Modyfikacje w tej dziedzinie w badanych przedsiębiorstwach w Polsce zmierzają w podobnym kierunku, mimo znacznego opóźnienia w stosunku do jednostek gospodarczych, działających w Niemczech lub innych krajach Europy Zachodniej.

Z odpowiedzi respondentów na pytanie, które z czynników, podanych w ankiecie (zob. tabela 3.9), oraz w jakim stopniu wpłynęły na zastosowanie w ich przedsiębiorstwie w latach 2000–2005 określonych metod rachunkowości zarządczej, a następnie z obliczonej średniej ważonej oceny dokonywanej przez odpowiadających wynika, że duży wpływ miały dwie – powiązane ze sobą – przyczyny:

- 1) konieczność obniżenia kosztów (przeciętna ocena 4,17);
- 2) konieczność poprawy wyników finansowych przedsiębiorstwa (przeciętna ocena 3,71).

Tabela 3.9. Wpływ czynników na zastosowanie metod rachunkowości zarządczej w latach 2000–2005 w badanych przedsiębiorstwach w Polsce

Czynniki	Przeciętna ocena wpływu (przy skali od 1 do 5) ^a
1. Konieczność obniżenia kosztów	4,17
2. Konieczność poprawy wyników finansowych	3,71
3. Wzrost konkurencji	2,95
4. Zastosowanie zintegrowanych informatycznych programów zarządzania	2,84
5. Decyzje nowego zarządu	2,64
6. Wprowadzenie standardów ISO	1,97
7. Dążenie do odzyskania utraconych rynków zbytu	1,86
8. Nakaz nowego właściciela przedsiębiorstwa	1,74
9. Wdrożenie nowych technologii produkcji	1,67
10. Prywatyzacja przedsiębiorstwa	1,38

^a Respondenci ocenili wpływ wymienionych czynników, nadając im następujące znaczenie: 1 – brak wpływu, 2 – wpływ słaby, 3 – znaczny, 4 – duży, 5 – bardzo duży.

Źródło: opracowanie własne.

Nieco mniejszy wpływ na praktykę rachunkowości zarządczej w badanych przedsiębiorstwach miały: wzrost konkurencji (2,95) oraz zastosowanie zintegrowanych informatycznych programów zarządzania (2,84). Najniższą ocenę

nadali respondenci następującym czynnikom: wdrożeniu nowych technologii produkcji (1,67) oraz prywatyzacji przedsiębiorstwa (1,38), co oznacza, że te procesy nie miały znaczenia dla zastosowania metod rachunkowości zarządczej w jednostkach gospodarczych objętych ankietą, gdyż występowały one w znikomym zakresie w latach 2000–2005.

Z kolei oceniając rolę dziesięciu, wymienionych w arkuszu ankietowym, podstawowych zadań specjalistów ds. rachunkowości zarządczej, respondenci uznali, że duże znaczenie miały w ich jednostkach cztery następujące zadania (zob. tabela 3.10):

- 1) kontrola kosztów i wydatków (przeciętna ocena 4,33);
- 2) ustalanie i ocena wyników przedsiębiorstwa (4,19);
- 3) przygotowanie i interpretowanie rachunków decyzyjnych dla zarządu (3,85);
- 4) sporządzanie i korygowanie budżetów (3,68).

Tabela 3.10. Ocena znaczenia zadań specjalistów ds. rachunkowości zarządczej w latach 2000–2005 w badanych przedsiębiorstwach

Zadania	Przeciętna ocena znaczenia (przy skali od 1 do 5) ^a
1. Kontrola kosztów i wydatków	4,33
2. Ustalanie i ocena wyników przedsiębiorstwa	4,19
3. Przygotowanie i interpretowanie rachunków decyzyjnych dla zarządu	3,85
4. Sporządzanie i korygowanie budżetów	3,68
5. Interpretowanie wyników operacyjnych przedsiębiorstwa	3,65
6. Poprawa wyniku finansowego	3,56
7. Ocena i kontrola nakładów inwestycyjnych	3,09
8. Dostarczanie informacji wspierających kierowników niższych szczebli przy podejmowaniu decyzji	3,06
9. Wdrażanie strategii przedsiębiorstwa	2,86
10. Projektowanie i wdrażanie nowych systemów informacyjnych w przedsiębiorstwie	2,77

^a Respondenci oceniali znaczenie zadań według skali: 1 – brak znaczenia, 2 – małe, 3 – średnie, 4 – duże, 5 – bardzo duże.

Źródło: opracowanie własne.

Godny podkreślenia jest fakt, że te cztery zadania zostały także uznane za mające najważniejsze znaczenie dla brytyjskich specjalistów ds. rachunkowości zarządczej w latach 1995–2000, co ustalono na podstawie badań²¹

²¹ Autorzy badań przeprowadzonych w Wielkiej Brytanii uporządkowali zadania specjalistów ds. rachunkowości zarządczej na podstawie liczby (i procentu) przedsiębiorstw, w których uznano te zadania za bardzo ważne (zob. Scapens i in. 2003, s. 23 oraz pkt 2.2.1.4 niniejszej pracy).

przeprowadzonych przez Scapensa i in. (2003, s. 23). Między wynikami analizowanych badań wystąpiła jedynie niewielka różnica, polegająca na tym, że brytyjscy ankietowani na pierwszym miejscu ulokowali zadanie „ocena wyników jednostki gospodarczej”, a na drugim – „kontrola kosztów i kontrola finansowa”.

Najmniejsze znaczenie w opinii polskich respondentów miały natomiast zadania polegające na wdrażaniu strategii przedsiębiorstwa oraz projektowaniu i implementacji nowych systemów informacyjnych w przedsiębiorstwie.

Osoby wypełniające ankietę oceniły wpływ dziesięciu czynników, wymienionych w arkuszu ankietowym, które mogą oddziaływać na kształtowanie zadań i roli współczesnych praktyków rachunkowości w ich przedsiębiorstwach, jako znaczny lub słaby (tabela 3.11). Znaczny wpływ przypisano czterem następującym czynnikom:

- 1) rozwój technologii informacyjnej;
- 2) wzrost orientacji na potrzeby klientów;
- 3) wdrożenie nowego informatycznego programu finansowo-księgowego w przedsiębiorstwie;
- 4) nowe regulacje prawne w zakresie rachunkowości.

Bardzo nieznacznie wpływały na formowanie się roli i zadań praktyków rachunkowości zarządczej w badanych przedsiębiorstwach nowa technologia produkcji oraz przekształcenia własnościowe przedsiębiorstwa (przeciętny wpływ oceniono odpowiednio na 1,67 i 1,63). Zdziwienie może wywołać kolejna zgodność wyników otrzymanych na podstawie własnego badania ankietowego z wynikami badania brytyjskich autorów. W obu przypadkach technologia informacyjna została bowiem uznana za najważniejszy czynnik, kształtujący rolę i zadania praktyków rachunkowości zarządczej. Nowe oprogramowanie komputerowe w dziedzinie rachunkowości zostało wskazane przez brytyjskich respondentów jako trzeci w kolejności czynnik (w badaniu własnym również jako trzeci), a wzrost orientacji na klientów został ulokowany na drugim miejscu na podstawie badań własnych, a na czwartym – w badaniach brytyjskich.

W przedsiębiorstwach brytyjskich jako drugi czynnik pod względem ważności wpływu na zmianę zadań i roli praktyków rachunkowości zarządczej uznano restrukturyzację organizacji gospodarczej, która w polskich przedsiębiorstwach słabo oddziaływała na kształtowanie się roli i zadań tego typu specjalistów (2,22).

Technologia produkcji miała niewielki wpływ na zadania i rolę praktyków rachunkowości zarządczej także według respondentów z Wielkiej Brytanii.

Tabela 3.11. Wpływ czynników na kształtowanie roli i zadań praktyków rachunkowości zarządczej w latach 2000–2005 w przedsiębiorstwach objętych badaniem

Czynniki	Przeciętna ocena wpływu (przy skali od 1 do 5) ^a
1. Rozwój technologii informacyjnej (Internet, telefonia komórkowa, sieć informatyczna w przedsiębiorstwie, programy komputerowe)	3,24
2. Wzrost orientacji przedsiębiorstwa na potrzeby klientów	2,96
3. Wdrożenie nowego informatycznego programu finansowo-księgowego	2,91
4. Nowe regulacje prawne w zakresie rachunkowości	2,91
5. Wprowadzenie nowego stylu zarządzania	2,63
6. Restrukturyzacja przedsiębiorstwa (organizacyjna, produkcyjna, finansowa itd.)	2,22
7. Procesy globalizacji gospodarki	2,19
8. Zalecenia zewnętrznych konsultantów	1,93
9. Nowa technologia produkcji	1,67
10. Przekształcenia własnościowe przedsiębiorstw	1,63

^a Ocena przez respondentów wpływu wymienionych czynników była dokonywana poprzez wybór następujących możliwości: 1 – brak wpływu, 2 – wpływ słaby, 3 – znaczny, 4 – duży, 5 – bardzo duży.

Źródło: opracowanie własne.

Celem następnego pytania, na które odpowiadali respondenci w badaniu ankietowym w 2005 r., było sprawdzenie opinii praktyków na temat atrybutów, jakimi powinni charakteryzować się współcześni specjaliści ds. rachunkowości zarządczej. Wykaz atrybutów i ocenę ich znaczenia, obliczoną na podstawie ocen nadawanych przez respondentów według skali od 1 do 5, zawiera tabela 3.12.

Ogólnie rozpatrując, respondenci wysoko ocenili wiedzę, umiejętności i postawy, jakimi powinni charakteryzować się współcześni specjaliści w dziedzinie rachunkowości zarządczej. Spośród umiejętności określonych przez autorkę w arkuszu ankietowym, najważniejsze znaczenie dla wykonywania zadań tych specjalistów – według opinii pytanym – mają umiejętności analityczne i interpretacyjne (przeciętna ocena 4,60) oraz kojarzenie informacji finansowych z danymi o charakterze ilościowym i jakościowym (przeciętna ocena 4,45). Specjaliści ci powinni dysponować w stopniu więcej niż dobrym wiedzą na temat uwarunkowań działalności jednostki gospodarczej, w której są zatrudnieni oraz regulacji prawnych i podstawowych zasad rachunkowości finansowej, a w stopniu prawie dobrym wiedzą z zakresu prowadzenia działalności gospodarczej w ogóle oraz z obszaru systemów informatycznych.

Tabela 3.12. Znaczenie atrybutów współczesnego specjalisty w dziedzinie rachunkowości zarządczej według oceny respondentów w latach 2000–2005

Cecha (wiedza, umiejętności, postawa)	Przeciętna ocena potrzeby posiadania cechy (przy skali od 1 do 5) ^a
1. Znajomość uwarunkowań wewnętrznych i zewnętrznych działalności jednostki gospodarczej, w której jest zatrudniony	4,34
2. Znajomość regulacji prawnych i podstawowych zasad rachunkowości finansowej	4,17
3. Szeroka wiedza na temat prowadzenia działalności gospodarczej	3,84
4. Wiedza z zakresu systemów informatycznych	3,52
5. Dysponowanie umiejętnościami:	
● analitycznymi i interpretacyjnymi	4,60
● kojarzenia informacji finansowych z danymi niefinansowymi (ilościowymi, jakościowymi)	4,45
● myślenia w kategoriach strategicznych	4,29
● rozpoznawania i oceny ryzyka	4,25
● szybkiego przystosowania się do zmian w przedsiębiorstwie	4,16
● werbalnego komunikowania się	3,94
● łatwego podejmowania decyzji	3,89
● pracy zespołowej	3,86
● etycznego zachowania	3,69

^a Respondenci oceniali potrzebę posiadania wymienionych cech, zaznaczając jedną z następujących możliwości: 1 – cecha zbędna, cecha potrzebna w stopniu: 2 – niewielkim, 3 – średnim, 4 – dużym, 5 – bardzo dużym.

Źródło: opracowanie własne.

Nawiązując do wyników badania przeprowadzonego przez brytyjskich uczonych (Scapens i in., 2003, s. 27 oraz pkt 2.2.1.4 niniejszej pracy), okazuje się, że najwięcej respondentów w Wielkiej Brytanii (81% ankietowanych) uznało umiejętności analityczne i interpretacyjne za najważniejsze dla praktyków rachunkowości zarządczej, pracujących w brytyjskich przedsiębiorstwach. Wysoką ocenę ważności tej umiejętności wyrazili także polscy respondenci. Opinie objętych badaniami w obydwu krajach nie różnią się istotnie odnośnie do znaczenia innych umiejętności, którymi powinni dysponować praktycy rachunkowości zarządczej. Na przykład, brytyjscy respondenci uważają za ważne dwa kolejne atrybuty:

- szeroką wiedzę o biznesie (65%);
- umiejętność pracy zespołowej (62%).

W celu skutecznego realizowania swoich zadań praktycy rachunkowości zarządczej tak w Polsce, jak i w Wielkiej Brytanii powinni dysponować, oprócz wiedzy z zakresu rachunkowości zarządczej, także szeroką wiedzą

o zasadach działalności gospodarczej i procesach jednostki gospodarczej, w której są zatrudnieni. Szczególnie przydatne w ich pracy stają się takie atrybuty, jak umiejętność pracy zespołowej, łatwość komunikowania i przekonywania innych oraz utrzymanie wysokich standardów etycznego postępowania.

Ostatnie pytanie badania ankietowego dotyczyło przewidywanych zmian w systemie rachunkowości zarządczej przedsiębiorstw. Z uzyskanych odpowiedzi wynika, że zmiany takie są przewidywane w najbliższym czasie w około 30% jednostek objętych ankietą. Mają one głównie polegać na:

- rozwinięciu systemu budżetowania oraz pogłębieniu kontroli kosztów;
- wprowadzeniu w kilku przypadkach innowacyjnych rozwiązań w formie rachunku kosztów działań, zbilansowanej karty wyników oraz ekonomicznej wartości dodanej;
- wdrożeniu nowego systemu finansowo-księgowego, uwzględniającego potrzeby informacyjne kierowników jednostki lub zintegrowanego informatycznego systemu zarządzania;
- doskonaleniu dotychczas stosowanych rozwiązań i ich dostosowywaniu do zmian w otoczeniu (np. do zmian wymagań regulacyjnych w energetyce).

Podany przez respondentów kierunek przewidywanych zmian w praktyce rachunkowości zarządczej badanych przedsiębiorstw świadczy o tym, że jej rozwój będzie uwzględniać tendencje światowe w tej dziedzinie.

3.4. Ocena zastosowania i pożądane kierunki rozwoju rachunkowości zarządczej w Polsce

Jak już wspomniano, rachunkowość zarządcza rozwija się w pełni w praktyce w Polsce dopiero od początku lat dziewięćdziesiątych XX w., choć była już wcześniej przedmiotem nauczania na studiach ekonomicznych w niektórych polskich uczelniach. Transformacja systemu społeczno-politycznego, powodująca przywrócenie w Polsce gospodarki rynkowej, po prawie pół-wiekowym okresie gospodarki centralnie planowanej, stała się główną siłą sprawczą przemian w sferze polskiej rachunkowości, w tym powołując do życia rachunkowość zarządczą w praktyce. Sukcesywnie wzrasta liczba pracowników w jednostkach gospodarczych, wykonujących – choć w różnym zakresie – zadania rachunkowości zarządczej. Zajmują oni bardzo różnie nazywane stanowiska pracy, jak: specjalista ds. rachunkowości zarządczej, specjalista ds. controllingu, controller, kontroler finansowy, analityk finansowy, specjalista ds. analiz i planowania (por. też Goliszewski, 2002).

Kształtowanie się zawodu specjalisty ds. rachunkowości zarządczej w Polsce następuje w rozproszeniu, bez instytucjonalnego wsparcia, a więc nie tak jak w krajach anglosaskich. Nie działa bowiem organizacja zrzeszająca takich specjalistów ani instytucja prężnie wpływająca na rozwój nowego zawodu. W ramach Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce powołano z końcem 2003 r. Komisję Rachunkowości Zarządczej i Controllingu, która próbuje podjąć inicjatywy na rzecz rozwoju nauki i praktyki rachunkowości zarządczej w Polsce.

Nowy rodzaj aktywności pracowników działów rachunkowości nie zawsze spotyka się z poparciem i zrozumieniem. Można zauważyć, że niektórzy autorzy publikacji dla praktyków i księgowi zdominowani problematyką rachunkowości finansowej i podatkowej nie dostrzegają rozszerzania zakresu rachunkowości zarządczej, wynikającego z działalności przedsiębiorstw w konkurencyjnej gospodarce rynkowej, a także z potrzeby prawidłowego wdrożenia regulacji²² rachunkowości finansowej (ustawa o rachunkowości, Krajowe Standardy Rachunkowości, Międzynarodowe Standardy Sprawozdań Finansowych).

Mimo tych postaw niesprzyjających rozwojowi rachunkowości zarządczej, przedstawione w poprzednim punkcie pracy wyniki badań ankietowych oraz sformułowane wnioski szczegółowe dają podstawę do stwierdzenia, że praktyka rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce podlega ciągłym, choć powolnym przemianom, zmierzając do usprawnienia stosowanych rozwiązań w tej dziedzinie i wprowadzania rozwiązań innowacyjnych. Rodzime jednostki gospodarcze stosują przede wszystkim metody i techniki operacyjnej rachunkowości zarządczej, a z zadań realizowanych przez praktyków wynika, że największe znaczenie przywiązują oni do kontroli kosztów i wydatków oraz do ustalania i oceny wyników działalności przedsiębiorstwa.

Wobec polskich specjalistów ds. rachunkowości zarządczej są stawiane wysokie wymagania dotyczące wiedzy, umiejętności i postawy zawodowej, tak jak wobec ich odpowiedników w krajach, gdzie rachunkowość zarządcza jest rozwijana w przedsiębiorstwach znacznie dłużej. Konieczne staje się ustawiczne pogłębianie przez nich wiedzy w celu wdrażania w przedsiębiorstwach metod zaliczanych do strategicznej rachunkowości zarządczej. Takie metody są bowiem stosowane w niewielkim zakresie w rodzimych podmiotach. Ich implementacja staje się jednak niezbędna w celu sprostania wyzwaniom globalnej konkurencji i wymaganiom zarządzania strategicznego. „Konieczna będzie nie tylko umiejętność sterowania kosztami, lecz także

²² Regulacje rachunkowości finansowej skłaniają bowiem do wdrażania metod rachunkowości zarządczej, np. w związku z wyceną zapasów wyrobów gotowych, szacowaniem utraty wartości składników aktywów trwałych, rozliczaniem i ewidencjonowaniem kontraktów długoterminowych (zob. szerzej Sobańska, 2004a).

czynnikami kreującymi wartość dodaną” (Jaruga, 2001, s. 70), co wymaga, aby specjaliści ds. rachunkowości zarządczej koncentrowali uwagę zarówno na otoczeniu wewnętrznym, jak i zewnętrznym jednostek gospodarczych.

Praktycy rachunkowości zarządczej będą z pewnością w przyszłości bardziej niż dotychczas realizować zadanie polegające na projektowaniu i implementacji systemów informacyjnych w przedsiębiorstwach. Według oceny respondentów w 2005 r., zadanie to jak dotychczas miało stosunkowo małe znaczenie²³ (ocena 2,87 w skali 1 do 5, co przedstawia tabela 3.11).

Nasilanie się wpływu procesów globalizacji na gospodarkę kraju, przejawiające się m. in. coraz szerszą działalnością w Polsce filii międzynarodowych korporacji, skutkuje stopniowym wzrostem zbieżności stosowanych metod i procedur w dziedzinie rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej oraz prowadzi do umiędzynarodowienia systemów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach. Procesy te stanowią kolejne wyzwanie dla praktyków rachunkowości zarządczej w Polsce.

* * *

Podsumowując zagadnienia rozważane w rozdziale 3, należy podkreślić, że rozwój rachunku kosztów w Polsce po drugiej wojnie światowej, w warunkach gospodarki centralnie planowanej, stanowił fazę poprzedzającą kształtowanie się rachunkowości zarządczej w praktyce jednostek gospodarczych. W gospodarce centralnie planowanej rachunek kosztów spełniał wymagania określone w regulacjach prawnych dla przedsiębiorstw państwowych oraz szczegółowe zasady ustalane przez instytucje branżowe (zjednoczenia, zrzeszenia). Znane były jednak wówczas i częściowo realizowane w przedsiębiorstwach zadania rachunkowości zorientowanej na potrzeby zarządzania, zwłaszcza w latach osiemdziesiątych, gdy zaczęto w kraju realizować reformę gospodarczą. Słuszne jest zatem przyjęcie tezy, że choć metody rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej są niezależne od panującego systemu społeczno-gospodarczego, to ich praktyczna realizacja jest dostosowana do specyfiki tego systemu (zob. Radek, Schwarz, 2000, s. 58–59).

W okresie gospodarki centralnie planowanej pracownicy naukowcy zajmowali się nie tylko interpretowaniem i ilustrowaniem przykładami zasad i procedur rachunku kosztów sformułowanych w przepisach, ale od lat sześćdziesiątych tworzyli opracowania dotyczące koncepcji i praktyki rachunku kosztów w gospodarce rynkowej, czerpiąc z wiedzy i doświadczenia w tej dziedzinie, rozwijanych w krajach zachodnich, głównie w Niemczech i krajach anglojęzycznych. Publikacje z tego okresu, chociaż dzisiaj często pomijane

²³ Szczegółowe dane wskazują, że w co czwartym przedsiębiorstwie takie zadanie nie było realizowane przez praktyków rachunkowości zarządczej, a w 20% przedsiębiorstw miało ono bardzo duże znaczenie.

i niedoceniane, stworzyły podstawę koncepcyjną do projektowania i wdrożenia systemów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach po rozpoczęciu przekształceń systemowych w gospodarce (po 1989 r.).

Rachunkowość zarządcza w Polsce i w innych krajach Europy Środkowo-Wschodniej usiłuje od początku lat dziewięćdziesiątych XX w. sprostać wyzwaniom dwojakiego rodzaju: procesom przekształceń systemowych oraz dynamicznemu rozwojowi rachunkowości zarządczej na świecie. Systemy rachunku kosztów, będące podstawą tworzenia rachunkowości zarządczej, są przestawiane na orientację rynkową, a rachunkowość ta ma jako główne zadanie ułatwić menedżerom sprostanie nie tylko krajowej, lecz także globalnej konkurencji. Warunkiem koniecznym realizacji tego celu jest stosowanie koncepcji i metod rachunkowości zarządczej, dostosowanych do specyfiki jednostki gospodarczej, pozwalających na dostarczenie kierownikom przydatnych im informacji do zarządzania strategicznego i operacyjnego. Wyniki przedstawionych w tym rozdziale badań ankietowych wskazują, że stopniowo, choć powoli, wzrasta liczba przedsiębiorstw w Polsce, które wprowadzają i doskonalą takiego typu koncepcje i metody.

Część II

**W kierunku integrowania metod
i konwergencji systemów rachunkowości
zarządczej w globalnej gospodarce
opartej na wiedzy**

Rozdział 4

RACHUNEK KOSZTÓW DZIAŁAŃ JAKO PODSTAWA ZARZĄDZANIA PROCESAMI I KOSZTAMI

4.1. Historyczne źródła koncepcji rachunku kosztów działań (*Activity-Based Costing – ABC*)

Zmiany zachodzące współcześnie w zakresie metod zarządzania i rachunkowości zarządczej posiadają wspólną podstawę – postrzeganie jednostek gospodarczych przez pryzmat działań i procesów w nich realizowanych, co podkreślono już w rozdziale 2 tej monografii.

Uznając, że wzajemnie powiązane procesy mają kluczowe znaczenie dla tworzenia wartości dla klientów i akcjonariuszy (udziałowców), menedżerowie przedsiębiorstw w nowej gospodarce przechodzą od zarządzania wertykalnego do horyzontalnego. Zarządzanie procesowo zorganizowanym przedsiębiorstwem wymaga dostarczania przez system rachunkowości zarządczej przejrzystych, istotnych i motywujących do działania informacji o różnych aspektach realizowanych procesów.

Najpełniej ujęcie procesowe przedsiębiorstwa spośród nowych metod rachunkowości zarządczej uwzględnia rachunek kosztów działań (ABC). Stanowi on metodę pomiaru wielkości (wolumenu) i kosztów działań, niezbędnych do wytworzenia i sprzedaży produktów, zgodnie z którą koszty działań pośrednich są rozliczane na obiekty (np. produkty, klientów, rynki zbytu) za pomocą wielu różnych podstaw (kluczy) rozliczenia, będących jednocześnie czynnikami sprawczymi kosztów określonych działań.

Rachunek kosztów działań jest jedną z metod rachunkowości zarządczej, której w ostatnich latach poświęca się najwięcej uwagi. Staje się on znany – choć w różnym stopniu – coraz liczniejszemu rzeszom nie tylko teoretyków, ale i praktyków rachunkowości i zarządzania. Sprzyja temu olbrzymia liczba publikacji¹, które ukazały się od końca lat osiemdziesiątych minionego

¹ Jak obliczyli T. Bjørnenak i F. Mitchel (2002), w 17 czasopismach o charakterze praktycznym i akademickich czasopismach badawczych z zakresu rachunkowości, wydawanych

stulecia oraz liczne konferencje i szkolenia poświęcone temu systemowi i metodom rachunkowości zarządczej, skupiającym uwagę na procesach.

Rachunek kosztów działań i metody rachunkowości zarządczej, uwzględniające dostarczane przez niego informacje, są wynikiem ewolucji myśli oraz efektem wysiłków wielu przedstawicieli nauki i praktyki rachunkowości, podejmowanych w przeszłości. Potrzeby i możliwości ich praktycznego zastosowania wystąpiły natomiast we współczesnej gospodarce rynkowej, charakteryzującej się złożonymi i dynamicznymi warunkami działalności oraz olbrzymim postępem w rozwoju i zastosowaniu technologii cyfrowej.

Zarówno procesowe rozpatrywanie działalności jednostek gospodarczych, jak i koncepcja rachunku kosztów działań nie stanowią zupełnie nowych idei. Propozycje odwzorowania procesów poprzez rachunek kosztów były kilkakrotnie zgłaszane w przeszłości przez teoretyków i praktyków. Do najważniejszych zalicza się niżej wymienione podejścia teoretyczne i rozwiązania praktyczne.

1. Już w 1899 r. klasyk niemieckiego rachunku kosztów, Eugen Schmalenbach, wskazał w swoim artykule pt. *Buchführung und Kalkulation im Fabrikgeschäft* na możliwość wyodrębnienia procesów jako stanowisk kosztów i rozliczania kosztów procesów na produkty. Później w literaturze niemieckojęzycznej podobnie wypowiadali się B. Hassenmüller w 1964 r. i H. Böhrs w 1973 r.² Wskazania tych autorów nie były jednak uwzględnione przez innych teoretyków w celu opracowania systematycznej, ogólnej metody pomiaru i rozliczania kosztów (Schweitzer, 1998, s. 1). Ze strony praktyki były podejmowane dążenia do uwzględnienia struktury procesów w systemach rachunku kosztów w niemieckich przedsiębiorstwach: Siemens w 1975 r. oraz Schlafhorst na początku lat osiemdziesiątych (Horváth, 1998, s. 533).

2. Na idei kosztów działań oparł swoje opracowanie Eric Louis Kohler, zatrudniony w latach trzydziestych XX w. jako controller w Tennessee Valley Authority (TVA) w Stanach Zjednoczonych. Opracował on system rachunku odpowiedzialności, zgodnie z którym kierownicy odpowiedzialni za różne działania instytucji TVA byli rozliczani z kosztów tych działań. System ten był przygotowany dla jednostek rządowych lub spółek regulowanych, ale – zdaniem Kohlera – mógł być rozszerzony na zarobkowe organizacje gospodarcze (Schwarzbach, 1996, s. 24).

w USA i Wielkiej Brytanii w latach 1987–2000, zamieszczono 404 artykuły poświęcone problematyce rachunku kosztów działań i metodom ABM. Aż 80% tych tekstów (325) opublikowano w trzech następujących czasopismach: „Management Accounting” (UK), „Management Accounting” (USA) i „Journal of Cost Management”.

² Były to następujące publikacje: B. Hassenmüller, *Beobachtungen und Kontrolle industrieller Vertriebskosten*, [w:] B. Hassenmüller, E. Schnauffer (Hrsg.), *Absatzwirtschaft*, Baden-Baden, 1964, s. 507–565; H. Böhrs, *Funktionale Kostenkalkulation*, Berlin 1973, cyt. za: Schweitzer (1998, s. 23–24).

3. Pierwszą odmianą rachunku kosztów działań, zastosowaną w praktyce, był system wdrożony w latach sześćdziesiątych w korporacji General Electric (GE). Służby finansowe i kontrolne tej firmy poszukiwały w tym czasie lepszych sposobów zarządzania kosztami pośrednimi, w wyniku czego powołany tam w 1963 r. specjalny zespół zaproponował nowatorską technikę kontroli działań, powodujących koszty pośrednie. Różne działania o charakterze pośrednio produkcyjnym przypisywano do działów, np. technologicznego, kontroli jakości, marketingu, a następnie przeanalizowano, jak aktywność jednego działu wpływa na obciążenie pracą innych podmiotów. Celem tej analizy było ustalenie przybliżonego procentu czasu, jaki każdy pracownik spędza w miesiącu lub roku przy wykonaniu działań pośrednio produkcyjnych oraz określenie pierwotnej przyczyny każdego działania. Przyczyny te nazywano wtedy w GE „kluczowymi parametrami controllingu”. Ustalano także ilość parametru danego działania i koszty działań, a następnie obliczano koszty przypadające na jednostkę każdego parametru (Johnson 1992a, s. 27). System rachunku kosztów w GE był w następnych latach modyfikowany i ulepszany poprzez opracowanie listy standardowych działań, zwanej „słownikiem działań”, a także stosowanie bardziej efektywnych technik przeprowadzania wywiadów w celu gromadzenia danych o działaniach i czynnikach je powodujących (Szychta, 1998c, s. 370).

4. Określenie *activity accounting* (rachunkowość działania), użyte przez wspomnianego Erica Kohlera, stało się zacznem do napisania monografii pt. *Activity Costing and Input-Output Accounting* przez George J. Staubusa (1971), profesora rachunkowości z Berkeley. Ogólną jego ideą jest propozycja prowadzenia kont księgowych dla każdej funkcji, operacji, zadania lub procesu, o których kierownictwo może potrzebować informacji do zarządzania jednostką gospodarczą. „Każde działanie musi mieć przewidziane »wyjście« (*output*) lub cel, który może być podzielny na jednostki. Każde działanie musi mieć również »wejścia« (*inputs*) – środki do osiągnięcia celu. Wyjścia są mierzalne przy użyciu kosztów [...]. Wyjścia mogą być wyrażone w jednostkach niepieniężnych, lecz muszą także zostać ujęte w jednostkach pieniężnych” (Staubus, 1971, s. 11).

Activity costing oznacza model rachunku kosztów, w którym obiektami rachunku są działania, a nie produkty, tj. proces wytwarzania produktu, a nie sam wytworzony produkt. Punkt wyjścia tego modelu stanowią następujące założenia przyjęte przez Staubusa (1990, s. 250–257):

- praktycy rachunkowości muszą koncentrować uwagę na działaniach;
- obiektami rachunku kosztów powinny być działania i pomiar ich wielkości;
- koszty należy rozumieć jako ekonomiczne wyrzeczenie się wartości, odpływ wartości;

- koszty danego działania obejmują koszty wykorzystania wielu zasobów, pochodzących z zewnątrz jednostki oraz świadczeń wewnętrznych;
- zastosowanie systemu rachunku kosztów działań powinno uwzględniać zasadę koszty-korzyści.

Sednem systemu rachunkowości opartej na działaniach powinny być, zdaniem Staubusa (1971, s. 104), koszty standardowe działań. W swojej monografii przedstawił on m. in. zasady obliczania standardowych kosztów działań, których „wejścia” (tj. zużywane zasoby) składają się z „wyjść” (tzn. wyników) innych działań, a także podał reguły optymalizacji wyników działań przy zastosowaniu standardowych wielkości zużycia zasobów (Staubus, 1971, rozdz. 8).

Książka Staubusa³ nie była poradnikiem na temat praktycznych zasad zastosowania nowej metody rachunku kosztów i rachunkowości w ogóle, lecz raczej „ideową” monografią. Jego koncepcji nie rozwijano w publikacjach innych autorów, ale była znana wielu przedstawicielom nauki rachunkowości, dlatego mogła pośrednio wywrzeć wpływ na późniejszy rozwój rachunku kosztów działań (Schwarzbach, 1996, s. 25).

5. Niezależnie od praktycznej inicjatywy w General Electric, opracowano w USA w latach siedemdziesiątych i osiemdziesiątych w jednostkach konsultingowych Brain & Co. i Boston Consulting Group, a także w spółkach Schrader Bellows, John Deere Component Works, Union Pacific, systemy rachunku kosztów, nazwane później rachunkiem kosztów działań (ABC). Ich twórcy dążyli do poprawy jakości informacji o kosztach produktów potrzebnych do podejmowania decyzji cenowych, marketingowych i dotyczących struktury produkcji przedsiębiorstwa (Johnson, 1992b, s. 29).

Te pierwsze odmiany rachunku kosztów działań zostały nazwane przez Petera B. B. Turneya (1996, s. 77–80) systemami jednowymiarowymi, ponieważ zakres dostarczanych przez nie informacji był ograniczony w porównaniu z zakresem informacji zapewnianym przez systemy ABC, wdrażane w następnych latach. Mimo ograniczeń były to rozwiązania bardziej rozwinięte niż stosowane powszechnie w przedsiębiorstwach w USA w drugiej połowie XX w. systemy rachunku kosztów pełnych, w których wykorzystywano jeden albo co najwyżej dwa klucze rozliczeniowe kosztów pośrednich.

Jednowymiarowe systemy ABC były nastawione na osiągnięcie celów strategicznych wskutek:

- poprawy dokładności kalkulowania kosztów produktów poprzez zmianę rodzaju i liczby czynników (podstaw) stosowanych do rozliczania kosztów;

³ Koncepcja profesora Staubusa była znana w latach siedemdziesiątych pracownikom Katedry Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego dzięki jego wykładom wygłoszonym podczas pobytu w Katedrze.

- zastosowania informacji o jednostkowych kosztach produktów do ulepszenia struktury asortymentowej produkcji i podejmowania decyzji cenowych.

W pierwszych systemach typu ABC koszty pośrednie dzielono na kilka części. Każda z nich korespondowała z pewnym zestawem działań wykonywanych w podobny sposób przy wytwarzaniu różnych produktów. Koszty wydzielonych części były osobno rozliczane na wyroby przy użyciu czynnika wyrażającego w przybliżony sposób liczbę wykonywanych działań na wytworzenie określonych rodzajów wyrobów.

W omawianych systemach nie identyfikowano poszczególnych działań, dlatego koszty nie mogły być bezpośrednio do nich przypisane. Systemy nie dostarczały zatem danych operacyjnych o działaniach, co było znacznym ich ograniczeniem.

Przykładem tego typu rozliczania kosztów był wczesny sposób kalkulacji ABC, wdrożony w Wydziale Narzędzi i Wyrobów Specjalnych firmy John Deere Component Works⁴ (JDCW) (Turney, 1996, s. 79), opisany w formie studium przypadku w 1987 r. przez Artemis March pod kierunkiem profesora R. S. Kaplana⁵. Po dokonaniu analizy procesów wykonywanych w Wydziale w zakresie operacji maszynowych wyspecyfikowano tam siedem typów różniących się działań, a następnie przeanalizowano konta kosztów pośrednich, stwierdzając, jaka część kosztów danego konta jest związana z określonym działaniem. W kolejnym etapie obliczono stawki kosztów poszczególnych działań, dzieląc ich oszacowane koszty przez odpowiednie dla działania wielkości, np. koszty działania, nazwanego operacja maszynowa, podzielono przez ogólną liczbę maszynogodzin, a koszty działania – administrowanie częściami, podzielono przez liczbę wytwarzanych części. Stawki kosztów posłużyły do skalkulowania jednostkowych kosztów produktów znacznie różniących się od standardowych kosztów kalkulowanych przy zastosowaniu rachunku kosztów pełnych.

Informacje uzyskane w JDCW dzięki systemowi ABC były uwzględniane przy podejmowaniu decyzji, np. wykorzystywano je:

- przy opracowaniu cennika produktów dla klientów wewnętrznych i zewnętrznych;
- do zmiany zasad ustalania cen transferowych;
- do porównywania relatywnej wydajności maszyn dla różnych typów stali i ilości wytwarzanych części w celu zdecydowania, które maszyny należy zastosować dla produkcji określonych części;

⁴ Firma ta pod nazwą Deere Company, założona w 1837 r., produkowała najpierw pługi stalowe, później wyposażenie dla rolnictwa, a od 1962 r. także traktory ogrodowe. Jej część The Gear and Special Products Division (Wydział Narzędzi i Wyrobów Specjalnych), utworzona w 1983 r., produkuje różne narzędzia, części maszynowe, wałki itp.

⁵ Studium to, obejmujące dwie części (A i B), zostało wydane przez Harvard Business School, a następnie zamieszczone w książce R. Coopera i R. S. Kaplana (1991, s. 291–310).

- w celu podjęcia decyzji, jak rozmieścić poszczególne oddziały maszynowe (zob. szerzej Cooper, Kaplan, 1991, s. 305–306).

Dokonane w Wydziale zmiany sprawiły, że stał się on liczącym dostawcą różnych części maszynowych dla odbiorców zewnętrznych, a nie tylko dla innych wydziałów spółki Deere, jak to było w przeszłości.

Przydatność jednowymiarowego systemu ABC była jednak ograniczona, ponieważ realizowano go na komputerach personalnych w arkuszu kalkulacyjnym Lotus 1-2-3, nie był on zintegrowany z innymi bazami danych Wydziału i zastosowano go tylko w odniesieniu do operacji maszynowych (Cooper, Kaplan, 1991, s. 306). W dalszym etapie rachunkiem ABC objęto szerszy zakres operacji w firmie JDCW.

Wczesne rozwiązania rachunku kosztów działań nie dostarczały też danych operacyjnych o działaniach, np. dotyczących czasu trwania i jakości działań, czynników powodujących zmianę czasu i wysiłków potrzebnych do wykonania kluczowych działań (Turney, 1996, s. 80). Informacje tego typu uzyskuje się w systemach ABC bardziej złożonych (dwuwymiarowych), nastawionych na analizę, grupowanie, bezpośredni pomiar rozmiarów i kosztów działań. Dostarczają one zatem informacji dla podejmowania decyzji strategicznych i operacyjnych w przedsiębiorstwie.

Jak można zauważyć, wczesne systemy ABC były natomiast bardziej rozbudowanymi i nieco zmodyfikowanymi odmianami rachunku kosztów pełnych, w których zastosowano metodę rozliczania kosztów pośrednich, znaną od dawna w Polsce pod nazwą „metoda indywidualnych (zróżnicowanych) wskaźników narzutów” (por. np. Binkowski, 1969, s. 146–150). Jej istotą jest rozliczanie kosztów wydziałowych każdego wydziału z osobna za pomocą odrębnych, właściwych każdemu wydziałowi, wskaźników narzutów. Liczba wskaźników jest równa liczbie rozliczanych wydziałów, a mogą one zostać obliczone dla wszystkich wydziałów w stosunku do jednego i tego samego rodzaju podstawy (klucza podziału kosztów) lub w stosunku do różnych podstaw podziału w poszczególnych wydziałach. Modyfikacja w jednowymiarowych systemach ABC w porównaniu do opisywanej metody polega na tym, że zamiast kosztów wydziałów rozliczano oszacowane koszty działań (procesów) w stosunku do różnych podstaw podziału kosztów.

6. Opracowanie i przedstawienie w wielu publikacjach modelu *Activity-Based Costing* było poprzedzone narastającą krytyką systemów rachunkowości zarządczej, stosowanych przez amerykańskie przedsiębiorstwa. Wielu praktyków rachunkowości i zarządzania, a także przedstawiciele nauki rachunkowości uznało, że systemy te nie dostarczają przydatnych informacji dla kontroli procesów, ustalania jednostkowych kosztów produktów i oceny wyników pracy menedżerów (zob. np.: Kaplan, 1984b; Miller, Vollmann, 1985; Johnson, Kaplan, 1987; Johnson, 1988).

Istotę szczegółowych ocen krytycznych wyraża następująca wypowiedź Kaplana (1984, s. 390): „Metody rachunku kosztów i procedury kontroli kierowniczej, opracowane ponad 60 lat temu na potrzeby masowej produkcji standardowych wyrobów z dużym udziałem kosztów płac bezpośrednich, mogą już nie być odpowiednie do planowania i podejmowania decyzji w zakresie sterowania (kontroli) współczesnymi organizacjami. Wyraźne stają się także problemy związane z wykorzystaniem zysku jako podstawowego kryterium motywowania oraz oceny krótkookresowych dokonań”.

Ostrej krytyce poddano zwłaszcza zasady rozliczania kosztów pośrednich na produkty w tradycyjnych systemach rachunku kosztów pełnych, stosowanych powszechnie przez amerykańskie przedsiębiorstwa, a także koncepcję rozliczania kosztów ogólnych na ośrodki odpowiedzialności, prowadzącą do posługiwania się kategorią zysku danego ośrodka w systemach motywacyjnych, do kontroli i oceny wyników pracy ośrodka.

Stosowanie w praktyce tego typu rozwiązań prowadzi do kontroli procesów, opierania decyzji na krótkookresowych miarach dokonań, które nie odzwierciedlają wzrostu lub spadku faktycznej pozycji ekonomicznej organizacji gospodarczej (Johnson, Kaplan 1987, s. 13).

Istotne znaczenie dla opracowania założeń nowego systemu rachunku kosztów miał artykuł J. G. Millera i T. E. Vollmanna opublikowany w 1985 r. Autorzy ci zwrócili uwagę na fakt, że w okresie ponad 100 lat, tj. od połowy XIX w. do lat osiemdziesiątych XX w., wzrastał systematycznie udział kosztów pośrednich produkcji, a malał udział kosztów bezpośrednich w wartości dodanej przedsiębiorstw. Udział kosztów pośrednich w wartości dodanej w przemyśle elektronicznym i maszynowym w USA wynosił w latach osiemdziesiątych XX w. około 70–75% tej wartości, podczas gdy w korporacjach japońskich wahał się od 50 do 60%. Przeciętny udział kosztów pośrednich wytworzenia w kosztach produkcji w przemyśle amerykańskim wynosił wtedy 35%, a w przemyśle japońskim 26%. Niższy udział tych kosztów w Japonii był spowodowany dużą automatyzacją procesów wytwórczych (Miller, Vollmann, 1985, s. 346).

Zdaniem Millera i Vollmanna, kierownicy produkcji byli słabo przygotowani do sterowania wysokimi kosztami pośrednimi. Większość z nich doskonale wiedziała, co jest przyczyną kosztów materiałów i płac bezpośrednich, ale o wiele mniej byli oni świadomi, jakie czynniki powodują koszty pośrednie i co oznaczają narzuty tych kosztów, sięgające często nawet 1000% kwoty płac bezpośrednich. Autorzy ci postulowali zatem opracowanie modelu rachunku kosztów, który powiąże koszty z powodującymi je czynnikami. Uważali oni, że czynnikiem wpływającym na wielkość kosztów płac i materiałów bezpośrednich jest wielkość produkcji określonych wyrobów lub usług, natomiast koszty pośrednie zależą nie od wielkości produkcji, lecz od

określonych transakcji. Kontrola transakcji „odpowiedzialnych” za powstawanie tego typu kosztów jest kluczem do sterowania nimi. Kalkulację kosztów produktów należy zatem sporządzić przy uwzględnieniu koncepcji „kosztów transakcji”.

4.2. Od rachunku kosztów działań do zarządzania na podstawie działań (*Activity-Based Management* – ABM)

Rozwiązania zastosowane w systemach jednowymiarowego rachunku kosztów działań, wdrożonych w niektórych amerykańskich przedsiębiorstwach, a także wnioski sformułowane przez J. G. Millera i T. E. Vollmanna, znalazły odzwierciedlenie w modelu *Activity-Based Costing* (ABC), opisanym pod koniec lat osiemdziesiątych, głównie przez R. Coopera i R. S. Kaplana, w wielu artykułach (np.: Cooper, 1987, 1988a, b; Cooper, Kaplan, 1988, Johnson, 1988), a w następnych latach także w podręcznikach i monografiach (np.: Cooper, Kaplan, 1991; Miller, 1996; Turney, 1996; Kaplan, Cooper, 1998; Kaplan, Atkinson, 1998).

W modelu ABC termin „koszty transakcji” został zastąpiony określeniem „koszty działań”. Model ten określa dwuetapowy sposób rozliczenia kosztów pośrednich na produkty i wymaga:

- w pierwszej fazie – wyodrębnienia działań (procesów) wykonywanych w jednostce gospodarczej w celu wytworzenia i sprzedaży produktów oraz ustalenia kosztów tych działań, na które składają się koszty zużytych przez te działania zasobów;
- w drugiej fazie – przydzielenia kosztów działań do wytwarzanych produktów przy zastosowaniu indywidualnie ustalonych dla tych działań podstaw rozliczenia, czyli kluczy rozliczeniowych.

W ABC centralnym punktem zainteresowania są więc działania, a nie wydziały bądź produkty, a podstawy rozliczania kosztów działań są miarami wielkości i intensywności działań – *cost drivers* (np. czas przygotowania maszyn do produkcji, czas pracy maszyn, liczba dostaw materiałów, liczba przygotowanych partii do wysłania itp.).

Cost driver jest czynnikiem wpływającym na koszty działania. Jest on wykorzystywany do rozliczenia kosztów działań na obiekty kosztów (np. wyroby, usługi), gdyż wyraża związek przyczynowo-skutkowy między zapotrzebowaniem na działania a obiektem kosztów.

Zgodnie z koncepcją ABC, działania wyróżniane w jednostce gospodarczej można sklasyfikować w cztery podstawowe typy (poziomy), którymi są działania dotyczące (por. Cooper, Kaplan, 1991, s. 27; Jarugowa, Szychta, 1994):

- 1) jednostki produktu;
- 2) serii (partii) produktów;
- 3) rodzajów lub grup asortymentów produktów;
- 4) utrzymania całej jednostki gospodarczej.

Działania dotyczące jednostki produktu są funkcją wielkości produkcji określonych wyrobów lub usług. Działania te są przyczyną powstawania głównie kosztów bezpośrednich, tj. indywidualnie i wprost odnoszonych na produkty. Działania tego typu powodują zużycie zasobów w proporcji do liczby produkowanych jednostek produktu, np. jeśli przedsiębiorstwo wyprodukuje o 10% więcej jednostek wyrobu X, to zużyje o 10% więcej roboczogodzin, materiałów i energii technologicznej. Powstające wtedy koszty są zmienne względem wielkości produkcji. Niektóre działania związane z jednostką produktu, np. utrzymanie maszyn w ruchu, powodują koszty o charakterze pośrednim, które wymagają rozliczenia na wyroby lub usługi.

Działania związane z serią produktów, np. techniczne przygotowanie produkcji lub przygotowanie wysyłki wyrobów, są wykonywane tyle razy, ile razy zmieni się wytwarzana lub przygotowywana do sprzedaży partia. Koszty tych działań zmieniają się wraz ze zmianą wykonywanych partii, lecz są stałe dla jednostek objętych partią.

Typowym działaniem związanym z serią jest techniczne przygotowanie maszyn i urządzeń do produkcji nowej serii wyrobów. Im więcej wytwarza się serii, tym wyższe są koszty technicznego przygotowania maszyn i urządzeń, ponieważ to działanie wymaga zużycia określonych zasobów i wykonania czynności, związanych wyłącznie z uruchomieniem maszyn. Wysokość tych kosztów jest w określonych granicach taka sama dla każdej serii produktów, niezależnie od tego, ile produktów liczy ta seria. Koszty przygotowania maszyn i urządzeń produkcji są wspólnymi kosztami stałymi dla liczby wyrobów objętych serią, gdyż zapotrzebowanie na zasoby i czynności w tej fazie procesu produkcyjnego jest niezależne od liczby wyrobów w każdej serii.

Działania dotyczące rodzajów lub grup asortymentowych produktów zależą od zróżnicowania i złożoności wytwarzanych produktów. Są one wykonywane w przypadku produkowania różnych rodzajów wyrobów lub wyrobów wchodzących w skład rodziny. Wykonuje się je, aby umożliwić produkcję i sprzedaż poszczególnych rodzajów wyrobów, lecz zasoby zużywane przez te działania są niezależne od tego, jak dużo jednostek lub partii danego rodzaju wyrobu jest wytwarzanych. Liczba tego typu działań wzrasta, jeśli wzrasta liczba rodzajów wytwarzanych produktów; koszty tych działań są zmienne względem liczby wytwarzanych rodzajów wyrobów lub świadczonych usług. Zalicza się do nich takie procesy, jak: wykonanie narzędzi do wytworzenia konkretnego rodzaju wyrobów, sporządzenie i aktualizację dokumentacji produkcji określonego rodzaju wyrobów, badanie rynku zbytu dla konkretnego asortymentu produktu.

Uwzględnienie w systemie ABC, oprócz produktów, obiektów kosztów, jakimi są klienci lub ich określone grupy, stwarza możliwość wyodrębnienia działań związanych z klientami. Na tego typu działania składają się czynności, które przyczyniają się do sprzedaży produktów konkretnym klientom lub ich grupom, lecz są niezależne od ilości i zestawu wyrobów lub usług sprzedawanych i dostarczanych klientom. Koszty niektórych działań dotyczących produktów mogą być związane z indywidualnymi klientami albo ich grupami (np. zapewnienia oprzyrządowania do wytwarzania wyrobów). Możliwa jest też sytuacja odwrotna – pewne koszty związane z klientami mogą nie zależeć od produktów, które jednostka gospodarcza ma w swojej strukturze asortymentowej (Kaplan, Atkinson, 1998, s. 106).

Działania związane z utrzymaniem całego przedsiębiorstwa nie mogą być przypisane do poszczególnych produktów. Są one wykonywane w celu zabezpieczenia i organizacji procesu gospodarczego. W ich skład wchodzi np.: zarządzanie jednostką, ogólna administracja, oświetlenie i ogrzewanie fabryki itp.

Powiązania określonych działań i ich kosztów z obiektami kosztów przedstawia rysunek 4.1.



Rys. 4.1. Powiązania kosztów działań z obiektami kosztów. Źródło: opracowanie własne

Koszty poszczególnych typów działań wymagają zróżnicowanego potraktowania w kalkulacji jednostkowych kosztów produktów oraz w raportach dla zarządu o rentowności sprzedaży produktów. Koszty działań dotyczących

serii i rodzajów produktów są rozliczane na produkty zgodnie z zasadami ABC, a koszty działań związanych z jednostkami produktów są bezpośrednio przypisywane do określonych wyrobów bądź usług. Koszty ostatniego typu działań, tj. dotyczących całej jednostki gospodarczej, nie podlegają rozliczeniu, gdyż takie działania są wspólne dla wszystkich produktów. Koszty te są odejmowane w ogólnej kwocie od marży stanowiącej różnicę między przychodami ze sprzedaży produktów a kosztami sprzedanych produktów (zob. np.: Szychta, 1994; Jaruga i in., 1999, s. 298–299).

Rozliczenie kosztów pośrednich metodą ABC zapewnia bardziej poprawne ustalenie jednostkowych kosztów produktów niż było to możliwe przy użyciu tradycyjnych metod kalkulacji. Tego typu rozliczenie dostarcza zatem właściwych danych do podejmowania decyzji kierowniczych, dotyczących np. ustalania cen sprzedaży wyrobów, eliminowania produktu ze struktury asortymentowej przedsiębiorstwa.

Powiązania między działaniami a obiektami kosztów (tj. produktami, klientami, rynkami zbytu) następują poprzez wielkości zwane *cost drivers*, czyli czynniki kształtujące poziom kosztów działań. Czynniki te stanowią ilościową miarę wielkości działania. Niektórym działaniom – tak jak podano w tabeli 4.1 – można przyporządkować kilka różnych miar ich wielkości. Ważne jest jednak wybranie takiej miary, która zapewni właściwy pomiar rozmiarów działania. Powinna to być kategoria zrozumiała i łatwa do pomiaru. Wielkości działań służą jako podstawy do rozliczania kosztów działań na obiekty kalkulacji, czyli są używane jako klucze rozliczeniowe kosztów.

Tabela 4.1. Przykładowe działania i czynniki wpływające na koszty działań

Kategoria (poziom) działań	Działania	Czynniki powodujące koszty działań
Działania związane z jednostką produktu	<ul style="list-style-type: none"> ● praca pracowników bezpośrednio produkcyjnych ● zużywanie materiałów podstawowych 	<ul style="list-style-type: none"> ● liczba roboczogodzin ● płaca bezpośrednia ● ilość zużytych materiałów (np. w m, kg)
Działania dotyczące serii (partii) produktów	<ul style="list-style-type: none"> ● przygotowanie urządzeń do produkcji ● utrzymanie maszyn w ruchu ● dostawy materiałów 	<ul style="list-style-type: none"> ● liczba uruchomień maszyn ● czas przygotowania produkcji do poszczególnych serii ● czas pracy maszyn (liczba maszynogodzin) ● liczba dostaw

Tabela 4.1 (cd.)

Kategoria (poziom) działań	Działania	Czynniki powodujące koszty działań
Działania dotyczące rodzajów produktów	<ul style="list-style-type: none"> ● opis techniczny produktów ● opracowanie cenników i materiałów informacyjnych ● opis techniczny produktów 	<ul style="list-style-type: none"> ● liczba rodzajów produktów ● czas przygotowania dokumentacji technicznej ● liczba rodzajów produktów
Działania związane z klientami	<ul style="list-style-type: none"> ● przyjmowanie i przetwarzanie zamówień ● pakowanie produktów ● transport produktów do klientów 	<ul style="list-style-type: none"> ● liczba zamówień ● czas przetworzenia zamówienia ● czas pakowania ● liczba partii produktów ● liczba tonokilometrów
Działania dotyczące całej jednostki gospodarczej	<ul style="list-style-type: none"> ● zarządzanie przedsiębiorstwem ● utrzymanie terenów i budynków ● zapewnienie bezpieczeństwa przedsiębiorstwa 	<ul style="list-style-type: none"> ● różnorodne czynniki, które nie są przyporządkowane do określonych działań

Źródło: opracowanie własne.

Aby można było właściwie przydzielić koszty działań do obiektów kalkulacji, trzeba znać, jaka część wyodrębnionych działań przypada na poszczególne wyroby i usługi (lub ich grupy). Dane te należy rejestrować lub oszacować w fazie zastosowania systemu rachunku kosztów działań. Możliwość uzyskania tego typu danych zależy jednak od prawidłowego wyboru miar działań na etapie projektowania systemu⁶.

Możliwe do zastosowania czynniki pomiaru wielkości działań i rozliczenia ich kosztów dzielą się na trzy rodzaje (Kaplan, Cooper, 1998, s. 127; Kaplan, Atkinson, 1998, s. 108):

- 1) ilościowe,
- 2) związane z czasem trwania,
- 3) intensywności (bezpośredniego obciążenia).

Czynniki ilościowe informują o tym, ile razy dane działanie jest wykonywane w danym okresie, np. liczba dostaw materiałów, liczba przygotowań maszyn do produkcji, liczba przygotowanych partii do wysłania, liczba

⁶ Problematyka wyboru optymalnego zbioru czynników kosztów działań (*cost drivers*) w rachunku ABC jest przedmiotem rozważań w licznych publikacjach. Niektóre z nich przedstawiają matematyczne modele, które mogą być pomocne w optymalnym wyborze tych czynników (np. Babad, Balachandran, 1993; Homburg, 2001; Karmańska, 2005).

maszynogodzin. Przy wyborze tych wielkości należy upewnić się, czy za każdym razem dane działanie wykorzystuje taką samą ilość potrzebnych zasobów. W takim przypadku bowiem te czynniki zapewniają właściwe rozliczenie kosztów działań na obiekty kosztów. Tego typu dane są w jednostce gospodarczej z reguły najłatwiej i najtaniej agregowane, mogą one jednak prowadzić do najmniej dokładnego rozliczenia kosztów działań, jeśli do realizacji określonego procesu potrzeba za każdym razem innej ilości czasu lub różnego zużycia zasobów.

Czynniki czasu trwania informują o czasie potrzebnym na wykonanie działań, np. czas przeprowadzonych kontroli jakości produktów, czas przygotowania maszyn do produkcji. Zapewniają one zazwyczaj bardziej dokładne rozliczenie kosztów działań na obiekty niż podstawy ilościowe, lecz ich pozyskanie może być bardziej kosztowne.

Czynniki intensywności określają ilość zasobów zużytych za każdym razem, gdy proces jest realizowany. Stosuje się je wtedy, gdy do wykonania danego procesu potrzeba różnego nakładu pracy ludzkiej i intensywności wykorzystania urządzeń produkcyjnych. Tego typu podstawy prowadzą do najdokładniejszego przypisania kosztów działań do obiektów, lecz ich pomiar może być zbyt kosztowny, a systemy ich pomiaru skomplikowane. Zastosowanie czynników intensywności wymaga wprowadzenia systemu rachunku kosztów, wykorzystującego zlecenia produkcyjne.

Dwuetapowy model rachunku kosztów kładzie nacisk na kalkulację kosztów produktów, ale stanowi także punkt wyjścia do nowego podejścia do zarządzania, tzn. przyjmującego, że drogą do osiągnięcia rentowności przez przedsiębiorstwo jest zarządzanie działaniami, które powodują koszty. Kierownicy przez dziesięciolecia próbowali osiągać zyski poprzez zarządzanie kosztami (np. w wyniku obniżania i zmiany struktury kosztów), a nie zarządzanie właściwymi przyczynami rentowności, tzn. działaniami. Działo się tak dlatego, że w sytuacji złożonej działalności jednostki gospodarczej, wieloasortymentowej produkcji, wieloszczeblowej struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa i braku szybkich środków przetwarzania informacji o wiele łatwiej było uzyskać informacje o kosztach, ponadto w ujęciu zagregowanym, niż informacje – o wykonywanych procesach i działaniach. Intensywny rozwój technologii elektronicznego przetwarzania danych w ostatnich latach umożliwia jednocześnie zbieranie i grupowanie informacji o działaniach i ich atrybutach według rozmaitych kryteriów i o potrzebnym stopniu szczególności, jest więc czynnikiem ułatwiającym prowadzenie w przedsiębiorstwach bardziej złożonych systemów rachunku kosztów i zarządzania kosztami poprzez oddziaływanie na procesy, a nie same dane liczbowe o określonych kategoriach kosztów.

R. S. Kaplan i R. Cooper (1998, s. 4 i 175) uważają, że informacje uzyskiwane dzięki systemom ABC doprowadziły w naturalny sposób do

powstania *Activity-Based Management*, czyli całościowego zestawu operacji, które można przeprowadzić, jeśli dysponuje się informacjami o kosztach działań.

Kolejne liczne publikacje dotyczyły już nie tylko kalkulacji kosztów produktów przy zastosowaniu rachunku kosztów działań, lecz różnych metod, których podstawą stał się system ABC. Ich autorami byli nie tylko przedstawiciele nauki rachunkowości, ale także konsultanci i praktycy. W literaturze angielskiej pojawiły się następujące określenia:

- *Activity-Based Cost Management (ABCM)*, czyli zarządzanie na podstawie rachunku kosztów działań, co oznacza bezpośrednio wykorzystanie rachunku kosztów działań jako źródła informacji do podejmowania decyzji, czyli dane o kosztach są instrumentami inspirującymi do podjęcia decyzji przez kierowników;

- *Activity-Based Management (ABM)*, tzn. zarządzanie na podstawie działań, polegające na wykorzystaniu danych o działaniach i ich kosztach do podejmowania decyzji usprawniających skuteczność i efektywność wymaganych działań; w celu wdrożenia ABM nie jest konieczna kalkulacja kosztów produktów metodą ABC, wystarczy wyodrębnienie działań i pomiar ich kosztów;

- *Activity-Based Budgeting (ABB)*, tzn. budżetowanie na podstawie działań, co oznacza sporządzanie budżetów ilości zużycia zasobów i kosztów dla poszczególnych działań; analiza działań stanowi punkt wyjścia w ABB;

- *Activity-Based Techniques (ABT)* jest to termin ogólny, używany dla oznaczenia każdej techniki stosującej jako podstawę analizę działań; ABC i trzy wyżej wymienione określenia stanowią podstawowe techniki ABT (Friedman, Lyne, 2000, s. 5).

Rozwój koncepcji rachunkowości zarządczej, uwzględniającej działania, przebiegał w kierunku od ABC przez ABCM do ABM, co oznacza ewolucję zastosowań systemu ABC – od zorientowania na kalkulację kosztu jednostkowego produktów do zarządzania procesami i działaniami.

Duży wkład w usystematyzowanie terminologii i rozpowszechnienie wiedzy na temat *Activity-Based Management* wniosła organizacja pod nazwą Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I)⁷. Opub-

⁷ CAM-I została założona w Teksasie w 1972 r. przez przedsiębiorstwa o dużym stopniu zaawansowania technologicznego. Początkowym celem tej organizacji nienastawionej na zysk było tworzenie programów komputerowych, formułowanie norm sprzętowych, umożliwiających komunikowanie się w fabryce o najwyższym stopniu automatyzacji. Jej grupa robocza Cost Management System (CSM), utworzona w 1986 r., zajmuje się systemami zarządzania kosztami. Wynikiem realizacji projektu w latach 1986–1987 był pierwszy słownik terminologii ABM, opublikowany w 1988 r. w pracy pt. *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing*. Następny słownik, uwzględniający nowe doświadczenia autorów, opracowano w 1991 r. (*The CAM-I Glossary...*, 1991).

likowała ona w 1991 r. słownik pt. *The CAM-I Glossary of Activity-Based Management*, pod redakcją Norma Raffisha i Petera B. B. Turneya, którego podstawowym celem jest „ujednoczenie, standaryzacja oraz, w miarę konieczności, opracowanie nowej terminologii z zakresu zarządzania kosztami procesów i działań” (Miller, 1996, s. 198).

Stworzenie jednolitej terminologii dotyczącej ABM stało się konieczne, gdyż sporo osób i organizacji zajmujących się propagowaniem koncepcji ABC lub wdrażaniem jej w praktyce stosowało identyczne terminy dla oznaczenia różnych pojęć. Wiele nieporozumień wywołało poddanie analizie różnych interpretacji pojęcia *driver*⁸, a także stosowanie oprócz terminu *cost driver*, właściwego dla dwuetapowego modelu ABC, również określeń *resource driver* i *activity driver*.

Zamiarem autorów słownika CAM-I było stworzenie standardu terminologicznego, zaspokajającego przede wszystkim potrzeby członków organizacji CAM-I, a „w dłuższej perspektywie jednak rozwiązaniem znacznie bardziej pożądanym jest opracowanie pewnego standardu dla wszystkich podmiotów zajmujących się zarządzaniem kosztami działań” (*The CAM-I Glossary...*, 1991).

W słowniku objaśniono znaczenie ponad 90 terminów z dziedziny zarządzania kosztami działań, a także przedstawiono podstawowy i rozszerzony model rachunku kosztów działań oraz model zarządzania kosztami działań, opracowane przez CAM-I.

Podstawowymi terminami⁹, ważnymi do zrozumienia tych modeli, są niżej podane określenia (*The CAM-I Glossary...*, 1991).

1. *Activity* – działanie: (a) praca wykonywana w organizacji, (b) zespół czynności wykonywany w organizacji, użyteczny dla celów rachunku kosztów działań.

2. *Activity driver* – nośnik działania, czynnik podziału kosztów działań: miara częstotliwości i intensywności zapotrzebowania na działania „zgłaszane” przez obiekty kosztów. Nośniki działania są stosowane do rozliczenia kosztów działań na obiekty kosztów.

3. *Cost driver* – czynnik kosztotwórczy – dowolny czynnik powodujący zmianę kosztów działania. Na przykład jakość komponentów wytworzonych w danym działaniu (wyrażona jako odsetek braków) jest czynnikiem określającym ilość pracy wymaganej przez to działanie, ponieważ jakość komponentów wpływa na zasoby potrzebne do wykonania tego działania. Z jednym działaniem może wiązać się wiele czynników kosztotwórczych.

⁸ Inny ważny problem stanowi właściwe stosowanie odpowiedników terminu *driver* w języku polskim, co jest przedmiotem dalszych rozważań.

⁹ Objasnienia znaczenia tych terminów są podane w niniejszym opracowaniu przy uwzględnieniu wersji anglojęzycznej *The CAM-I Glossary...* (1991) oraz polskiego przekładu, zamieszczonego w książce J. A. Millera (1996), wydanej w Polsce pt. *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000 przy współpracy K. Pniewskiego i M. Polakowskiego.

4. *Resource driver* – nośnik zasobów, czynnik podziału kosztów zasobów: miara ilości zasobów wykorzystywanych przez działanie. Przykładem nośnika zasobów jest procent powierzchni produkcyjnej, przeznaczony dla wykonania działania. Ten czynnik jest stosowany do przydzielania części kosztów utrzymania powierzchni produkcyjnej do danego działania.

5. *Cost object* – obiekt kosztów: dowolny klient, wyrób, usługa, kontrakt, projekt lub inna jednostka pracy, której koszty podlegają odrębnemu pomiarowi (ustaleniu).

6. *Activity-Based Costing (ABC)* – rachunek kosztów działań: metodologia pomiaru kosztów i wyników działań, zasobów i obiektów kosztów. Koszty zasobów rozlicza się na działania, następnie koszty działań rozlicza się na obiekty kosztów na podstawie wykorzystania działań. Rachunek kosztów działań uwzględnia związki przyczynowo-skutkowe między czynnikami kosztotwórczymi a działaniami.

7. *Activity-Based Management (ABM)* – zarządzanie na podstawie działań: dziedzina koncentrująca się na zarządzaniu działaniami jako metodzie zwiększania wartości otrzymywanych przez klientów oraz zwiększania zysku osiągniętego w wyniku dostarczania tych wartości. Dziedzina ta obejmuje analizę czynników powodujących koszty, analizę działań i pomiar wyników. ABM opiera się na rachunku kosztów działań jako głównym źródle informacji.

Jak wynika z dotychczasowych rozważań i definicji sformułowanych przez CAM-I, informacje otrzymane dzięki wdrożeniu w jednostce rachunku kosztów działań są warunkiem zastosowania szeregu metod składających się na system rachunkowości zarządczej, uwarunkowanej działaniami, wspierającymi zarządzanie typu ABM. Rachunek kosztów działań odpowiada na pytania, jakie są faktyczne lub planowane koszty działań, procesów i obiektów kosztów. System *Activity-Based Management* koncentruje uwagę kierowników na usprawnianiu procesów i poprawie wykorzystania zasobów jednostki gospodarczej.

Zarządzanie na podstawie działań (ABM) obejmuje szerszy zakres zadań niż zarządzanie kosztami działań, na co wskazuje przytoczona definicja ABM, opracowana przez CAM-I. Termin „zarządzanie kosztami” używa się do oznaczenia zespołu decyzji kierowniczych i powodowanych przez nie czynności wykonywanych w przedsiębiorstwie, prowadzących do ciągłego obniżania kosztów i sterowania nimi. Stosując *Activity-Based Management* nie oddziałuje się bezpośrednio na koszty działań, ale na same działania i czynniki, które je powodują, co umożliwia obniżanie kosztów procesów, eliminowanie kosztów działań nietworzących wartości z punktu widzenia klienta.

Zarządzanie na podstawie działań (ABM)¹⁰ stanowi zaawansowany system planowania i monitorowania działań przedsiębiorstwa i ich kosztów, na który składają się takie metody, jak:

- analiza działań i czynników na nie wpływających;
- kalkulacja kosztów działań;
- zarządzanie kosztami działań;
- budżetowanie kosztów według struktury procesów i działań;
- tworzenie wewnętrznych sprawozdań uwzględniających działania;
- ustalanie rentowności sprzedaży według produktów, klientów, rynków zbytu;
- pomiar efektywności kluczowych procesów;
- *benchmarking* procesów i produktów.

Podstawowe różnice między ABC a ABM określają charakterystyki tych innowacyjnych rozwiązań, zamieszczone w tabeli 4.2.

Tabela 4.2. Podstawowe charakterystyki rachunku ABC i systemu ABM

Rachunek kosztów działań (ABC)	Zarządzanie na podstawie działań (ABM)
<ul style="list-style-type: none"> ● koncentruje się na poznaniu kosztów i czynników, które są przyczynami powstawania kosztów 	<ul style="list-style-type: none"> ● dąży do zmiany poziomu kosztów i czynników powodujących koszty
<ul style="list-style-type: none"> ● dostarcza informacji dotyczących procesów, produktów i rynków zbytu 	<ul style="list-style-type: none"> ● poszukuje sposobów udoskonalenia procesów, produktów i rynków zbytu
<ul style="list-style-type: none"> ● jest zainteresowany ustalaniem kosztów 	<ul style="list-style-type: none"> ● jest skoncentrowane na zarządzaniu procesami
<ul style="list-style-type: none"> ● jest oparty na statycznej analizie jednostki gospodarczej 	<ul style="list-style-type: none"> ● wiąże się z dynamizmem i zmianą
<ul style="list-style-type: none"> ● jest ukierunkowany głównie <i>ex post</i> i skupiony na kontroli ponoszonych kosztów 	<ul style="list-style-type: none"> ● jest ukierunkowane <i>ex ante</i>, poszukuje sposobów uniknięcia zbędnych kosztów oraz zmierza do maksymalnego wykorzystania zasobów posiadanych przez jednostkę
<ul style="list-style-type: none"> ● dostarcza informacji o wynikach operacyjnych 	<ul style="list-style-type: none"> ● jest nastawione strategicznie oraz skupione na poznaniu i zrozumieniu kluczowych wartości z punktu widzenia klientów
<ul style="list-style-type: none"> ● stanowi źródło danych objaśniających 	<ul style="list-style-type: none"> ● stanowi źródło informacji skłaniających do działania

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Practices...* (1998a), s. 4.

¹⁰ Metody składające się na *Activity-Based Management* były przedmiotem następujących publikacji autorki: Szychta (1997c, 1999a, b, 2001c).

Zarządzanie typu ABM ma wymiar operacyjny i strategiczny. Operacyjne zarządzanie przy uwzględnieniu działań służy wykonywaniu zadań w sposób efektywny. Obejmuje ono podejmowanie czynności zwiększających wydajność działań i obniżających koszty działań oraz optymalizujących wykorzystanie zasobów. Strategiczny wymiar ABM prowadzi do wyboru określonych działań i zadań, które przedsiębiorstwo powinno wykonywać.

W wymiarze strategicznym ABM dąży do zmiany struktury działań z kosztownych na tańsze i obejmuje decyzje dotyczące (por. Kaplan, Cooper, 2000, s. 21–22 i 202):

- projektowania rozwoju produktów;
- kształtowania struktury asortymentowej i kalkulacji cen wyrobów;
- doboru dostawców, tworzenia relacji z klientami;
- segmentacji rynku, wyboru kanałów dystrybucji.

Warunkiem udanej implementacji i stosowania systemu ABM jest wykorzystanie jego możliwości związanych zarówno z wymiarem operacyjnym, jak i strategicznym.

4.3. Rozwinięte modele rachunku kosztów działań

4.3.1. Modele rachunku kosztów działań według opracowania CAM-I

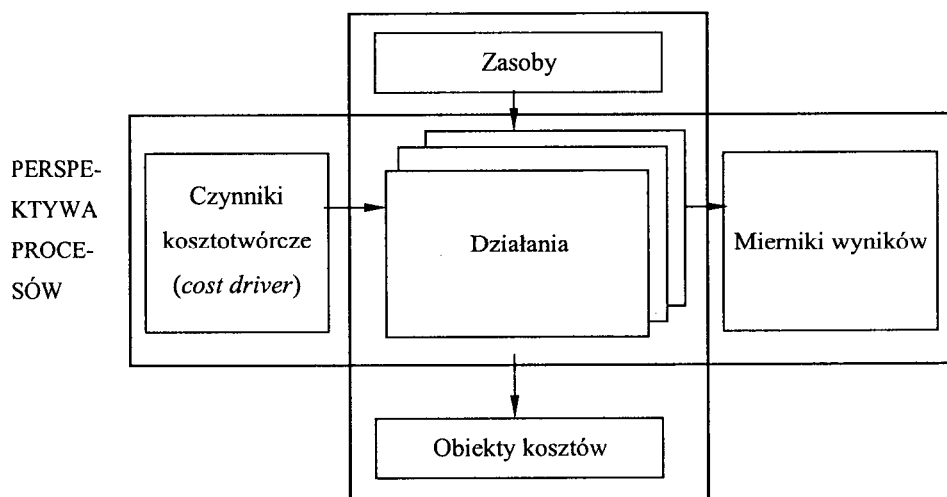
Uczestnicy Programu ds. Systemów Strategicznego Zarządzania Kosztami, realizowanego w ramach CAM-I, opracowali ogólny model rachunku kosztów działań (zob. rysunek 4.2), w którym do perspektywy rozliczania kosztów z modelu Coopera i Kaplana dodali perspektywę (wymiar) procesów. Perspektywa ta jest zobrazowana na rysunku 4.2 jako oś pozioma na wysokości działań. Ma ona charakter dynamiczny, gdyż podlega ciągłym zmianom. „Za każdym razem, gdy czynnik kosztotwórczy (*cost driver*) powoduje rozpoczęcie działania, uzyskuje się nowe rezultaty. Bardzo ważne jest zatem ustalenie praktycznych i realnych mierników wyników (efektywności), dzięki którym można ciągle monitorować i doskonalić rezultaty działań. Na skutek raportowania i analizy wyników *Activity-Based Costing* może doprowadzić do innych zmian procesu, np. synchronicznego wytwarzania” (*The CAM-I Glossary...*, 1991, s. 232–233).

Model ten stanowi podstawę do wdrażania w praktyce systemów rachunku kosztów działań, zwanych przez B. B. Turneya (1996, s. 81–93) dwuwymiarowymi lub drugiej generacji. Dwuwymiarowe systemy ABC dostarczają informacji przydatnych zarówno do podejmowania decyzji o charakterze długoterminowym, strategicznym, jak i decyzji operacyjnych. Perspektywa rozliczania kosztów informuje o zasobach, działaniach i obiektach

kosztów. Zapewnia ustalanie kosztów przypadających na obiekty kosztów, którymi w systemach dwuwymiarowych mogą być nie tylko wyroby gotowe, usługi, lecz także klienci, ich grupy i rynki zbytu.

Perspektywa procesów odzwierciedla potrzebę dysponowania przez kierowników jednostki gospodarczej informacjami o czynnikach wpływających na działania i o wynikach działań, dlatego głównymi elementami tej perspektywy są czynniki kosztotwórcze i miary wyników poszczególnych działań. Za pomocą mierników działań mierzy się wydajność, jakość i czas trwania działań. Większość danych tego wymiaru ma charakter niefinansowy.

PERSPEKTYWA ROZLICZANIA KOSZTÓW

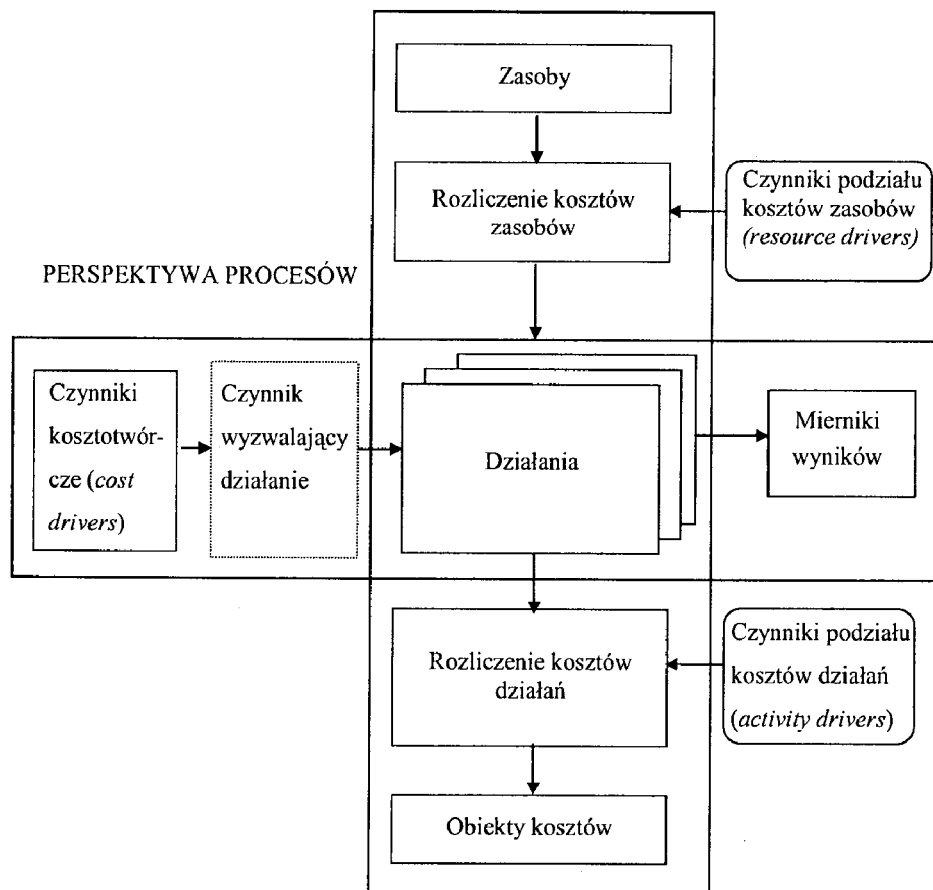


Rys. 4.2. Podstawowy model ABC opracowany przez CAM-I. Źródło: *The CAM-I Glossary...* (1991), s. 232

Rozszerzony model rachunku kosztów działań w ujęciu CAM-I (rysunek 4.3) obrazuje procedurę rozliczania kosztów zasobów i rozliczania kosztów działań oraz odpowiadające im bazy danych o podstawach rozliczania, nazwanych *resource drivers* i *activity drivers*.

Tak postrzegany rachunek kosztów działań stanowi system pomiaru kosztów (zasobów, działań, obiektów) i wyników oraz czynników wpływających na koszty, dostarczający danych wartościowych i ilościowych dla potrzeb zarządzania. Z pewnością z tych powodów P. F. Drucker (1995, s. 55) podkreślił, że rachunek kosztów działań daje nie tylko lepszą podstawę do kontroli kosztów, lecz także do kontroli wyników. Ponadto uznał, iż rachunek ten integruje to wszystko, co kiedyś stanowiło kilka odrębnych czynności – analizę wartości, analizę procesów, zarządzanie jakością i kalkulację kosztów – w jedną analizę.

PERSPEKTYWA ROZLICZANIA KOSZTÓW



Rys. 4.3. Rozszerzony model ABC opracowany przez CAM-I. Źródło: *The CAM-I Glossary...* (1991), s. 234

Rozszerzony model ABC, zaproponowany przez CAM-I, określa dokładnie rolę *cost drivers*, *resource drivers* i *activity drivers* w systemie rachunku kosztów działań. Termin *cost driver* ma tu znaczenie bardziej ogólne niż w koncepcji R. Coopera i R. S. Kaplana. Oznacza on czynnik kosztotwórczy, który powoduje, że działanie wykorzystuje zasoby w celu osiągnięcia przewidzianego wyniku. Każde działanie ma wiele czynników kosztotwórczych. Mogą nimi być np.: zasady działania przedsiębiorstwa, pogoda, fluktuacja kadr, niewystarczająco przeszkolony personel, przestarzały sprzęt, skomplikowana konstrukcja wyrobu, wybór dostawców, zła jakość i opóźnione dostawy (Miller, 2000, s. 84–85).

W rozszerzonym modelu ABC występuje też kategoria zwana „czynnikiem wyzwalającym działanie”. Jak tłumaczą autorzy modelu, czynnik ten bywa, lecz nie zawsze, ogniwem łączącym pojawienie się czynnika kosztotwórczego z rozpoczęciem wykonania działania. Na przykład pojawienie się co jakiś czas wadliwego komponentu, nie inicjuje samo w sobie kolejnego działania – wymagana jest określona decyzja kierownika przed przystąpieniem do produkcji nowych komponentów w celu zastąpienia wadliwych (*The CAM-I Glossary...*, 1991).

Resource drivers są wielkościami stosowanymi do przyporządkowania kosztów określonych zasobów (np. materiałów, usług, utrzymania danego budynku) do działań (procesów), które wymagały zużycia tych zasobów. Jest to etap rachunku kosztów działań, odpowiadający w klasycznym rachunku kosztów fazie zarachowania poszczególnych rodzajów kosztów na odpowiednie podmioty (stanowiska) kosztów, zgodnie z zasadą ich spowodowania. Zarachowanie kosztów może mieć charakter:

- bezpośredni – gromadzenie kosztów podmiotów następuje wprost na podstawie dokumentów księgowych lub
- pośredni – jeśli dany rodzaj kosztów dotyczy równocześnie kilku podmiotów lub występuje konieczność rozliczenia kosztów złożonych, wówczas dokonuje się rozliczenia rodzaju kosztów za pomocą odpowiedniej wielkości, tj. klucza¹¹ najlepiej charakteryzującego zależność zachodzącą między stanowiskiem kosztów a kosztami (por.: np. Fedak, 1962, s. 143–149; Binkowski, 1969, s. 74–84).

Resource drivers w systemie ABC pełnią zatem rolę kluczy podziału kosztów zasobów, czyli kosztów w ujęciu rodzajowym, na odpowiednie działania. W modelu ABC, zwłaszcza w wersji rozszerzonej, położono nacisk na odpowiedni dobór tych wielkości, a także czynników nazwanych *activity drivers*. Są to wielkości mierzące ilość działań wykorzystanych np. na wytworzenie określonych wyrobów bądź usług lub wykonanych na rzecz określonych klientów, a jednocześnie stanowiących podstawę rozliczenia kosztów działań na obiekty kosztów. Pełnią one więc rolę kluczy rozliczeniowych kosztów pośrednich ujętych według działań, analogicznie jak klucze roz-

¹¹ W literaturze dotyczącej rachunku kosztów pełnych zalecano: „przy tworzeniu kluczy podziałowych kosztów należy przestrzegać zasady, aby koszty podlegające rozliczeniu kształtowały się zawsze możliwie proporcjonalnie do kluczy podziałowych przyjętych za podstawę rozliczenia kosztów oraz aby w kluczach tych znalazły wyraz wszystkie czynniki, które w istotny sposób wpływają na kształtowanie się kosztów” (Binkowski, 1969, s. 52). O znaczeniu indywidualnego doboru podstawy rozliczenia kosztów pośrednich dla dokładnego ustalenia kosztów jednostkowych produktów oraz o czynnikach kształtujących koszty pośrednie pisała A. Jarugowa w 1972 r., a wcześniej o czynnikach kształtujących koszty zarządzania (Jarugowa, 1966, 1972).

liczeniowe kosztów pośrednich podmiotów (np. wydziałów) na produkty w tradycyjnym rachunku kosztów pełnych.

Activity drivers w modelu CAM-I są też odpowiednikami *cost drivers* w koncepcji ABC, sformułowanej przez Coopera i Kaplana.

W świetle przedstawionych znaczeń anglojęzycznych terminów zawierających słowo *driver* należy zauważyć, że występują trudności z trafnym zastosowaniem polskiego odpowiednika dla tego terminu. W niektórych polskich publikacjach (np.: Świdarska, 1997, s. 96–99; Wnuk, 2000) lub przekładach na język polski monografii anglojęzycznych (Miller, 2000; Kaplan, Cooper, 2000) stosuje się termin „nośnik” jako odpowiednik słowa *driver*, czyli *resource driver* to nośnik kosztów zasobów, a *activity driver* to nośnik kosztów działań.

W polskiej terminologii rachunku kosztów, przed wprowadzeniem do niej pojęć dotyczących rachunku kosztów działań, znaczenie określenia „nośnik kosztów” objaśniano następująco:

- „Przez pojęcie nośnik kosztów rozumie się zazwyczaj poszczególne (pojedyncze) produkty pracy przedsiębiorstwa lub ich grupy, na które odnosi się poniesione koszty. Nośnikiem kosztów może być zatem zarówno wyrób czy usługa lub grupa jednorodnych półproduktów bądź usług. Nie ma przy tym większego znaczenia czy dany produkt pracy przeznaczony jest na sprzedaż, czy tylko na własne potrzeby przedsiębiorstwa” (Binowski, 1969, s. 142).

- „Jako nośnik kosztów traktuje się ostateczne bądź przejściowe efekty działalności, którym można przeciwstawić odpowiednio pogrupowane i rozczłonkowane kwoty kosztów. Ostatecznymi nośnikami są więc grupy produktów lub poszczególne wytworzone produkty, świadczone usługi, zbudowane obiekty itp. oraz – dające się mierzyć tylko czasem – dochody określonego zakresu działalności. Traktując definicję poszerzająco należy nią objąć również (jako nośniki przejściowe) nie zakończone ostatecznie efekty działalności występujące w postaci: materiałów (przyjmowanych na magazyn) lub usług (objętych systemem sprzedaży wewnętrznej) – własnej produkcji pomocniczej, produkcji niezakończonych, a także podlegających aktywowaniu kosztów, dotyczących przyszłych okresów” (Jarugowa i in., 1990, s. 129–130).

- Nośnik kosztów – to produkt albo wewnętrzna usługa lub funkcja, której przypisuje się powodowane przez nią koszty (*Leksykon...*, 1992, s. 100).

Nośniki kosztów są elementami przedmiotowego (nośnikowego) przekroju ewidencyjnego kosztów, stanowiącego ostatni etap ewidencyjnego rachunku kosztów (po układzie rodzajowym i podmiotowym kosztów).

Przedstawione rozumienie pojęcia „nośnik kosztów” jest zgodne również z teorią i praktyką niemieckiego rachunku kosztów. W języku niemieckim termin *Kostenträger* (nośnik kosztów) stosuje się dla oznaczenia wytwarzanych produktów i świadczeń przez przedsiębiorstwo, gdy stanowią one

obiekty kalkulacji kosztów (por. m. in. Schweitzer, Küpper, 1998, s. 203–204). W literaturze niemieckojęzycznej używa się zaś terminu *Kostentreiber* (np.: Horváth, 1990; Franz, Kajüter, 2002a) lub *Prozeßbezugsgröße* (np.: Schweitzer, 2000; Schweitzer, Küpper, 2003) jako odpowiedników dla anglojęzycznego określenia *cost driver*.

Termin „nośnik”, używany wraz z określeniami do opisu zasad rachunku kosztów działań, ma zatem zmodyfikowane i szersze znaczenie w porównaniu z dotychczasowym. Może to prowadzić do nieporozumień w przypadku posługiwania się tym pojęciem bez odpowiedniego wyjaśnienia bądź korzystania przez studiujących z publikacji wydanych w różnych okresach.

Ze względu na pełnienie dwóch podstawowych funkcji przez wielkości uznawane za *cost drivers* według koncepcji ABC w ujęciu Kaplana i Coopera oraz przez kategorie *resource drivers* i *activity drivers* według rozszerzonej koncepcji ABC opracowanej przez CAM-I, tj. funkcji miernika zapotrzebowania na zasoby lub działania i funkcji podstawy (klucza) podziału kosztów, zastosowano w niniejszym opracowaniu ich następujące polskie odpowiedniki:

- *cost driver* – czynnik kosztotwórczy, czynnik podziału kosztów działań;
- *resource driver* – czynnik podziału kosztów zasobów;
- *activity driver* – czynnik podziału kosztów działań.

4.3.2. Propozycja własna rozwinięcia wymiaru rozliczania kosztów działań w rachunku ABC

Jak wiadomo, rachunek kosztów działań stanowi zmodyfikowaną i uszczegółowioną odmianę rachunku kosztów pełnych. Najważniejsza różnica między wymienionymi rachunkami polega na tym, że w ABC dokonuje się pomiaru kosztów według struktury procesów wyodrębnionych w jednostce gospodarczej. Struktura ta zastępuje podział kosztów stosowany w tradycyjnym przekroju podmiotowym, tj. według ośrodków kosztów wydzielonych na podstawie kryteriów, np. technologicznych, organizacyjnych i przestrzennych¹².

Zgodnie z teorią i praktyką rachunku kosztów w Polsce i innych krajach Europy kontynentalnej (głównie w Niemczech i we Francji), system rachunku kosztów pełnych obejmuje – zwłaszcza w dużych jednostkach gospodarczych, o wielu rodzajach działalności i szerokiej strukturze asortymentowej produktów – trzy przekroje (układy) ewidencyjne kosztów: rodzajowy, podmiotowy (stanowiskowy) i przedmiotowy.

¹² Szersze porównanie zasad rachunku ABC z tradycyjnym rachunkiem kosztów pełnych autorka przedstawiła w pracy: Jaruga, Nowak, Szychta (1999, 2001), rozdz. 6.

Układ rodzajowy kosztów odwzorowuje koszty proste zużytych zasobów gospodarczych w toku prowadzonej działalności operacyjnej. Przekrój podmiotowy grupuje koszty według wydzielonych podmiotów (stanowisk) kosztów, które mogą stanowić jednocześnie centra lub ośrodki odpowiedzialności za koszty. Przekrój ten stanowi podstawę do rozliczenia kosztów na obiekty kosztów wyodrębnione w układzie przedmiotowym.

Podobną sekwencję trzech układów kosztów można wyróżnić w systemie rachunku kosztów działań, tzn.:

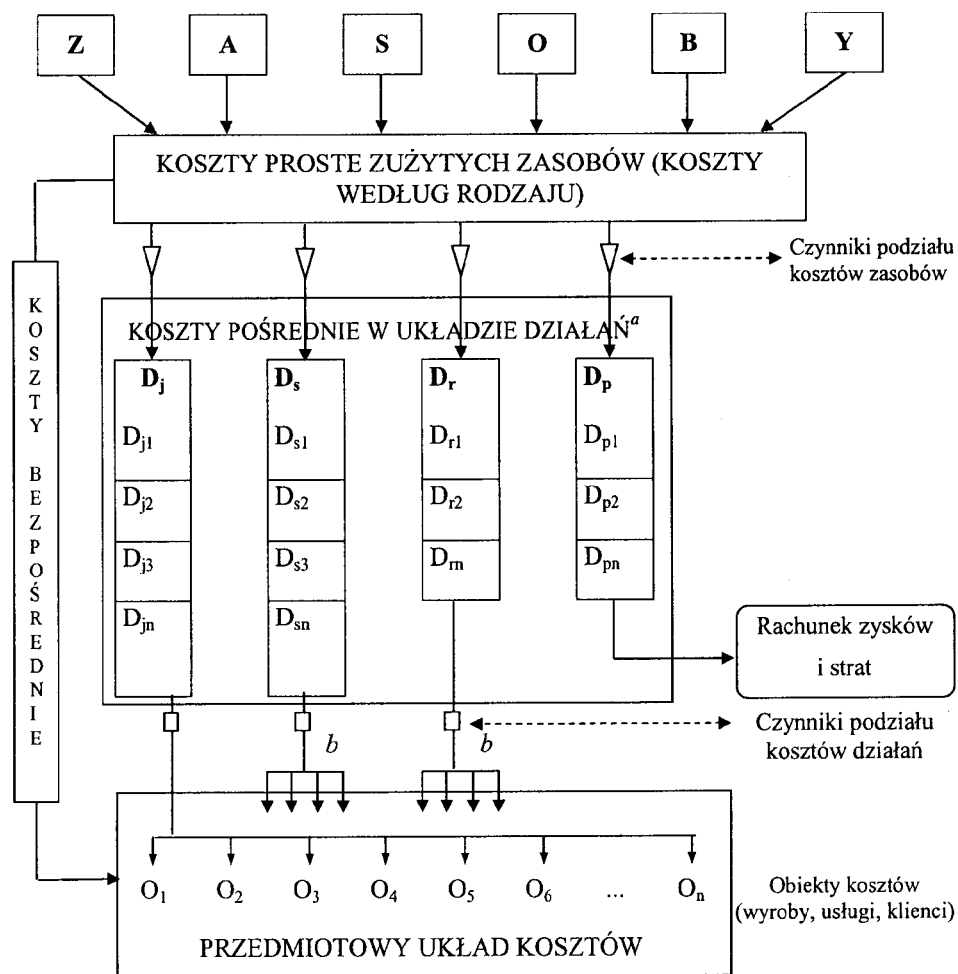
- 1) koszty proste zużytych zasobów, składające się na układ rodzajowy kosztów;
- 2) koszty w układzie działań (procesów);
- 3) układ przedmiotowy kosztów, grupujący koszty według obiektów kosztów.

Przy uwzględnieniu trzech przekrojów ewidencyjnych kosztów, czterech podstawowych typów (poziomów) działań oraz wcześniejszych ustaleń terminologicznych, dotyczących czynników podziału kosztów zasobów i kosztów działań, powstanie rozwinięty model rachunku kosztów działań w odniesieniu do wymiaru rozliczania kosztów. Model ten przedstawia rysunek 4.4. Pomiędzy w nim możliwe powiązania między różnymi działaniami. Model określa podstawowe elementy i powiązania, jakie należy uwzględnić projektując i wdrażając systemy ABC w konkretnych jednostkach gospodarczych.

Systemy rachunku kosztów działań, stosowane w praktyce, różnią się stopniem złożoności, który zależy od szeregu wewnętrznych i zewnętrznych uwarunkowań działalności jednostek gospodarczych. Stopień skomplikowania systemów ABC przejawia się liczbą wydzielonych procesów oraz czynników podziału kosztów zasobów i czynników rozliczenia kosztów działań. Na liczbę i rodzaj wydzielonych działań ma wpływ przede wszystkim główny cel stosowania ABC przyjęty w przedsiębiorstwie, a także wielkość przedsiębiorstwa, rodzaj i stopień skomplikowania jego procesu gospodarczego oraz stopień złożoności i zróżnicowania wytwarzanych produktów.

W systemach ABC, których zasadniczym celem jest dostarczanie dokładnych informacji o kosztach wyrobów lub usług, wyróżnia się od kilku do kilkunastu procesów, tak aby procedura kalkulacji nie była zbyt skomplikowana. Większą liczbę działań wyodrębnia się w systemach ABC, których podstawowym celem jest stworzenie podstaw do usprawniania procesów dzięki zarządzaniu koncentrującemu uwagę na działaniach (ABM).

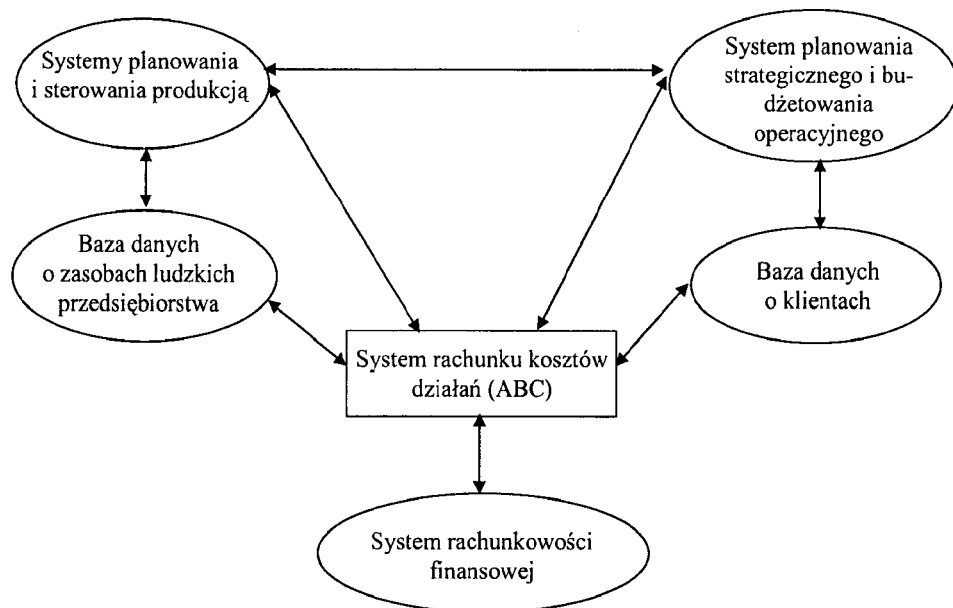
Typ wyodrębnionych procesów dla potrzeb rachunku ABC determinuje wybór czynników rozliczenia kosztów działań. Dobór tych wielkości wymaga też uwzględnienia relacji między korzyściami z posiadania dokładnych danych o kosztach produktów lub innych obiektów a kosztami pomiaru tych wielkości w przedsiębiorstwie, a zatem kosztem wdrożenia i stosowania ABC.



Rys. 4.4. Ogólna struktura rachunku kosztów działań (wymiar rozliczania kosztów działań).
^a Działania dotyczące: D_j – jednostki produktu, D_s – serii (partii), D_r – rodzaju produktów, D_p – utrzymania całego przedsiębiorstwa. ^b Aby nie zaciemniać rysunku, zrezygnowano z zaznaczenia powiązań między działaniami z poziomów D_s i D_r a obiektami kosztów. Źródło: opracowanie własne

Możliwości oraz nakłady ponoszone na pozyskanie danych o działaniach i czynnikach podziału kosztów działań zależą od sprawności funkcjonowania innych podsystemów informacyjnych w przedsiębiorstwie (przy wykorzystaniu odpowiednich programów komputerowych) oraz zasad i jakości ich integracji z podsystemem informacyjnym rachunku kosztów działań. Ważną rolę odgrywają w tym względzie zwłaszcza systemy planowania i sterowania produkcją (np.: system planowania i sterowania zasobami materiałowymi – MRP I, system planowania i sterowania zasobami produkcyjnymi – MRP II).

Ogólne powiązania systemu ABC z innymi bazami danych w przedsiębiorstwie przedstawia rysunek 4.5.



Rys. 4.5. Powiązanie systemu ABC z innymi podsystemami informacyjnymi przedsiębiorstwa.
Źródło: opracowanie własne

Zintegrowanie rachunku ABC z innymi systemami informacyjnymi w przedsiębiorstwie stwarza podstawy informacyjne do zarządzania na podstawie działań (ABM). Wiele jednostek gospodarczych udowodniło, że kluczowe znaczenie dla osiągnięcia i utrzymania korzyści z systemu ABM ma takie holistyczne podejście do implementacji rachunku kosztów działań wraz z pełnym uznaniem przez pracowników przedsiębiorstwa koncepcji ABM za lepszy sposób prowadzenia działalności gospodarczej. Powiązanie i zintegrowanie rachunku ABC z wcześniej wdrożonymi w przedsiębiorstwie systemami operacyjnymi i finansowymi zapewnia, że wewnętrzni użytkownicy otrzymują takie same niedwuznaczne informacje, a raporty z systemu ABM są dostępne w takim samym lub zbliżonym czasie, co inne raporty operacyjne i finansowe (*Practices...*, 1998a, s. 15–16 i 33).

Sprawność i efektywność systemu ABC zależą więc nie tylko od przygotowania odpowiedniego projektu systemu opartego na założeniach modelu ABC, tj. dostosowanego do potrzeb informacyjnych oraz wewnętrznych i zewnętrznych uwarunkowań funkcjonowania jednostki gospodarczej, lecz również od zapewnienia dostępu do danych operacyjnych i finansowych,

koniecznych do wykonania procedur rachunku kosztów działań, a także od rodzaju i jakości programu informatycznego, stosowanego do wykonania procedur rachunku kosztów działań (zob. szerzej Januszewski, 2003).

Pełną integrację rachunku ABC z innymi systemami, stosowanymi w celu poprawy efektywności działań oraz dostarczenia informacji operacyjnej, zapewnia wprowadzenie w przedsiębiorstwie technologii informatycznej ERP, tj. zintegrowanego systemu zarządzania operacyjnego i finansowego. Wdrożenie systemu ERP otwiera nowe możliwości, niedostępne w sytuacji, gdy poszczególne systemy kalkulacji kosztów produktów i procesów, obsługi klientów, informacji operacyjnej oraz sprawozdawczości finansowej są obsługiwane przez różne programy informatyczne, które próbuje się powiązać. Wprowadzenie w przedsiębiorstwie zintegrowanego systemu ERP nie oznacza jednak, że automatycznie zostaną spełnione wymagania związane z udanym wdrożeniem i stosowaniem rachunku ABC i zarządzania typu ABM (zob. Kaplan, Cooper, 2000, s. 46 i 334–335). Zbudowanie modułu ABC dla określonego przedsiębiorstwa w systemie ERP wymaga od pracowników zaangażowanych w ten proces dużego nakładu pracy, czasu i odpowiedniej wiedzy na temat metodologii ABC oraz struktury i uwarunkowań systemu ERP.

4.4. Generacje i odmiany rachunku kosztów działań

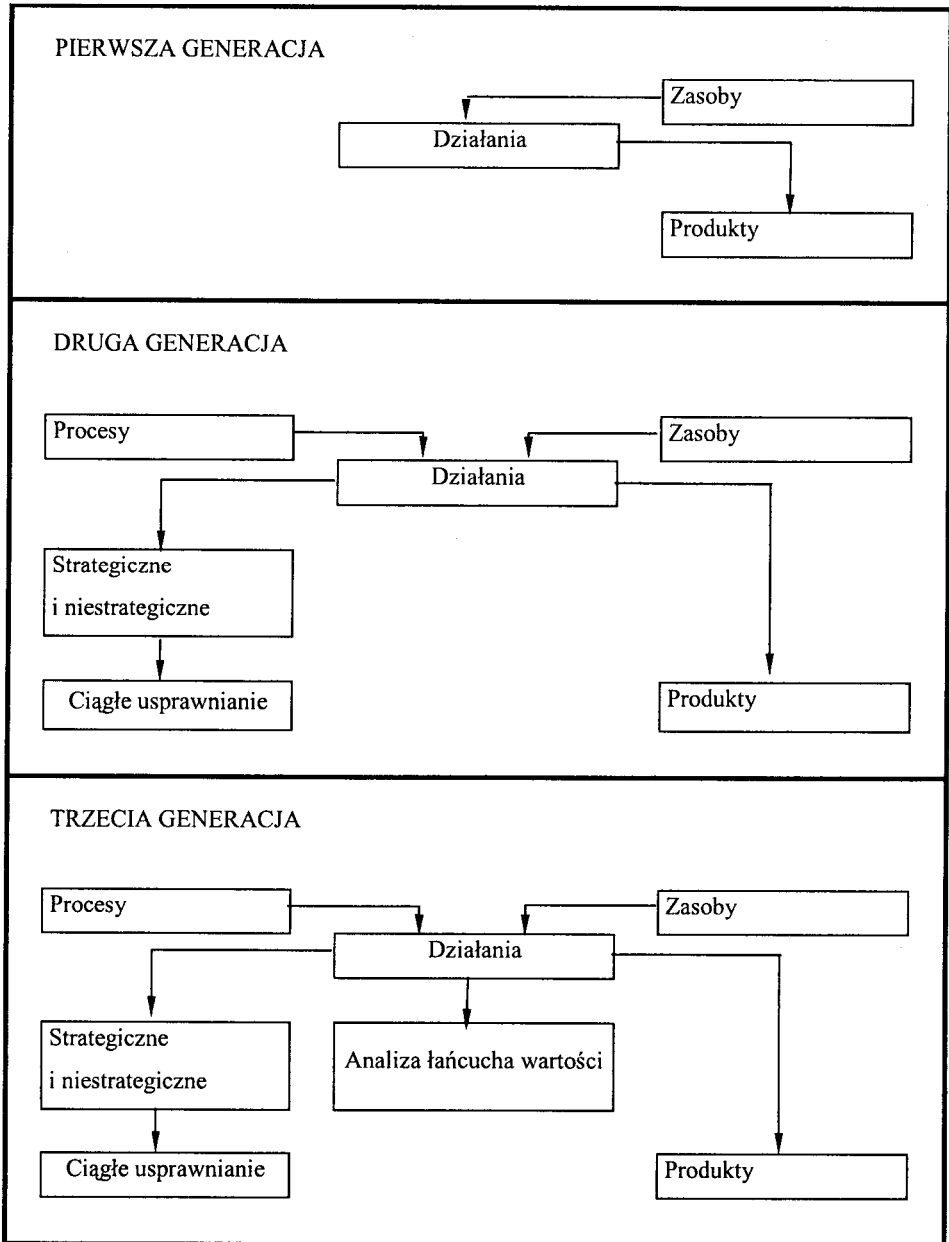
4.4.1. Próby modyfikacji rachunku ABC w teorii i praktyce

Systemy ABC, zastosowane w jednostkach gospodarczych różnych działów gospodarki i branż, różnią się np. podstawowym celem, dla którego zostały wdrożone, liczbą i charakterem wyodrębnionych procesów, stopniem powiązania z systematyczną ewidencją zdarzeń gospodarczych i sprawozdawczością finansową.

Ze względu na strukturę systemów ABC wyróżnia się kilka ich odmian. Ch. D. Mecimore i A. T. Bell (1995) z USA wyróżnili trzy generacje systemów ABC, nie nadając im szczególnych określeń. Ponadto autorzy ci sugerują możliwość powstania i rozwoju czwartej odmiany rachunku kosztów typu ABC. Poszczególne generacje koncentrują swoją uwagę na następujących kategoriach:

- pierwsza – na czynnościach i kalkulacji kosztów produktów;
- druga – na procesach i powiązaniu z nimi działań;
- trzecia – na łańcuchu wartości w przedsiębiorstwie (zakładzie);
- czwarta – na powiązaniu działań i procesów między różnymi zakładami (oddziałami) danego przedsiębiorstwa.

Rysunek 4.6 obrazuje podstawowe wielkości uwzględniane w trzech pierwszych generacjach systemów ABC.



Rys. 4.6. Elementy uwzględniane w generacjach systemu ABC. Źródło: opracowanie własne na podstawie: Mecimore, Bell (1995)

Do rozwoju systemów ABC pierwszej generacji przyczynili się przede wszystkim R. Cooper i R. S. Kaplan. Kładli oni nacisk na opracowanie i stosowanie odpowiedniej metody kalkulacji kosztów produktów. W systemach pierwszej generacji rozróżnia się wielkości pomiaru działań (*cost drivers*) związane z rozmiarami produkcji oraz z operacjami (transakcjami) typu: dostawy materiałów, przygotowanie maszyn i urządzeń do produkcji, kontrola jakości. W wyniku tego podziału kalkulacja ABC ujawniła, że wyroby produkowane w małych ilościach, pociągające za sobą znaczne koszty wymienionych działań, są mniej rentowne lub nawet nierentowne niż ustalano to przy tradycyjnym rachunku kosztów. Jedną z pierwszych firm, w której kalkulacja ABC pokazała taki obraz, była – wzmiankowana już – spółka John Deere Component Works (zob. szerzej Cooper, Kaplan, 1991, s. 291–310).

Charakterystyczną cechą systemów ABC pierwszej generacji jest także wyróżnienie działań zwiększających wartość wyrobu lub usługi dla klientów (tj. wartość użytkową) oraz działań, które nie przyczyniają się do wzrostu wartości produktu. Do grupy pierwszej zalicza się działania, w trakcie których następuje faktyczny przerób materiałów. Inne działania, takie jak: magazynowanie materiałów, przemieszczenie materiałów na stanowiska obróbcze, oczekiwanie na obróbkę, kontrola, nie są działaniami przydającymi wartość w tym sensie, że zużywają zasoby bez dodawania wartości produktowi. Tego typu analiza działań daje podstawę do podjęcia prac racjonalizatorskich, prowadzących do obniżki kosztów wytworzenia (zob. szerzej Szychta, 1997c, s. 72–77).

Jednostki pomiaru wielkości działań, stosowane w systemach ABC pierwszej generacji, są identyfikowane tylko wewnątrz danego podmiotu przedsiębiorstwa i są związane ze zużyciem zasobów, a nie z procesami. Ponadto w systemach tych nie uwzględnia się powiązania między różnymi procesami (Mecimore, Bell, 1995).

Mimo tych ograniczeń, systemy ABC pierwszej generacji stanowiły punkt przełomowy w myśleniu dotyczącym kosztów produktów. Ich zastosowanie doprowadziło do przekonania, że zarządzanie wielkościami powodującymi działania stanowi lepsze narzędzie oddziaływania na koszty niż kontrola ich poziomu poprzez analizę odchyień kosztów faktycznych od planowanych.

Skupienie uwagi tylko na kosztach produktów nie zapewnia dostarczenia informacji potrzebnych do oceny faktycznej rentowności przedsiębiorstwa w długim okresie. Dla celów zarządzania ważne są zarówno informacje o kosztach produktów, jak i procesów. Czynności usprawniania są podejmowane w przedsiębiorstwach w stosunku do procesów, które z kolei mają wpływ na wielkość kosztów produktów.

To rozumowanie zostało uwzględnione w systemach ABC drugiej generacji, opracowanych przez ekspertów CAM-I i opisanych przez P. B. B. Turneya (1996) w monografii prezentującej za pomocą przykładów, jak działania mogą być połączone z procesami. To podejście charakteryzuje się większym stopniem złożoności niż poprzednie, a jego celem jest także dążenie do

dostarczenia informacji przydatnych do długookresowej oceny działalności firmy. W systemach drugiej generacji najpierw identyfikuje się procesy, a następnie łączy z nimi działania (metoda odgórna). Możliwe jest też postępowanie odwrotne, tzn. najpierw wyszczególnia się działania, a potem łączy się je w grupy odpowiadające procesom gospodarczym (metoda oddolna).

Ze względu na brak jednoznacznego stwierdzenia, co należy uznać za wewnętrzny proces, pomocna podczas identyfikowania tych procesów w konkretnym przedsiębiorstwie może być koncepcja łańcucha wartości w ujęciu M. E. Portera. Zbiór powiązanych ze sobą działań może też tworzyć w systemie ABC centrum działań, np. centrum działań kontroli jakości. Celem wyróżniania centrów działań jest ułatwienie zarządzania procesami (Turney, 1996, s. 103).

Model rachunku kosztów działań drugiej generacji przyjmuje dwa punkty odniesienia (ujęcia): rozliczania kosztów i procesu, co zostało przedstawione w poprzednim punkcie tego rozdziału. Systemy ABC drugiej generacji są projektowane i wdrażane z myślą o dostarczaniu informacji przede wszystkim w celu ciągłego usprawniania działań i procesów oraz kontroli i oceny działań. Kalkulacja kosztów jest tu produktem ubocznym systemu (Mecimore, Bell, 1995). Przykładem systemu ABC drugiej generacji jest sposób grupowania, pomiaru i analizy kosztów w przedsiębiorstwie National Semiconductor Corporation w USA, produkującej wysokiej jakości nowoczesne półprzewodniki. Punktem wyjścia wprowadzonego tu systemu było wyodrębnienie mikro- i makrodziałania (procesów). Mikrodziałania służą do określenia, czy i na ile wykonywane czynności są efektywne, wskazania obszarów niegospodarności oraz rozliczania osób odpowiedzialnych za poszczególne działania. Makrodziałania są podstawą do rozliczenia kosztów pośrednich na produkty (Turney, Stratton, 1992; Kabalski, 1997b).

Model ABC drugiej generacji jest rozszerzeniem pierwszego modelu rachunku kosztów działań (tj. w ujęciu Coopera i Kaplana z drugiej połowy lat osiemdziesiątych). Systemy ABC, oparte na obydwu modelach, koncentrują uwagę pracowników działów rachunkowości oraz kierowników na wewnętrznych działaniach i nie zapewniają zarządzającym wystarczających informacji do strategicznego planowania i zarządzania. Jednym z warunków sporządzania planu strategicznego jest posiadanie właściwych informacji o zewnętrznych działaniach wobec rozpatrywanego podmiotu przedsiębiorstwa. Tego typu informacji mogą dostarczyć systemy ABC trzeciej generacji.

System ABC trzeciej generacji koncentruje się na jednostce gospodarczej. Występuje tu dwuczłonowe powiązanie: działania są łączone z procesami, a procesy z jednostką. Najważniejszą kwestią tego systemu staje się odpowiedź na pytanie, jak jednostka gospodarcza dodaje wartość do wyrobu lub usługi. Stosowana jest w nim ta sama baza danych, jak w dwóch poprzednich odmianach ABC, lecz wielkości (czynniki) wpływające na poziom działań wykorzystuje się głównie do umocnienia strategii konkurencji

spółki poprzez analizę łańcucha wartości. Należy dokładnie sprawdzić i ocenić wszystkie wewnętrzne działania w jednostce i mające na nią wpływ ogólne procesy, jeśli chce ona osiągnąć przewagę konkurencyjną (Mercimore, Bell, 1995).

W systemie ABC trzeciej generacji uwzględnia się też działania pomocnicze, mające często duży udział w ogólnym zbiorze działań przedsiębiorstwa, pod kątem ich usprawnienia dla poprawy konkurencyjności przedsiębiorstwa.

W przypadku rachunku kosztów działań tej generacji wychodzi się z założenia, że osoby projektujące system rachunkowości zarządczej muszą uwzględnić strukturę procesów, zgodną z łańcuchem wartości w przedsiębiorstwie, a już wdrożony system powinien wspierać zastosowanie i ocenę stopnia realizacji strategii. Należy zatem przewidzieć w nim mierniki pomiaru stopnia realizacji strategii. Systemy ABC poszukują – jak stwierdzają E. Glad i H. Becker (1994, s. 74) – powiązania między planowaniem strategicznym a sprawozdawczością operatywną poprzez sprzężenie zwrotne z krytycznymi czynnikami sukcesu.

Porównanie najważniejszych cech trzech generacji systemów ABC przedstawia tabela 4.3.

Tabela 4.3. Porównanie trzech generacji rachunku kosztów działań

Płaszczyzna porównania	Systemy generacji		
	pierwszej	drugiej	trzeciej
Struktura	centrum kosztów	centrum kosztów	jednostka gospodarcza
Działania	orientacja na produkt	orientacja na proces	orientacja na firmę
Koszty	produkcji	procesów – zarówno produkcji, administracji i sprzedaży	zewnętrzne i wewnętrzne
Główny punkt zainteresowania	kalkulacja kosztów produktów	rachunek kosztów procesów	rachunek kosztów łańcucha wartości
Relacje między działaniami	działania nie powiązane	działania powiązane	działania powiązane
Czynniki kosztotwórcze (<i>cost drivers</i>)	wewnętrzne	wewnętrzne	wewnętrzne i zewnętrzne
Planowanie	centrum kosztów	centrum kosztów	jednostka gospodarcza
Controlling	centrum kosztów	centrum kosztów	jednostka gospodarcza
Analiza kosztów	taktyczna	taktyczna	strategiczna
Hierarchia	produkt	proces	firma

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Mecimore, Bell (1995).

System pierwszej generacji stanowi bardziej szczegółową metodę kalkulacji kosztów, prowadzącą do dokładniejszego ustalania kosztów jednostkowych. System ABC drugiej generacji oznacza rachunek kosztów procesów, skierowany na dostarczanie informacji do ciągłego doskonalenia i oceny wyników. Rachunek kosztów działań trzeciej generacji koncentruje uwagę na łańcuchu wartości w celu zastosowania go przy formułowaniu i ocenie stopnia wykonania strategii.

Według opinii Ch. D. Mecimore'a i A. T. Bell (1995), dalszy krok w rozwoju rachunku kosztów prowadzi do powstania czwartej generacji systemu ABC, który może łączyć działania między jednostkami stosującymi rachunek kosztów działań. Należy – jak się wydaje – rozumieć, iż autorom chodzi o integrację systemów ABC podmiotów (np.: zakładów, oddziałów) wchodzących w skład wielopodmiotowej spółki oraz międzynarodowej korporacji. Stworzenie takiego makrosystemu jest zadaniem bardzo złożonym, wymagającym dużych nakładów i zastosowania nowoczesnej technologii informatycznej. Globalizacja gospodarki rynkowej jest czynnikiem przyspieszającym rozwój takiej generacji systemu ABC.

Przedstawienie rozwoju systemów ABC daje podstawę do wnioskowania, że tworzenie nowych odmian tych systemów było podyktowane dążeniem ich zwolenników do posiadania w przedsiębiorstwie systemu informacyjnego rachunkowości zarządczej, który umożliwiłby dostarczanie informacji dla rozwiązywania różnych problemów decyzyjnych.

Model ABC z końca lat osiemdziesiątych, tj. model pierwszej generacji, podkreślał znaczenie prawidłowej informacji o kosztach produktów dla podejmowania decyzji. Informacje dostarczane przez systemy ABC nie są zniekształcane w porównaniu z tradycyjnym rachunkiem kosztów. Systemy te przywróciły istotność informacji dla zarządzania, szczególnie dla podejmowania decyzji marketingowych w krótkim okresie (Johnson, 1992a, s. 33). Podkreślano wówczas, że redukowanie wielkości działań jest właściwym sposobem obniżania kosztów działań, a w efekcie i kosztów produktów. To rozumowanie jest bez zarzutu, jeśli głównym celem przedsiębiorstwa jest obniżka kosztów i zwiększanie marż. Popiera jednak wytwarzanie dużych serii, duże dostawy materiałów, nieczęste przestawianie produkcji, sprzedaż w dużych partiach. W tych przypadkach bowiem kalkulacja typu ABC ustala relatywnie niskie koszty wytworzenia produktów, zatem niejako „zachęca” do długich serii, dużych partii, rosnących rozmiarów produkcji wyrobów.

Tego typu postępowanie pozostaje jednak w sprzeczności z faktycznymi wymaganiami klientów, którzy coraz częściej żądają częstszych dostaw małych ilości wyrobów, zróżnicowanych produktów, małych przerw w dostawach itp. W tej sytuacji konieczne stało się przededefiniowanie przez wiele firm ich podstawowego celu działania. Przedsiębiorstwa, których głównym celem jest teraz satysfakcja klientów w wyniku spełnienia ich potrzeb,

a nawet wyprzedzenia ich oczekiwań, są zmuszone do rozpoczęcia ciągłego usprawniania działań i procesów. Systemy ABC drugiej i trzeciej generacji mogą wspomóc podejmowanie decyzji w tym zakresie, lecz wtedy, gdy w przedsiębiorstwie nastąpi prawidłowe wydzielenie działań i procesów oraz ustalenie ich wagi z punktu widzenia możliwości zaspokajania potrzeb klientów. Sprzyja temu koncepcja reengineeringu, prowadząca do przeprojektowania procesu gospodarczego, a więc do poziomego ujmowania działalności gospodarczej, polegającej właśnie na wyróżnieniu działań i procesów.

Rachunek kosztów działań inspirował wielu autorów do proponowania jego modyfikacji (np.: Świdorska i in., 2002; Świdorska, 2004), uzupełnienia o dodatkową analizę kosztów i wyników (Cleland, 1997, 2004) oraz zastosowania w powiązaniu z innymi metodami rachunkowości zarządczej (np. Mayer, 1993; Lebas, 1994b; Hubbell, 1996).

Jedną z propozycji modyfikacji rachunku ABC stanowi obiektowy rachunek kosztów działań. Zdaniem jej autorów, G. K. Świdorskiej i in. (2004, s. 5), klasyczne podejście do rachunku kosztów działań „musi, dla celów praktycznych i decyzyjnych, zostać w sposób istotny zmodyfikowane”. Zaproponowana modyfikacja, nazwana obiektowym rachunkiem kosztów działań, polega na rozbudowie klasycznego modelu „w dwóch kierunkach: większej liczby typów obiektów kosztowych oraz uelastycznienia sposobu powiązań pomiędzy różnymi obiektami (rezygnacja ze ścisłej hierarchii zasób – działanie – obiekt” (Świdorska i in., 2004, s. 5). Zdefiniowanie przez autorów obiektu kosztów jako „dowolnego przedmiotu odniesienia, grupowania lub kalkulacji kosztów w ramach rachunku kosztów działań”, pozwoliło im zaliczyć do obiektów kosztów nie tylko produkty, projekty, klientów (lub ich grupy), jak to jest czynione w tradycyjnym podejściu do rachunku ABC, lecz również pośrednie przedmioty odniesienia i kalkulacji kosztów, łącznie z zasobami prostymi i złożonymi oraz działaniami.

Autorzy uważają, że obiektowy rachunek kosztów pozwala na tworzenie w sposób elastyczny obiektów, będących dowolną kombinacją kosztów innych obiektów, bez konieczności zachowania formalnej hierarchii tych obiektów. Podstawą powiązania między obiektami jest postrzegany przy czynowo-skutkowy strumień kosztów. Takie ujęcie rachunku kosztów działań pozwala zarządzającym przedsiębiorstwem tworzyć obiekty¹³ kosztów zgodnie

¹³ Jak podkreślają autorzy (Świdorska i in., 2002, s. 227), ich zainteresowanie obiektami i podejściem obiektowym łączy się z obiektowością jako metodą tworzenia oprogramowania komputerowego. Koncepcja obiektów kosztów była już wcześniej obecna w dziedzinie rachunku kosztów. Na przykład, obiekty kosztów stanowią element konstrukcyjny wielostopniowego i wieloblokowego rachunku kosztów i wyników, opartego na kosztach zmiennych. Wyróżnione w nim takie obiekty kosztów, jak rodzaje produktów, grupy produktów, centra kosztów, obszary działalności przedsiębiorstwa, kierunki sprzedaży, przedsiębiorstwo jako całość, tworzą

z ich zapotrzebowaniem na informację o kosztach w określonych problemach decyzyjnych (Świdarska, 2004, s. 17 i 40).

Koncepcja obiektowego rachunku ABC nie narusza klasycznej struktury rachunku kosztów działań, lecz zakłada zwiększenie jego elastyczności poprzez możliwość wystąpienia relacji przyczynowo-skutkowych między różnymi obiektami kosztów, co oznacza, że w rozliczeniu i kalkulacji kosztów może zostać naruszona następująca hierarchiczna zależność obiektów kosztów: zasoby proste → zasoby złożone → działania → półprodukty → produkty → klienci.

Jak się wydaje, idea zawarta w obiektowym podejściu do rachunku kosztów działań jest podobna do koncepcji J. M. Clarka, dotyczącej decyzyjnej przydatności kosztów, sformułowanej w latach dwudziestych XX w., znanej jako „różne koszty dla różnych celów” (por. Johnson, Kaplan, 1987, s. 154–155 oraz rozdział 1 tej rozprawy). Ideę tę można sformułować następująco: „różne obiekty kosztów dla różnych problemów decyzyjnych”. W takim ujęciu może ona odnosić się także do innych typów systemów rachunku kosztów, w których nastąpi wyspecyfikowanie różnych obiektów kosztów jako podstawy planowania, pomiaru i analizy kosztów.

Na szczególną uwagę zasługują także koncepcje odwzorowania procesów w działalności jednostek gospodarczych w systemach rachunku kosztów, zaproponowane przez autorów niemieckich. Ich istotę i zasady objaśniono w następnym punkcie rozdziału.

4.4.2. Rachunek kosztów procesów w ujęciu autorów niemieckich

Idea rachunku kosztów, zorientowanego na procesy, przewijała się w literaturze niemieckiej już od 1899 r., kiedy to E. Schmalenbach wskazał – jak wzmiankowano na początku rozdziału 4 – na możliwość wyodrębnienia procesów dotyczących wytwarzania produktów oraz rozliczania ich kosztów na produkty. Pełne rozwinięcie tej idei nastąpiło w koncepcjach rachunku kosztów, uwzględniających procesy, opracowanych przez niemieckich autorów w końcu XX w. Zalicza się do nich (Schweitzer, Küpper, 2003, s. 357, 508 i 519):

1) rachunek kosztów procesów (*Prozeßkostenrechnung*), sformułowany przez P. Horvátha i R. Mayera (1989);

2) rachunek kosztów, zorientowany na procesy (*prozeßorientierte Kostenrechnung*), według propozycji J. Knoopa (1987);

podstawę do wyodrębnienia w ewidencji i ujmowania w sprawozdaniu wewnętrznym różnych grup kosztów stałych, powodowanych przez wymienione obiekty. Wyodrębnienie kosztów stałych różnych obiektów kosztów umożliwia ustalenie wyniku z działalności operacyjnej w przekroju kilku stopni marży brutto (por. Sobańska, w: Jarugowa, 1995, rozdz. IX, pkt 3).

3) zgodny z procesami rachunek planowanych kosztów krańcowych (*prozeßkonformen Grenzplankostenrechnung*), przedstawiony przez H. Müllera (z Grupy Plauta) w 1994 r.

Przyczynami opracowania tych koncepcji były następujące przesłanki:

- dążenie do wyeliminowania problemów wynikających z niedostosowania systemów rachunku kosztów, wykorzystywanych w niemieckich przedsiębiorstwach, do potrzeb zarządzania strategicznego, w sytuacji rosnącej złożoności i zmienności struktury asortymentowej produkcji oraz wdrażania nowoczesnych technologii wytwarzania;

- krytyka i próba modyfikacji przez niemieckich autorów koncepcji rachunku kosztów działań.

Odnośnie do przesłanki pierwszej należy dodać, że stosowane od wielu lat w dużych niemieckich przedsiębiorstwach systemy elastycznego rachunku planowanych kosztów krańcowych (według koncepcji H. G. Plauta i W. Kilgera), uwzględniające rozbudowany układ stanowisk (podmiotów) kosztów, szczegółowe planowanie oraz rozliczanie kosztów stanowisk przy wykorzystaniu arkusza rozliczeniowego kosztów, zadowalająco odwzorowywały sferę bezpośredniej działalności operacyjnej przedsiębiorstwa i zaspokajały potrzeby informacyjne zarządzania operacyjnego (m. in. poprzez ustalanie jednostkowych kosztów zmiennych produktów, planowanie kosztów i analizę ich odchyleń). Jednakże, wraz z rosnącym udziałem kosztów pośrednich w kosztach działalności, dotychczasowe systemy rachunku kosztów stały się w ograniczonym zakresie pomocne przy podejmowaniu długookresowych decyzji i kontroli, zwłaszcza w odniesieniu do działalności pośrednio związanej z procesem produkcji.

Autorzy niemieccy wymieniają następujące cele zastosowania rachunku kosztów procesów (Schweitzer, 2000a, s. 131–132; Schweitzer, Küpper, 2003, s. 347–348):

- 1) szczegółowe odwzorowanie procesów przedsiębiorstwa (zwłaszcza pośrednio związanych z procesem produkcyjnym);

- 2) przygotowanie informacji o kosztach dla średnio- i długookresowego planowania i sterowania;

- 3) dostarczanie informacji dla potrzeb kontroli i zapewnienia gospodarności w obszarach pośrednio związanych z działalnością operacyjną (np. produkcyjną).

Realizacja drugiego i trzeciego celu zakłada osiągnięcie najpierw celu pierwszego, czyli jest konieczne odwzorowanie wszystkich procesów przedsiębiorstwa o charakterze pośrednio produkcyjnym, ujęcie ich kosztów (zarówno faktycznych, jak i planowanych) oraz rozliczanie kosztów na obiekty (wyroby, usługi), przy zastosowaniu wielkości, stanowiących przyczyny powstawania kosztów procesów.

Rachunek kosztów procesów, opracowany przez P. Horvátha i R. Mayera¹⁴, uwzględnia i modyfikuje strukturę amerykańskiego rachunku kosztów działań (zob. Sobańska, 1997, s. 158–170). Autorzy ci krytykowali koncepcję rachunku kosztów działań twierdząc, że stosowane w tym rachunku wielkości pomiaru procesów nie pozostają w związku z obiektami kosztów, a mimo to przy ich użyciu są rozliczane koszty pośrednie na obiekty (np. produkty). Ponadto podkreślali, iż bezpośrednio produkcyjna sfera działalności przedsiębiorstwa może być bardzo dokładnie odwzorowana, np. za pomocą rachunku planowanych kosztów krańcowych (GPK). Z tego powodu zakres rachunku kosztów procesów, zaproponowany przez tych autorów, jest ograniczony do obszaru pośrednio związanego z działalnością operacyjną (por. Schweitzer, Küpper, 2003, s. 357).

System rachunku kosztów procesów, opracowany przez Horvátha i Mayera, składa się z trzech części: rachunku kosztów według rodzaju, rachunku kosztów procesów i rachunku kosztów nośników (przedmiotowego rachunku kosztów). System ten różni się od klasycznych systemów rachunku kosztów częścią drugą, która zastępuje rachunek podmiotów (stanowisk) kosztów, występujący w tych systemach.

Głównymi komponentami rachunku kosztów procesów są: procesy, czynniki wpływające na koszty i koszty procesów, przy czym wyodrębnia się dwa typy procesów, tj. główne oraz cząstkowe (elementarne).

Procesem jest łańcuch działań zorientowanych na osiągnięcie określonej wielkości świadczeń. Obejmuje on szereg czynności odnoszących się do określonego obiektu pracy i powtarzalnych przy ponownym wykonywaniu pracy w odniesieniu do następnego obiektu (Horváth, 1998, s. 534; Schweitzer, Küpper, 2003, s. 351).

Procesy główne dotyczą całego łańcucha działań, a procesy cząstkowe są wyodrębniane w poszczególnych podmiotach (stanowiskach) kosztów. Procesy cząstkowe z różnych podmiotów, charakteryzujące się takimi samymi czynnikami powodującymi koszty, są agregowane w jeden proces główny.

Kryterium zaliczenia procesu cząstkowego do głównego nie jest jednakże miara służąca do pomiaru procesu cząstkowego, lecz rzeczowa przynależność tego procesu. Proces cząstkowy może być przyporządkowany do jednego lub kilku procesów głównych. Na przykład, w przedsiębiorstwie, w którym wyróżniono m. in. dwa procesy główne „załatwianie zamówień zagranicznych” i „załatwianie zamówień krajowych”, proces cząstkowy „rejestracja zamówień”, realizowany w podmiocie „dział sprzedaży”, może zostać przyporządkowany w odpowiednich częściach do obydwu procesów głównych.

¹⁴ Zasady budowy rachunku kosztów procesów w literaturze polskiej przedstawiły w swoich publikacjach: Kiziukiewicz (1992); Sobańska (1997).

Procesy główne, wyodrębniane w omawianym systemie rachunku kosztów, stanowią jedynie kategorię techniczno-rachunkową, obejmującą procesy częściowe, pochodzące z jednego lub kilku podmiotów kosztów (Mayer, 1996, s. 49–50).

Kosztami procesu są wszystkie koszty przyporządkowane do danego procesu zgodnie z zasadą powodowania kosztów lub zasadą obciążania kosztami. W rachunku kosztów procesów, przedstawionym przez Horvátha i Mayera, nie dzieli się kosztów procesów na stałe i zmienne (Horváth, 1998, s. 536). Podział na te dwie kategorie jest dokonywany w odniesieniu do podmiotów kosztów, jeśli w uzupełnieniu do rachunku kosztów procesów jest stosowany tradycyjny elastyczny rachunek planowanych kosztów krańcowych (zmiennych). W takim przypadku koszty zmienne i stałe ujęte w planach dla podmiotów kosztów są rozliczane przy użyciu kluczy rozliczeniowych na procesy częściowe w danym podmiocie (por. Horváth, 1998, s. 537; Schweitzer, Küpper, 2003, s. 363).

P. Horváth i R. Mayer posługują się też, tak jak autorzy opisujący rachunek ABC, angielskim terminem *cost driver*. *Cost driver*, jako czynnik wpływający na koszty, jest wielkością mierzącą powodowanie kosztów, a także miarą stosowaną w odniesieniu do miejsca wykonania jakiegoś procesu głównego (Horváth, 1998, s. 538). Według Mayera (1996, s. 50), należy odróżnić kategorię *cost driver*, służącą do pomiaru liczby wykonań procesu głównego, od kategorii *Maßgröße*, tj. wielkości miary wykonania procesu częściowego w danym podmiocie kosztów. Te dwie kategorie mogą, ale nie muszą być identycznymi miarami. Na przykład do pomiaru wielkości procesu głównego „dostawy materiałów seryjnych objętych umowami ramowymi” służy miara „liczba zamówień”. Należący do tego procesu głównego proces częściowy „przyjmowanie materiałów” może mieć wyznaczoną miarę – „liczba przyjętych pozycji” (Mayer, 1996, s. 50).

Rachunek kosztów procesów obejmuje następujące procedury:

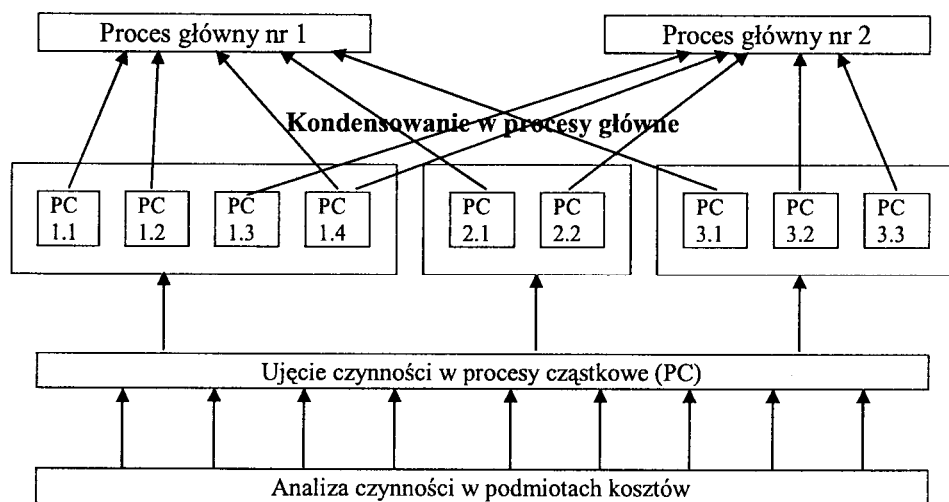
1) analizę czynności wykonywanych w podmiotach kosztów (zwanym też stanowiskami kosztów) w pośrednio produkcyjnych dziedzinach aktywności jednostki gospodarczej oraz ujęcie czynności w procesy częściowe;

2) zagregowanie procesów częściowych określonego typu z poszczególnych stanowisk kosztów w procesy główne;

3) wybór i pomiar czynników sprawczych określonych procesów (ang. *cost drivers*, niem. *Bezugsgröße*, *Maßgröße*, *Kostentreiber*), takich jak: liczba rodzajów produktów, liczba komponentów wyrobu, wielkość produkcji, liczba serii produkcyjnych, czas kontroli jakości, liczba dostaw itp.;

4) rozliczenie kosztów procesów na obiekty kosztów (zwane w tradycyjnych systemach rachunku kosztów nośnikami kosztów), np. wyroby gotowe, za pomocą wielu kluczy rozliczeniowych, stanowiących czynniki sprawcze kosztów procesów.

Charakterystyczną cechą tego systemu rachunku kosztów jest fakt, że podmioty (stanowiska) kosztów, choć są nadal elementem jego struktury, pełnią w nim jednak rolę podrzędną (Schweitzer, 2000a, s. 133). Zasadniczą funkcję odgrywa bowiem w tym systemie struktura kosztów procesów częściowych i głównych. Szczegółowa analiza czynności wykonywanych w podmiotach kosztów stanowi punkt wyjścia do wyodrębnienia procesów częściowych, a następnie ich skonsolidowania w procesy główne. Sposób tworzenia procesów głównych zobrazowano na rysunku 4.7.



Rys. 4.7. Zasada kondensowania procesów częściowych w procesy główne. Źródło: opracowanie własne na podstawie: Horváth (1998), s. 535

Cechą charakterystyczną rachunku kosztów procesów jest rozróżnianie procesów częściowych, indukowanych rozmiarami działalności (np. produkcji) (lm_i) oraz procesów częściowych, niezależnych od rozmiarów działalności (lm_n). Procesy pierwszego typu zależą więc od rozmiarów pracy podmiotu kosztów, a procesy częściowe drugiego typu nie zależą od tej wielkości. Dla procesów częściowych, zależnych od wielkości działalności podmiotu kosztów, są ustalane wielkości ich pomiaru (*Maßgröße*). Koszty procesów częściowych drugiego typu (lm_n) są przenoszone do kosztów procesów zależnych od wielkości działalności w danym podmiocie (lm_i) przy zastosowaniu kluczy rozliczeniowych, za które przyjmuje się sumę kosztów zależnych od rozmiarów działalności w tym podmiocie (zob. szerzej Horváth, Mayer, 1989, s. 218; Sobańska, 1997, s. 162; Horváth, 1998, s. 536). Dzięki takiemu rozliczeniu jest możliwe ustalenie całkowitych stawek kosztów procesów częściowych (lm_i) w wyniku podzielenia kosztów procesu (PK_i) przez określoną ilość miary danego procesu (x_i) typu lm_i , czyli:

$$\text{stawka kosztów procesu (PKS}_i\text{)} = \frac{\text{koszty procesu (PK}_i\text{)}}{\text{ilość miary procesu (x}_i\text{)}}$$

Zdaniem Schweitzera i Küppera (2003, s. 364–365), rachunek kosztów procesów według propozycji Horvátha i Mayera nie jest rachunkiem kosztów pełnych, ponieważ koszty niezależne od procesów nie są rozliczane na obiekty kosztów. Do tych kosztów zalicza się koszty niepowtarzalnych czynności (np. kierowania jednostką gospodarczą), które nie tworzą odrębnych procesów. Ponadto koszty procesów głównych, wyodrębnionych we wtórnych sferach działalności przedsiębiorstwa, nie są rozliczane na obiekty. W systemie rachunku kosztów procesów stosuje się wiele szczegółowych reguł rozliczania kosztów na procesy. Ich opis zawiera tabela 4.4. Natomiast strukturę kalkulacji kosztów procesów na obiekty kosztów według koncepcji Horvátha i Mayera przedstawiono na rysunku 4.8.

Ze względu na reguły rozliczania kosztów, w rachunku kosztów procesów klasyfikuje się procesy w obszarze pośrednio produkcyjnym z dwóch punktów widzenia, tj. biorąc się pod uwagę:

- 1) ich związek z produktami,
- 2) rodzaj obiektu odniesienia.

Uwzględniając związek z produktami, wyróżnia się procesy ściśle i słabo związane z produktami. Procesami pierwszego typu są zbiory czynności będących w bezpośredniej zależności z zaopatrzeniem materiałowym, logistyką materiałów, planowaniem zamówień oraz ich doprowadzeniem do realizacji. Koszty tego typu procesów rozlicza się na produkty za pomocą miar wielkości tych procesów. Koszty procesów pośrednich słabo związanych z wyrobami rozlicza się na produkty za pomocą wartościowych kluczy rozliczeniowych, takich jak: kwota kosztów wytworzenia, koszty zużycia materiałów pośrednich.

Zgodnie z kryterium rodzaju obiektu odniesienia wyróżnia się wśród procesów pośrednio produkcyjnych procesy:

- przedprodukcyjne,
- obsługi i nadzoru,
- doprowadzenia do realizacji.

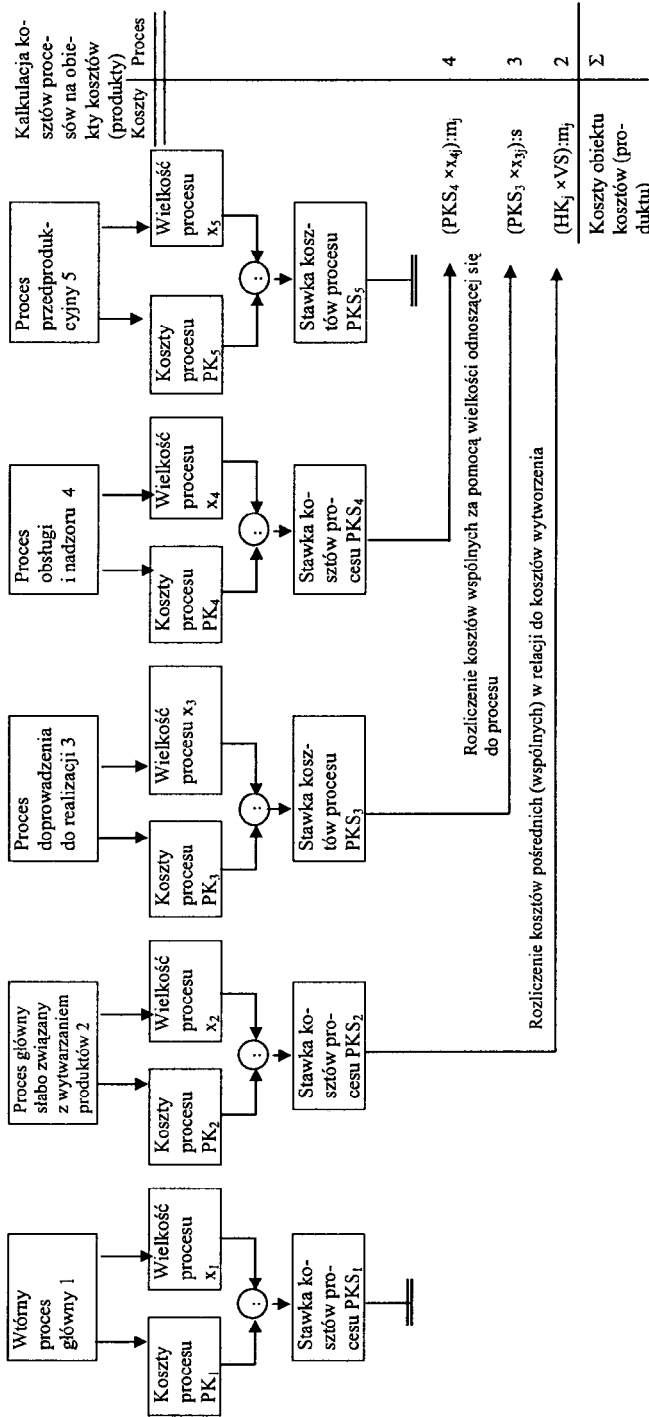
Procesy przedprodukcyjne obejmują czynności wykonywane w pierwszej fazie cyklu życia produktu. Ich koszty odnoszą się do ogólnej wielkości produkcji w całym cyklu życia wyrobu, która służy do rozliczania kosztów tego typu procesów na produkty.

Czynności wykonywane w związku z wytwarzaniem wielu rodzajów produktów lub różnorodnych części do produktów tworzą procesy obsługi i nadzoru. Obiektem odniesienia tego typu procesów jest wielkość produkcji wyrobów (części) w okresie, która to wielkość służy jako klucz rozliczania kosztów tych procesów.

Tabela 4.4. Reguły rozliczania kosztów procesów na produkty w rachunku kosztów procesów według Horvátha i Mayera

Związek z produktami		Sposób rozliczenia	Objekt odniesienia		
			procesy przedprodukcyjne	procesy obsługi i nadzoru	procesy załatwiania (doprowadzenia do realizacji)
Sfera działalności pierwotnej	Procesy ściśle związane z wytwarzaniem produktów	Reguły rozliczania: <ul style="list-style-type: none"> ● wielkość klucza kalkulacyjnego ● obiekt doliczenia ● ustalanie kosztów jednostkowych 	Rozliczenie za pomocą wielkości pomiaru procesu na ogólną wielkość produkcji w cyklu życia produktu	Rozliczenie za pomocą wielkości pomiaru procesu na ilość produkcji w okresie	Rozliczenie za pomocą wielkości pomiaru procesu na serię (partię)
	Procesy słabo związane z wytwarzaniem produktów	Przykłady	Rozliczane koszty/ogólna wielkość produkcji w cyklu życia produktu Wprowadzenie nowych części, wprowadzenie nowych wyrobów	Rozliczane koszty/wielkość produkcji w okresie	Rozliczane koszty/liczba serii (partii)
Sfera działalności wtórnej	Procesy wtórne	Reguła rozliczania	Rozliczanie za pomocą pośrednich, wartościowych jak koszty materiałów, koszty wytworzenia	Zarządzanie częściami, zarządzanie wyrobami	Załatwianie umów indywidualnych, zakładanie zleceń produkcyjnych, załatwianie zamówień
		Przykłady	Obsługa dostawców, obsługa klientów		
		Reguła rozliczania	Nie rozlicza się na obiekty		
		Przykłady	Zarządzanie personelem, obliczanie płac, planowanie i sterowanie kosztami		
		Reguła rozliczania	Nie rozlicza się na obiekty		
		Przykład	Badania i rozwój, zarządzanie jednostką gospodarczą		

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Schweitzer, Küpper (2003), s. 367.



Rys. 4.8. Struktura kalkulacji kosztów procesów na produkty. Objasnienie symboli: x_{pj} – ilość procesu p , która jest absorbowana przez obiekt kosztów, tj. produkt j (współczynniki procesu), HK_j – koszty wytworzenia produktu j , VS – stawka rozliczenia, m_j – wielkość produkcji produktuj w okresie, s – wielkość serii (partii), Θ – symbol dzielenia. Źródło: opracowanie własne na podstawie: Schweitzer, Knpper (2003), s. 368

Do procesów doprowadzenia do realizacji zalicza się czynności logistyczne i administracyjne związane z zaopatrzeniem, produkcją i realizacją zamówień klientów. Obiektem ich odniesienia są serie (partie) produkcyjne, toteż liczba serii jest podstawą rozliczenia kosztów tego typu procesów.

Rachunek kosztów procesów, opracowany przez Horvátha i Mayera, stał się wśród niemieckich specjalistów przedmiotem intensywnej i kontrowersyjnej dyskusji. Przeciwnicy tego systemu uznali go jedynie za nieskomplikowaną odmianę rachunku kosztów pełnych. Zdaniem twórcy tego rachunku, celem tej metody jest natomiast wsparcie długookresowego, strategicznego planowania, a także ułatwienie średniookresowej obniżki kosztów i zarządzania nimi (Horváth, 1998, s. 534 i 543). Liczy się przede wszystkim zwiększenie przejrzystości kosztów w pośredniej sferze działalności przedsiębiorstwa, zapewnienie efektywnego wykorzystania zasobów, usprawnienie kalkulacji kosztów, a w konsekwencji wyeliminowanie błędnych decyzji strategicznych (Horváth, Mayer, 1989, s. 216).

Dla właściwego zrozumienia istoty i struktury rachunku kosztów procesów ważne są następujące wyjaśnienia R. Mayera (1996, s. 44–45):

1) rachunek kosztów procesów nie jest alternatywą dla elastycznego rachunku planowanych kosztów krańcowych, ponieważ nie dotyczy on bezpośrednich procesów produkcyjnych, lecz takich procesów, jak: zaopatrzenie, logistyka, zarządzanie, sprzedaż itp.;

2) rachunek ten nie zastępuje ujęcia kosztów według podmiotów (stanowisk) kosztów, lecz jest nadbudowany na stanowiskach kosztów; nie można zatem rezygnować ze stanowisk kosztów jako jednostek organizacyjnych, dla których są planowane koszty;

3) rachunek kosztów procesów nie zastępuje wielostopniowego rachunku kosztów marży na pokrycie, lecz go uzupełnia; takie bloki kosztów, jak koszty zaopatrzenia, logistyki i zarządzania można przyporządkować do produktów, klientów i ich grup, regionów i kanałów sprzedaży na podstawie zużycia zasobów przez te procesy na rzecz określonych produktów, klientów itd.;

4) w rachunku kosztów procesów nie rozlicza się pełnych kosztów na obiekty; włącza się natomiast do rozliczenia koszty badań dotyczących powtarzalnych czynności, grupowanych w procesy; częściowo tego typu koszty jako planowane są objęte kalkulacją kosztów produktów, a częściowo mogą zostać zaliczone do określonego segmentu w rachunku wyników.

Rachunek kosztów procesów ma duże znaczenie ze względu na jego przydatność dla podejmowania decyzji długookresowych. Wskazuje on na wykorzystanie lub niewykorzystanie posiadanych przez jednostkę zdolności operacyjnych oraz dostarcza sygnałów dla średnio- i długookresowego planowania. Dzięki prawidłowemu ustalaniu zużycia zasobów oraz ich przyporządkowania do produktów za pośrednictwem procesów, system ten dostar-

cza ważnych informacji dla strategicznego określania pozycji rynkowej jednostki oraz dla podejmowania decyzji inwestycyjnych. Rachunek kosztów procesów uzupełnia i uszczegóławia wejścia informacyjne do rachunku inwestycyjnego (Horváth, 1998, s. 544).

Autorzy niemieccy podkreślają, że rachunek kosztów procesów nie jest jedynie metodą rozliczenia kosztów przy użyciu innych procedur rachunkowych. System ten bezpośrednio skłania do podejmowania projektów optymalizacji procesów oraz ich kosztów (np. Mayer, 1996, s. 45). Taka sama rola jest też przypisywana rachunkowi kosztów działań, sformułowanemu przez amerykańskich autorów, chociaż między tymi systemami występują istotne różnice.

Różnice między rachunkiem kosztów działań a rachunkiem kosztów procesów wynikają z celu i rozwoju tych systemów. Rachunek kosztów procesów, skoncentrowany na kosztach pośrednich, umożliwia zrozumienie powstających rachunków decyzyjnych, zorientowanych na działania, uwzględniając przy tym problemy i cechy niemieckiej rachunkowości (Horváth, 1998, s. 533), a zwłaszcza stosowane w dużych przedsiębiorstwach elastyczne systemy rachunku kosztów zmiennych, rozbudowane w zakresie miejsc powstawania (stanowisk) kosztów. Rachunek ABC powstał w celu zwiększenia precyzji pomiaru jednostkowych kosztów pełnych produktów w stosunku do tradycyjnego rachunku kosztów pełnych, stosowanego głównie przez amerykańskie przedsiębiorstwa. Następnie rachunek ABC został rozbudowany dla potrzeb sterowania procesami i działaniami.

System ABC i rachunek kosztów procesów różnią się zakresem uwzględnianych przez nie kosztów. Rachunek ABC obejmuje działania i ich koszty o charakterze bezpośrednio i pośrednio produkcyjnym, przy czym koszty działań pośrednich, dotyczących całej jednostki, wyłącza się z rozliczenia na produkty. Rachunek kosztów procesów natomiast określa procedury ujmowania i rozliczania kosztów pośrednich.

Zdaniem Horvátha (1998, s. 533), punkt wyjścia do opracowania rachunku kosztów procesów stanowiły procesy, a w rachunku ABC – w jego pierwotnej formule – punktem wyjścia były działania, które dopiero w trakcie rozwoju koncepcji połączono w procesy.

Niezależnie od wymienionych różnic, rachunki te stają się ważnymi metodami nie ze względu na ich rozbudowaną strukturę bądź bardziej złożone procedury obliczeniowe w porównaniu z klasycznym rachunkiem kosztów pełnych, lecz z powodu faktu, że uwzględniają współczesne tendencje występujące w praktyce, polegające na procesowym rozpatrywaniu działalności gospodarczej jednostki oraz dążeniu do efektywnego kształtowania procesów. Systemy te umożliwiają zarządzanie kosztami procesów, wchodzące w skład szerszej dziedziny zarządzania procesami.

Procesowe postrzeganie działalności jednostki gospodarczej zostało też uwzględnione w modelu opracowanym przez J. Knoopa (1987), **nazwanym rachunkiem kosztów zorientowanym na procesy**.

Zdaniem Schweitzera i Küppera (2003, s. 508), ta koncepcja w mniejszym stopniu stanowi system rachunku kosztów, a faktycznie przedstawia model krótkookresowego planowania procesów produkcyjnych i sterowania nimi w elastycznych systemach wytwarzania.

Głównym celem rachunku kosztów zorientowanego na procesy jest optymalizacja kosztów. Wartościowe wyrażenie celu w tym modelu planowania i sterowania procesami odróżnia go od innych modeli, w których cel jest wyrażany ilościowo i czasowo (np. maksymalizacja wykorzystania zdolności operacyjnych, minimalizacja zapasów, minimalizacja przekroczenia terminów wykonania).

Celami rachunkowymi zastosowania tego modelu jest wsparcie:

- 1) sprawozdawczości;
- 2) planowania przebiegów operacji (sterowania produkcją);
- 3) zarządzeń dotyczących usuwania zakłóceń;
- 4) technicznego planowania inwestycji.

Model planowania i sterowania, określony w rachunku kosztów zorientowanym na procesy, został stworzony – jak dotychczas – dla zastosowania w elastycznych systemach wytwarzania w przedsiębiorstwach przemysłowych. Składa się z następujących modułów (Schweitzer, Küpper, 2003, s. 509):

- 1) rachunku planowanych kosztów krańcowych (GPK);
- 2) modelu symulacji;
- 3) systemu ujęcia danych produkcyjnych w czasie rzeczywistym;
- 4) bieżącej kalkulacji kosztów zlecenia produkcyjnego.

Z punktu widzenia rachunkowości najważniejsze znaczenie mają moduły pierwszy i ostatni. Włączenie do modelu planowania i sterowania procesami produkcyjnymi rachunku planowanych kosztów krańcowych w ścisłym powiązaniu z systemem ujęcia danych produkcyjnych w trybie *online* oraz z procedurą symulacji optymalnego wykonania zleceń produkcyjnych zapewnia pomiar stopnia realizacji głównego celu tego modelu, tj. osiągnięcia zadowalającej efektywności w krótkim okresie.

Ścisłe przyporządkowanie kosztów zmiennych do zleceń produkcyjnych oraz dokładne określenie powiązań między maszynami (składającymi się na stanowiska kosztów), wykorzystywanymi do wykonania zlecenia produkcyjnego, pozwala na sporządzanie bieżącej kalkulacji kosztów zlecenia na każdym etapie jego realizacji, a także stanowi podstawę do prognozowania kosztów wykonania danego zlecenia przy zastosowaniu określonej drogi jego produkcyjnego przebiegu.

Rachunek kosztów zorientowany na procesy według koncepcji J. Knoopa nie jest zatem wariantem rachunku kosztów procesów, służącym celom

długookresowym i strategicznym. Moduły tego modelu są konieczne dla wykonania zadań krótkookresowego planowania i sterowania produkcją w elastycznych systemach wytwarzania. Przedstawiona koncepcja uwzględnia strukturę nowoczesnych systemów planowania i sterowania procesami w sferze produkcji.

Procesowe postrzeganie działalności przedsiębiorstwa znalazło też zastosowanie w koncepcji **zgodnego z procesami rachunku planowanych kosztów krańcowych**, opracowanej przez H. Müllera (1994) z Grupy Plauta. Rachunek ten obejmuje m. in. konwencjonalny rachunek planowanych kosztów krańcowych według ujęcia H. Plauta i W. Kilgera, a przedmiotem odwzorowania przez ten system jest cały łańcuch procesów – od rozwoju produktu do sprzedaży wyrobu gotowego.

Celem rachunku zaproponowanego przez Müllera jest dokładne ujęcie i przedstawienie bezpośrednich i pośrednich sfer działalności przedsiębiorstwa oraz stworzenie platformy informacyjnej dla zastosowania w przedsiębiorstwie obszernego, możliwego do dalszego rozwijania, systemu rachunku kosztów i wyników.

Zdaniem autora, wewnętrzna (zarządcza) rachunkowość może być ustrukturyzowana z dwóch punktów widzenia (perspektyw): funkcjonalnej i procesowej. W perspektywie funkcjonalnej zadaniami rachunkowości wewnętrznej są (Schweitzer, Küpper, 2003, s. 519):

- zapewnienie instrumentów do kontroli kosztów i oddziaływania na nie;
- dostarczenie metod służących do kontroli wyników i pomiaru rentowności;
- przygotowanie istotnych danych dla przeprowadzenia rachunków decyzyjnych.

Perspektywa procesowa rachunkowości wewnętrznej stanowi całościowy, strategiczny punkt widzenia. W centralnym punkcie jej zainteresowań znajdują się procesy gospodarcze.

Określenie charakterystycznych cech i celów systemu rachunku kosztów i wyników należy rozpocząć od zdefiniowania funkcji realizowanych w przedsiębiorstwie, a skończyć na odwzorowaniu jego procesów. Dwie perspektywy, które powinna uwzględniać rachunkowość zarządcza przedsiębiorstwa, obrazuje w sposób uproszczony rysunek 4.9.

Zgodny z procesami rachunek kosztów krańcowych nie jest jedynie rozwinięciem rachunku planowanych kosztów krańcowych, lecz sposobem opisu funkcji i procesów, który może pozwolić na zastosowanie w przedsiębiorstwie jednocześnie określonej odmiany rachunku kosztów częściowych i rachunku kosztów uwzględniającego procesy. Zdaniem H. Müllera, wszystkie systemy rachunku kosztów opierają się na tych samych danych o ilościowych przepływach świadczeń, a różnice między nimi sprowadzają się do wyceny tych przepływów (Schweitzer, Küpper, 2003, s. 521). Zgodny

Procesy gospodarcze – integracja

Procesy – punkt widzenia zorientowany na procesy	Opracowanie zamówień klientów	Zaopatrzenie	Produkcja seryjna	Produkcja procesowa	Produkcja jednostkowa	Badania i rozwój	Sprzedaz produkcji seryjnej/procesowej	Konserwacja	Planowanie w przedsiębiorstwie
Księgowość rzeczowa		•	•	•	•	•	•	•	•
Gospodarowanie urządzeniami		•	•	•	•	•		•	•
Rozliczenie materiałowe/za- rządzanie zapasami	•	•	•	•	•	•	•	•	•
Ewidencja zobowiązań	•	•		•	•	•		•	
Podmiotowy obrachunek kosztów	•	•	•	•			•	•	•
Kalkulacja wstępna/kalku- lacja planowana	•		•	•	•		•	•	•
Kalkulacja wynikowa/Roz- liczanie produkcji			•	•	•				
Rachunek marży na pokrycie	•			•	•		•		•
Okresowy, przedmiotowy rachunek kosztów	•		•	•	•		•		•
Fakturowanie	•			•	•		•		
Ewidencja należności	•			•	•		•		
Rachunki planistyczne/ symulacje	•	•	•	•	•	•	•	•	•

Funkcje – Integracja

Rys. 4.9. Podział na funkcje i procesy według koncepcji H. Müllera Źródło: Schweitzer, Küpper (2003), s. 520

z procesami GPK ma być odpowiednią platformą informacyjną dla wyceny przepływów rzeczowych, według zasad przewidzianych w różnych systemach rachunku kosztów i wyników, umożliwiając zarówno funkcjonalne, jak i procesowe ujmowanie kosztów działalności przedsiębiorstwa. Realizacja koncepcji H. Müllera wymaga scalenia obydwu perspektyw informacyjnych poprzez zastosowanie zintegrowanego informatycznego programu zarządzania, typu system SAP R/3.

4.4.3. Integracja rachunku kosztów działań (procesów) z rachunkiem kosztów zmiennych

W celu dostarczania istotnych informacji, ułatwiających podejmowanie decyzji przez menedżerów współczesnych przedsiębiorstw, są realizowane projekty łączenia rozwiązań z zakresu rachunkowości zarządczej, powstałych w różnych okresach i zastosowanych w przedsiębiorstwach w różnych miejscach na świecie. Przykładem innowacyjnego rozwiązania jest zintegrowany system rachunku kosztów IKE, w którym połączono koncepcję amerykańskiego rachunku kosztów działań (lub niemiecką wersję, zwaną rachunkiem kosztów procesów) z niemieckim rachunkiem planowanych kosztów krańcowych (GPK).

Integracja tych dwóch systemów jest potwierdzeniem słuszności koncepcji H. Müllera, której istota była przedstawiona w poprzednim punkcie rozdziału. Nowy system rachunku kosztów pozwala na odwzorowanie zarówno bezpośrednich, jak i pośrednich sfer działalności przedsiębiorstwa za pomocą jednolitego rachunku oraz zapewnia dostarczanie kompletnych danych dla potrzeb zarządzania procesami w przedsiębiorstwie.

Jak już wzmiankowano, GPK jest systemem rachunku kosztów zmiennych, który wymaga elastycznego planowania kosztów, a następnie ewidencjonowania i rozliczania kosztów faktycznych dla dużej liczby centrów kosztów wyodrębnionych w przedsiębiorstwie, zwłaszcza w sferze bezpośrednio związanej z działalnością wytwórczą. P. A. Sharman (2003, s. 32) podkreśla, że konfiguracja centrów (stanowisk) kosztów w GPK jest bardzo podobna do centrów działań występujących w rachunku ABC, z tym że polem widzenia stanowisk kosztów są zasoby, a nie działania. Jeśli w rachunku GPK nastąpi zaprojektowanie stanowisk kosztów, tak aby każde z nich obejmowało jednorodne działanie z odpowiednio ustalonym jednym czynnikiem powodującym koszty, to wtedy stanowiska kosztów (typu działań) mają taki sam charakter, jak działania w rachunku ABC.

System GPK różni się od rachunku ABC tym, że w zakres rachunku kosztów GPK jest włączony mechanizm elastycznego budżetowania kosztów i sporządzania sprawozdań wewnętrznych o kosztach i marżach na pokrycie oraz o odchyleniach. Rachunek kosztów działań ustala zaś koszty działań i produktów. Budżetowanie kosztów działań jest elementem systemu zarządzania na podstawie działań (ABM).

System GPK jest najskuteczniejszy w jednostkach produkcyjnych i usługowych, charakteryzujących się zrutynizowanymi i powtarzalnymi operacjami (Sharman, 2003, s. 31). Celem jego zastosowania w przedsiębiorstwach niemieckiego obszaru językowego było wsparcie kierowników przy podejmowaniu decyzji operacyjnych. Postęp w dziedzinie technologii

informatycznej przyczynił się do usprawnienia i przyspieszenia wykonania procedur obliczeniowych, sprawozdawczych i analitycznych przewidzianych w tym rachunku.

W połowie lat osiemdziesiątych firma SAP, światowej klasy dostawca oprogramowania, włączyła do swojego zintegrowanego programu informatycznego moduł Controlling (CO), oparty na zasadach rachunku planowanych kosztów krańcowych. Stało się to dzięki wieloletniej współpracy z jednostką konsultingową Plauta, która od lat pięćdziesiątych wdrożyła rachunek GPK w setkach niemieckich przedsiębiorstw. Niestety, większości amerykańskich przedsiębiorstw, które zainwestowały miliony dolarów w oprogramowanie firmy SAP, nie udało się w pełni wykorzystać możliwości modułu CO. Przyczyną tego faktu było zastosowanie w tym module zasad i procedur rachunku kosztów odmiennych od uwzględnianych w rachunku kosztów działań, który stawał się coraz bardziej popularny w amerykańskich przedsiębiorstwach. Firma SAP rozpoczęła prace nad włączeniem procedur rachunku kosztów procesów do modułu CO swojego zintegrowanego programu informatycznego, korzystając ze współpracy z firmami konsultingowymi (m. in. z Grupy Plauta) oraz doświadczonymi pracownikami naukowymi.

Duże znaczenie dla rozwoju rachunku GPK, a następnie jego integracji z rachunkiem kosztów procesów miało wdrożenie GPK w przedsiębiorstwie poczty w Niemczech, Bundes Post, a następnie w wielu innych dużych jednostkach usługowych, np. w bankach. Ostatnio¹⁵ przedsiębiorstwo Deutsche Telekom (DT), wydzielone w 1989 r. z Bundes Post, połączyło rachunek kosztów procesów z rachunkiem planowanych kosztów krańcowych (GPK). System GPK stosowany dotychczas w tej firmie nie zapewniał właściwego ustalania kosztów wydziałów pomocniczych oraz prowadził do zróżnicowanych interpretacji wyników oddziałów przedsiębiorstwa ze względu na pewne niekonsekwencje w sposobie jego wdrożenia w części tych podmiotów.

Celami innowacyjnego rozwiązania, nazwanego Zintegrowanym Systemem Kosztów i Rachunkowości (IKE), były następujące zadania (Sharman, Vikas, 2004, s. 33–34):

- 1) zintegrowanie za pomocą systemu SAP R/3 indywidualnych, dotychczas funkcjonujących oddzielnie, rozwiązań dotyczących: podmiotowego rachunku kosztów, rachunku kosztów według struktury działań (procesów), kalkulacji kosztów produktów, rachunku zysków i strat;

- 2) połączenie szczegółowego ujęcia procesów i działań z operacyjnymi, ilościowymi danymi oraz informacjami finansowymi dla ułatwienia sporządzania sprawozdań, planowania i sterowania kosztami oraz wynikami w sposób zintegrowany na wszystkich szczeblach kierowniczych;

¹⁵ Wdrożenie omawianego systemu zakończono na początku 2004 r., a faza projektowania i implementacji trwała około 27 miesięcy (Sharman, Vikas, 2004, s. 34).

3) zharmonizowanie – tak bardzo, jak tylko jest to możliwe – wewnętrznych informacji rachunkowości zarządczej (controllingu) z informacjami finansowymi, przedstawianymi użytkownikom zewnętrznym, w celu dostarczenia danych dla sprawozdawczości finansowej;

4) spełnienie wymogów obowiązkowej sprawozdawczości zewnętrznej;

5) zapewnienie szybkiego obiegu informacji odnoszących się do kosztów produktów oraz opłacalności sprzedaży określonym klientom;

6) dokonywanie szybkich miesięcznych, kwartalnych i rocznych zamknięć księgowych;

7) zapewnienie całemu personelowi wspólnego, przyjaznego dla użytkownika interfejsu.

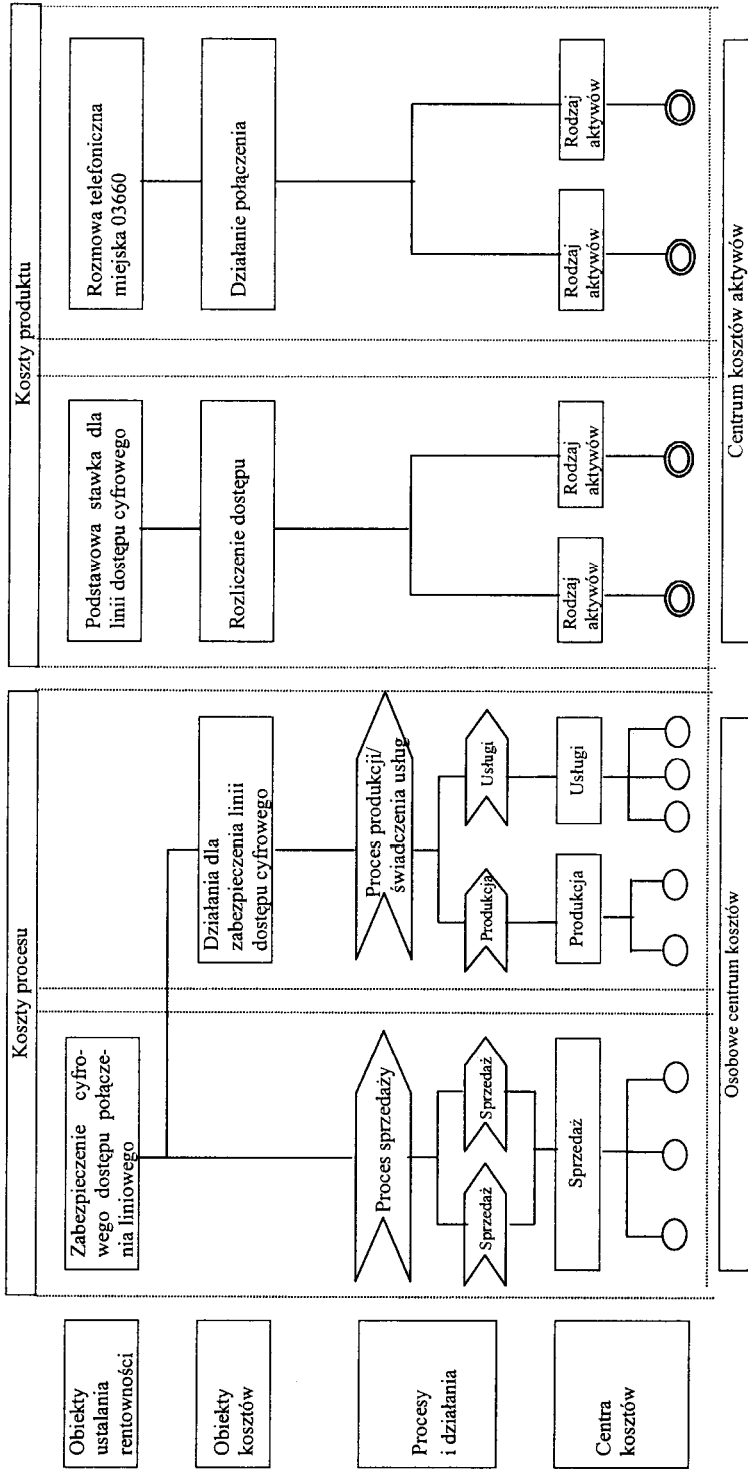
Należy podkreślić, że implementacja tego innowacyjnego rozwiązania w zakresie rachunkowości zarządczej (controllingu) stanowiła ogromne przedsięwzięcie, gdyż dotyczyła systemu telefonicznego firmy DT, obejmującego cały obszar Niemiec i służącego około 40 mln klientów. Modułem Controlling (CO) systemu SAP R/3 w Deutsche Telecom objęto około 120 tys. pracowników, zatrudnionych w 40 tys. centrów kosztów, składających się na około 200 centrów zysku.

Wdrożenie zintegrowanego systemu IKE wiązało się z zastosowaniem modelowania operacyjnego w odniesieniu do wszystkich wydziałów i centrów kosztów przedsiębiorstwa DT. Opracowane modele zostały oparte na matematycznych funkcjach oraz relacjach między zasobami centrów kosztów, procesami, działaniami a obiektami, takimi jak: produkty i klienci. Zintegrowanie kosztu standardowego na jednostkę i ścisłe przestrzeganie zasad rachunku ABC typu „ciągnionego” (*pull*)¹⁶ umożliwiły monitorowanie wyników, porównywanie kosztów faktycznych z planowanymi oraz ustalanie odchyień kosztów z tytułu ilości zużycia.

Zintegrowany system IKE, zilustrowany na rysunku 4.10, zapewnia firmie DT wiele korzyści (Sharman, Vikas, 2004, s. 34–35):

- system ten zastąpił dużą liczbę oddzielnych systemów, które były źródłem często sprzecznych informacji, wywołujących nieporozumienia między kierownikami; zapewnia on sporządzenie rachunku zysków i strat, uwzględniającego strukturę produktów i klientów, spójnego z wielowymiarową sprawozdawczością kluczowych informacji przy wykorzystaniu technologii OLAP (analitycznego przetwarzania w czasie rzeczywistym);

¹⁶ W rachunku kosztów działań typu „ciągnionego” kalkuluje się – na podstawie relacji ilościowych – zapotrzebowanie na zasoby konieczne do realizacji procesów oraz ilość czynników wpływających na koszty tych procesów. Natomiast w rachunku kosztów działań typu „popychanego” (*push*) alokuje się koszty na działania, a następnie rozlicza się koszty działań na obiekty przy zastosowaniu faktycznych wielkości działań (Sharman, 2003, s. 35; Sharman, Vikas, 2004, s. 34).



Rys. 4.10. Zintegrowany projekt w Deutsche Telekom: powiązania struktury zasobów, działań, procesów i obiektów kosztów. Źródło: na podstawie: Sharma, Vikas (2004), s. 34, a także informacji i pozwolenia z Deutsche Telekom T-COM.

- połączono rachunek planowanych kosztów krańcowych z rachunkiem kosztów procesów w jeden nowy system rachunku kosztów;
- marża na pokrycie jest ustalana na skutek powiązania informacji o kosztach ewidencjonowanych na kontach z danymi ilościowymi, pochodzącymi z modułów operacyjnych i źródeł danych;
- dostarczając jednolitych informacji wszystkim użytkownikom na wszystkich szczeblach decyzyjnych w przedsiębiorstwie, system przyczynia się do kształtowania wspólnego języka w całym przedsiębiorstwie, ułatwia komunikowanie się pracowników i zwiększa ich wzajemne zaufanie;
- informacje dostarczane przez system identyfikują możliwości redukcji kosztów i przeprojektowania procesów, dzięki analizie kosztów działań i procesów dokonywanej w centrach kosztów.

Innowacyjne rozwiązanie w dziedzinie rachunkowości zarządczej w firmie DT (możliwe dzięki wykorzystaniu najnowszej technologii informatycznej) potwierdza, że integracja różnych metod rachunkowości zarządczej nie jest tylko pomysłem teoretycznym, lecz faktem występującym w praktyce. System IKE, inkorporujący dobre aspekty rachunków ABC i GPK, dostarcza wielowymiarowych informacji potrzebnych zarówno do bieżącego podejmowania decyzji, jak i do zarządzania strategicznego.

Zastosowanie takiego typu złożonego systemu wymaga nie tylko poniesienia dużych nakładów finansowych przez jednostkę gospodarczą, lecz także posiadania przez specjalistów ds. rachunkowości zarządczej gruntownej wiedzy na temat systemów rachunku kosztów, a przez kierowników – pełnej świadomości możliwości, uwarunkowań oraz korzyści z wdrożenia i stosowania systemu.

4.4.4. *Time-Driven ABC*: nowe podejście do rachunku kosztów działań w świetle czynników warunkujących pomyślność wdrożenia ABC

Szereg badań empirycznych potwierdza, że rachunek kosztów działań zyskał znaczne, choć zróżnicowane zainteresowanie w praktyce w różnych krajach, co dokładniej przedstawiono w ostatnim punkcie tego rozdziału. Wyniki badań wskazują, że występują istotne różnice w stopniu, z jakim jednostkom gospodarczym udało się osiągnąć sukces we wdrożeniu rachunku kosztów działań lub innych metod opartych na działaniach (np.: analiza działań, analiza kosztów działań, analiza rentowności przy zastosowaniu danych z rachunku ABC), a także informują o licznych przypadkach rezygnacji ze stosowania tych innowacji po pewnym czasie od ich wdrożenia.

Z implementacją rachunku kosztów działań wiąże się wiele czynników mających wpływ na sukces lub porażkę w jego wdrożeniu i stosowaniu. Czynniki i problemy towarzyszące implementacji systemów ABC stanowiły

dotychczas temat wielu rozważań teoretycznych i badań empirycznych (np.: Cooper i in., 1992; Cobb i in., 1992; Argyris, Kaplan, 1994; Shields, 1995; Friedman, Lyne, 1998; Gosselin, 1997; Brewer, 1998; Nair, 1999; Baird i in., 2004).

Dokonana analiza tych rozważań oraz opisu wyników badań daje autorce podstawę do ujęcia różnorodnych zmiennych, warunkujących stopień efektywności wdrożenia systemów ABC w sześć następujących grup czynników:

1) związane ze złożonością struktury („architekturą”) rachunku kosztów działań;

2) techniczne (typ i poziom technologicznego zaawansowania oprogramowania informatycznego do realizacji rachunku kosztów działań);

3) organizacyjne (np. wielkość przedsiębiorstwa, rodzaj struktury organizacyjnej, typ strategii realizowanej przez przedsiębiorstwo, stopień powiązania systemu ABC ze strategią);

4) ekonomiczne (koszty opracowania projektu, wdrożenia i stosowania, dostępne zasoby finansowe i ludzkie w przedsiębiorstwie);

5) behawioralne (jak: wsparcie przez zarząd jednostki, poziom wiedzy pracowników o ABC i ich postawa wobec zmian, skład zespołu promującego i odpowiedzialnego za wdrożenie rachunku);

6) kulturowe (kultura organizacyjna przedsiębiorstwa i kultura narodowa, w ramach której ono funkcjonuje).

Duże znaczenie dla wyspecyfikowania oraz zbadania czynników i problemów wdrożeniowych mają ustalenia koncepcyjne, dotyczące implementacji systemów zarządzania kosztami, odnoszące się również do rachunku kosztów działań, opracowane w 1989 r. przez M. D. Shieldsa i S. M. Younga. Ich podstawę tworzy założenie, że nowe rozwiązania w zakresie systemu zarządzania i rachunku ABC nie stanowią innowacji technicznych (takich, jak np. nowa maszyna), lecz są one innowacjami administracyjnymi. Decyzje o implementacji w przedsiębiorstwie innowacji administracyjnych są zaś w większym stopniu determinowane zmiennymi behawioralnymi i organizacyjnymi, a w przypadku innowacji technicznych – głównie uwarunkowaniami technicznymi i ekonomicznymi (Shields, 1995, s. 149).

Badania empiryczne ankietowe i w formie studiów przypadków (np.: Cooper i in., 1992; Argyris, Kaplan, 1994; Shields, 1995; Friedman, Lyne, 1998) dowodzą, że firmy, które nie osiągnęły odpowiednich korzyści z wdrożenia systemu ABC albo odstąpiły od jego stosowania, traktowały rachunek kosztów działań jako innowację techniczną, skupiając się zbyt silnie na sprawach projektu systemu i oprogramowania informatycznego, służącego do jego realizacji. Shields (1995, s. 149) podkreśla, że osiągnięcie „elegancji” systemu ABC z punktu widzenia jego architektury i oprogramowania jest niewystarczające dla ogólnego i długookresowego powodzenia we wdrożeniu i użytkowaniu tego systemu. Największe znaczenie w tym względzie mają bowiem czynniki organizacyjne i behawioralne. Wniosek ten jest spójny

z poglądami innych autorów, którzy analizowali przyczyny niepowodzenia implementacji systemu ABC i metody zarządzania na podstawie działań.

Na przykład, C. Argyris i R. S. Kaplan (1994) objaśniali sukces implementacji ABC poprzez model behawioralny, umożliwiający ustalenie, dlaczego pracownicy są przeciwni innowacyjnym rozwiązaniom w zakresie rachunkowości zarządczej. Autorzy ci podkreślają, iż w celu pokonania oporu pracowników konieczne jest podjęcie takich działań, jak: naświetlenie korzyści, jakie mogą zostać osiągnięte na skutek zastosowania ABC, stworzenie atmosfery silnego wewnętrznego zaangażowania w opracowanie projektu systemu i jego implementację oraz pozyskanie wsparcia zarządu przedsiębiorstwa dla tego przedsięwzięcia.

Zgodnie z opinią P. C. Brewera (1998, s. 243), o powodzeniu zastosowania systemu ABC przesądza spełnienie dwóch warunków:

1) konieczność poznania przez zarząd socjotechnicznego kontekstu rachunku kosztów działań, a także uwzględnienia i wyeliminowania defensywnych zachowań pracowników oraz ich przyzwyczajzeń (rutyny);

2) potrzeba faktycznego wykorzystania informacji z systemu ABC do podejmowania decyzji przez kierowników jednostki gospodarczej.

Na podstawie wyników badań ankietowych, uzyskanych ze 161 strategicznych jednostek biznesowych kanadyjskich przedsiębiorstw produkcyjnych, M. Gosselin (1997) ustalił, że rodzaj strategii oraz typ struktury organizacyjnej jednostki mają wpływ na zastosowanie rachunku kosztów działań i innych podejść do zarządzania działaniami (tj. analizy działań i analizy kosztów działań). Jednostki, które były zaliczone z punktu widzenia rodzaju strategii do poszukiwaczy, w większym stopniu akceptowały i wdrażały te innowacyjne rozwiązania niż przedsiębiorstwa zakwalifikowane do grupy obrońców¹⁷. Autor ten wykazał również, że organizacje organiczne stosują przede

¹⁷ M. Gosselin (1997) nawiązał do typologii strategii, opracowanej przez R. M. Milesa i C. C. Snowa (1978), którzy wyróżnili cztery typy strategii organizacji, uwzględniając stopień, w jakim zmieniają one swoje produkty i rynki zbytu, a zatem zakres i strukturę dziedziny działalności. Strategie te są realizowane przez przedsiębiorstwa nazwane: poszukiwaczami (*prospectors*), obrońcami (*defenders*), analizującymi (*analyzers*) i reagującymi (*reactors*). Poszukiwaczami są podmioty, które charakteryzują się dużym dynamizmem w poszukiwaniu nowych możliwości rynkowych, projektowaniu i produkowaniu nowych produktów, co następuje dzięki wysokim inwestycjom w badania i rozwój oraz intensywnej pracy zespołowej zatrudnionych. Tego typu organizacje są zazwyczaj innowatorami, kreującymi zmiany w poszczególnych branżach. Obrońcy realizują zupełnie inną strategię niż poszukiwacze. Działają oni w wąskiej dziedzinie rynkowej, charakteryzuje ich duży wolumen produkcji wyrobów o niewielkim zróżnicowaniu asortymentowym oraz stosowanie agresywnych sposobów konkurencji za pomocą cen, jakości i metod obsługi klientów. Obrońcy w niewielkim stopniu angażują się w rozwój nowych produktów i rynku zbytu, a przykładają dużą uwagę do wzrostu wydajności wykonywanych operacji. Przedsiębiorstwa zaliczane do grupy analizujących realizują strategię pośrednią między poszukiwaczami a obrońcami. Jednostki nazwane reagującymi nie działają zgodnie z uświadamianą strategią. Są one postrzegane jako dysfunkcyjny typ organizacji.

wszystkim analizę działań i analizę kosztów działań, a organizacje mechanistyczne¹⁸ mają większy sukces we wdrożeniu rachunku kosztów działań. Jednostki, stosujące rachunek ABC, charakteryzowały się większą centralizacją, formalizacją i wyższym poziomem pionowego zróżnicowania niż jednostki, które wdrożyły inne podejścia do zarządzania oparte na działaniach.

W świetle wyników prac badawczych, zrealizowanych przez B. Brewera (1998) oraz Bairda i in. (2004), na zakres i cele, a w konsekwencji na efektywność zastosowania systemów ABC i innych metod opartych na działaniach, mogą oddziaływać również czynniki związane z kulturą organizacji (podejście do innowacji, orientacja na rezultaty, kontrola ścisła czy luźna) i kulturą narodową, w ramach której działa przedsiębiorstwo wdrażające te metody.

Reasumując przytoczone opinie, należy stwierdzić, że bardzo duże znaczenie dla stopnia efektywności implementacji rachunku kosztów działań mają uwarunkowania o charakterze behawioralnym i organizacyjnym, do których Shields i Young w szczególności zaliczyli (Shields, 1995, s. 150):

- 1) poparcie zmiany rachunku kosztów przez zarząd jednostki;
- 2) powiązanie systemu zarządzania kosztami ze strategią konkurencji firmy;
- 3) integrację rachunku z pomiarem i oceną wyników działalności jednostki oraz systemem wynagrodzeń;
- 4) wystarczające zasoby w przedsiębiorstwie (np.: czas pracowników, środki finansowe);
- 5) przeprowadzenie szkoleń dla pracowników, które dotyczą projektowania, wdrożenia i stosowania nowego rozwiązania;
- 6) przypisanie systemu i odpowiedzialności za jego wdrożenie nie do działu rachunkowości¹⁹;
- 7) osiągnięcie zgody w jednostce na temat jasności i jednoznaczności celów systemu.

¹⁸ W zależności od typu otoczenia, w jakim działają przedsiębiorstwa, T. Burns i G. M. Stalker wyróżnili w latach sześćdziesiątych XX w. dwa modele zarządzania – mechanistyczny i organiczny. Pierwszy jest właściwy dla jednostek gospodarczych, działających w relatywnie stałych warunkach, drugi zaś jest typowy dla jednostek funkcjonujących w zmieniającym się otoczeniu (zob. szerzej np. Bielski, 2002, s. 132–135). Terminy „mechanistyczne” i „organiczne” są więc stosowane dla rozróżnienia dwóch typów struktur organizacyjnych i dwóch różnych stylów zarządzania zależnych od określonego kontekstu środowiskowego (Jeżak, 2004, s. 147). Przedsiębiorstwa zaliczane do mechanistycznych działają według wizji organizacji jako celowego systemu sztucznego i według strategii systemu zamkniętego. Model organiczny odpowiada koncepcji organizacji jako systemu otwartego, zachowującego się rozmyślnie, co ułatwia przedsiębiorstwu adaptację do zmian w otoczeniu, absorpcję nowych technologii oraz rozwój innowacyjnych technologii w samym przedsiębiorstwie (Bielski, 2002, s. 133).

¹⁹ Warunek ten wynika – jak się wydaje – z niechęci części pracowników przedsiębiorstw do spraw i osób zatrudnionych w dziale rachunkowości, nierozumianych i niesłusznie uznawanych za mało przydatne.

Wymienione czynniki organizacyjne i behawioralne są pochodną istoty i znacznej złożoności struktury rachunku kosztu działań. Architektura systemów ABC w przypadku dużych i złożonych jednostek gospodarczych (pod względem organizacji, zróżnicowania rodzaju działalności, struktury produkcji, lokalizacji zakładów itd.) może charakteryzować się bardzo dużym stopniem skomplikowania. Mimo wystąpienia nawet sprzyjających uwarunkowań typu organizacyjnego i behawioralnego, w takich przypadkach może okazać się, iż wdrożony system ABC jest zbyt trudny i kosztowny, pochłaniający nadmierną ilość czasu wielu pracowników i wywołujący ich niezadowolenie, powodujący, że koszty jego wdrożenia i stosowania przewyższają korzyści z podejmowania decyzji na podstawie informacji, których dostarcza.

W celu przeciwdziałania rezygnacji z rachunku kosztów działań przez jednostki gospodarcze, R. S. Kaplan i S. R. Anderson (2004) zaproponowali nowe podejście do tego rachunku, nazwane *Time-Driven ABC*, tj. „sterowany czasem” rachunek kosztów działań. Ma ono pokonać trudności towarzyszące implementacji systemów ABC na dużą skalę na skutek zmiany sposobu pozyskania danych o czasie wykonywania działań i modyfikacji procedury kalkulacji kosztów. Nowe podejście dotyczy przede wszystkim tych działań, których rozmiary są wyrażane za pomocą miar czasowych.

Kaplan i Anderson objaśnili nowy wariant rachunku ABC przy wykorzystaniu przykładu liczbowego, dotyczącego działań wykonywanych w dziale obsługi klienta. W klasycznym rachunku ABC procent czasu wykorzystywanego na realizację działań w danym podmiocie jest ustalany na podstawie informacji przekazywanych przez pracowników o czasie przeznaczonym albo przewidywanym na wykonanie poszczególnych rodzajów działań w danym okresie (zob. tabela 4.5).

Tabela 4.5. Ustalenie stawek kosztów według klasycznego rachunku kosztów działań dla działu obsługi klienta

Rodzaj działania	Procent wykorzystanego czasu	Przypisane koszty (\$)	Wielkość działania	Stawka kosztów
1. Przetwarzanie zamówień	70	392 000	49 000 zleceń	8 \$ na zamówienie
2. Rozpatrywanie reklamacji	10	56 000	1 400 reklamacji	40 \$ na reklamację
3. Przeprowadzanie kontroli zdolności płatniczej klienta	20	112 000	2 500 kontroli	44,80 \$ na kontrolę
Razem	100	560 000	x	x

Źródło: Kaplan, Anderson (2004), s. 132.

W klasycznym rachunku ABC oblicza się stawki kosztów nośników działań, za pomocą których następuje rozliczenie kosztów pośrednich (w tym przypadku działu obsługi klienta) na określone produkty lub klientów, w stosunku do stopnia zaabsorbowania poszczególnych działań na rzecz określonych produktów lub klientów.

Kaplan i Anderson (2004, s. 132) zaproponowali nowy wariant rachunku ABC nie tylko z powodów już wymienionych, ale także w związku ze słabo zauważalnym, lecz poważnym problemem powstającym podczas określania przez pracowników czasu przeznaczanego na działania, które wykonują. Bardzo rzadko pracownicy wskazują, że pewną część ich czasu pracy stanowi czas niewykorzystany lub beżużyteczny. Stawki kosztów, przypadające na jednostkę miary działania (na tzw. nośnik kosztów działania), są obliczone przy założeniu, że są wykorzystywane w pełni zdolności operacyjne działań. Jeśli faktyczne wykorzystanie zdolności operacyjnych jest znacznie niższe od pełnych zdolności, to stawki są obliczane na zbyt wysokim poziomie²⁰.

Rachunek kosztów działań „sterowany czasem” pozwala uwzględnić zagadnienie faktycznego wykorzystania praktycznych zdolności operacyjnych podmiotu, a jednocześnie stanowi prostsze rozwiązanie w stosunku do klasycznego rachunku ABC. Według nowego podejścia, kierownicy szacują zapotrzebowanie na zasoby podmiotu, wymagane przez każdą transakcję, produkt lub klienta, zamiast najpierw przypisywać koszty działań na produkty lub klientów. Dla każdego typu zasobu należy oszacować dwa parametry:

- 1) koszty na jednostkę czasu dostarczenia zdolności operacyjnej zasobu;
- 2) liczbę jednostek wykorzystania zasobu przez produkt lub klienta.

Kierownicy poszczególnych podmiotów, w których są realizowane określone działania, szacują najpierw praktyczną zdolność operacyjną dostarczonych zasobów jako procent ich zdolności teoretycznej. Zakładają oni, że praktyczna zdolność wynosi np. 80–85% pełnej zdolności teoretycznej. Jeśli maszyna jest dostępna do wykorzystania w tygodniu przez 40 godzin, to jej praktyczna zdolność wynosi 32–34 godziny tygodniowo. Praktyczna zdolność operacyjna zasobu może zostać ustalona także na podstawie przeglądu stopnia wykorzystania zdolności w analogicznych okresach w przeszłości i poprzez wybranie okresu, w którym wykonano największą liczbę zamówień bez nadmiernych opóźnień, niskiej jakości produktów i nadgodzin.

Autorzy podkreślają, że bez względu na przyjęty sposób oszacowania praktycznej zdolności zasobu, nie należy dążyć do bezwzględnej precyzji w określeniu tej wielkości; wystarczy przybliżone oszacowanie tego poziomu.

²⁰ Na przykład, przy wykorzystaniu 80% zdolności operacyjnych stawki są za wysokie o 25%, a przy 67% o 50% (co ustala się w wyniku obliczenia odwrotności procentu wykorzystania zdolności, tj. $1 : 0,8 = 1,25$; $1 : 0,67 = 1,5$).

W analizowanym przykładzie dotyczącym działu obsługi klienta przyjęto, iż zatrudnia się tu 28 osób, pracujących 8 godzin dziennie. Teoretyczna zdolność operacyjna każdego pracownika wynosi około 10 560 minut w miesiącu i 31 680 minut w kwartale. Jeśli praktyczną zdolność stanowi 80% zdolności teoretycznej, to wynosi ona w kwartale 25 000 minut dla każdego pracownika i 700 000 minut dla wszystkich pracowników działu²¹. Koszty poniesione w kwartale w analizowanym dziale wyniosły ogółem 560 000 \$, toteż koszt pośredni na minutę dostarczenia zdolności zasobu (pracy pracownika działu) wynosi 0,80 \$.

Następnym zadaniem kierowników jest określenie, ile czasu potrzeba na wykonanie jednostki każdego rodzaju działania w danym podmiocie. Czynią to na podstawie bezpośrednich obserwacji lub wywiadu z pracownikami wykonującymi działania. W analizowanym przykładzie oszacowano, że przetwarzanie jednego zamówienia zajmuje 8 minut, załatwienie reklamacji 44 minuty, a sprawdzenie zdolności płatniczej klienta 50 min.

W nowym podejściu do rachunku ABC stawki kosztów nośników działań są obliczane jako iloczyn kosztów jednej minuty dostarczenia zdolności zasobu (0,80 \$/min) i jednostkowego czasu wykonania poszczególnych działań. Koszt jednostkowy przetworzenia zlecenia wynosi zatem 6,40 \$ (0,80 × 8 min), załatwienia reklamacji 35,20 \$ (0,80 × 44 min), a sprawdzenia zdolności płatniczej klienta 40 \$ (0,80 × 50 min). Tak jak w klasycznym rachunku ABC, stawki te mogą być zastosowane do przypisania kosztów poszczególnych działań do klientów (lub ich grup), którzy wymagają wykonania określonej liczby działań. Obliczone stawki są niższe od ustalonych przy zastosowaniu klasycznej metody ABC, czego przyczyną jest niepełne wykorzystanie praktycznej zdolności zasobów dostarczonych w okresie kwartału.

Zrozumienie wpływu praktycznej zdolności zasobu i stopnia jej wykorzystania na koszty poszczególnych działań ułatwia zestawienie wyników obliczeń, zamieszczone w tabeli 4.6.

Analiza obliczonych wielkości ilościowych i kosztów ujawnia, że w kwartale wykorzystano tylko około 83% (578 600 min : 700 000 min × 100% = 82,6%) praktycznych zdolności zasobów dostarczanych w ciągu kwartału, czyli 83% praktycznych zdolności zużyto na wykonanie produktywnej pracy. Z tego powodu produkty lub klienci powinni być obciążeni 83% całkowitych kosztów poniesionych w dziale obsługi klienta.

²¹ Zdolność operacyjna większości zasobów jest mierzona w postaci ich dostępności czasowej, lecz nowe podejście do rachunku ABC umożliwia określenie zdolności operacyjnej niektórych zasobów przy użyciu innych jednostek, np. zdolność operacyjną hurtowni lub samochodu ciężarowego można wyrazić za pomocą dostępności powierzchni.

Tabela 4.6. Wpływ praktycznej zdolności operacyjnej na koszty działań

Działania	Czas jednostkowy działania (w min)	Liczba działań w I kwartale	Całkowity czas działania w I kwartale (w min)	Całkowite koszty działania (w \$)
(1)	(2)	(3)	(4) = (2) × (3)	(5)
1. Przetwarzanie zamówień	8	49 000 zamówień	392 000	331 600
2. Załatwianie reklamacji	44	1 400 reklamacji	61 600	49 280
3. Sprawdzanie zdolności płatniczej klienta	50	2 500 sprawdzeń	125 000	100 000
Razem			578 600	462 880

Źródło: Kaplan, Anderson (2004), s. 134.

Podział czasu pracy pracowników działu na trzy działania (tabela 4.5), według klasycznego rachunku ABC (w proporcji 70%, 10% i 20%), nie uwzględniał faktu wystąpienia niepełnego wykorzystania praktycznych zdolności operacyjnych w badanym okresie. Kalkulacja kosztów zasobu na jednostkę jego praktycznej zdolności operacyjnej, według nowego podejścia ABC, sprawia, że stawki kosztów działań dostarczają bardziej odpowiednich sygnałów o kosztach efektywności działań. Przebieg kalkulacji kosztów działań w dziale obsługi klienta w drugim kwartale według podejścia *Time-Driven ABC* przedstawia tabela 4.7.

Tabela 4.7. Kalkulacja kosztów działań według podejścia *Time-Driven ABC*

Działania	Liczba działań w II kwartale	Czas jednostkowy działania (w min)	Całkowity wykorzystany czas (w min)	Stawka kosztów nośnika działania	Całkowite koszty działania (w \$)
(1)	(2)	(3)	(4) = (2) × (3)	(5)	(6) = (2) × (5)
1. Przetwarzanie zamówień	51 000 zamówień	8	408 000	6,40 \$	326 400
2. Załatwianie reklamacji	1 150 reklamacji	44	50 600	35,20 \$	40 480
3. Sprawdzanie zdolności płatniczej klienta	2 700 sprawdzeń	50	135 000	40 \$	108 000
Razem zużycie			593 600		474 880
Całkowita praktyczna zdolność operacyjna			700 000		560 000
Niewykorzystana praktyczna zdolność operacyjna			106 400		85 120

Źródło: Kaplan, Anderson (2004), s. 135.

Obliczenia w tabeli 4.7 dotyczą liczby działań działu obsługi klienta w następnym kwartale. Wyniki kalkulacji kosztów tych działań ujawniają, że przedsiębiorstwo dostarczyło w tym okresie 700 000 minut praktycznej zdolności operacyjnej zasobu tego działu, z których 12,16% nie zostało wykorzystanych (106 400 minut), co wyceniono na 85 120 S. Koszty niewykorzystanej zdolności operacyjnej stanowią koszty okresu, którymi należy obciążyć wynik finansowy w kwartale ich poniesienia.

Sporządzanie i okresowe przedstawianie kierownikom (np. co miesiąc) raportu o poniesionych kosztach i wykorzystaniu praktycznej zdolności operacyjnej w danym podmiocie stwarza im podstawę informacyjną do poznania kosztów nieużytych zasobów, rozważenia decyzji o tym, czy i w jaki sposób należy obniżyć te koszty w następnych okresach. Tego typu informacje mogą w pewnych przypadkach powstrzymać planowane decyzje kierowników o rozszerzaniu zdolności operacyjnych określonego zakładu lub działu przedsiębiorstwa.

Kaplan i Anderson (2004, s. 134) przekonują, iż kierownicy mogą łatwo uaktualniać swoje systemy rachunku kosztów działań „sterowane czasem” w przypadku wystąpienia zmian warunków operacyjnych, np. wzrostu liczby działań w podmiocie. Mogą oni też łatwo zweryfikować stawki kosztów poszczególnych działań.

Zmiana stawek może być wywoływana dwoma czynnikami:

- 1) zmianą cen (stawek płac) dostarczanych zasobów, co wpływa na koszty jednostki czasu dostarczonej praktycznej zdolności operacyjnej zasobu;
- 2) zmianą wydajności działania w konsekwencji stosowania metody ciągłego usprawniania, reengineeringu, wprowadzenia nowej technologii produkcji lub lepszej procedury wykonania działania.

Uaktualnienia systemu ABC „sterowanego czasem” należy zatem dokonywać wtedy, gdy wystąpią faktyczne przesłanki zmian, dzięki czemu system będzie odwzorowywać bieżące warunki operacyjne realizacji działań.

W przeanalizowanym przykładzie, w celu obliczenia kosztów działań i stawek kosztów, według nowego podejścia do rachunku ABC, przyjęto upraszczające założenie, że wszystkie zlecenia i rodzaje transakcji, wykonywane w dziale obsługi klienta, są takie same i wymagają takiej samej ilości czasu na dane działanie. Podejście to nie wymaga takiego uproszczenia, gdyż nie byłoby w pełni przydatne dla praktyki, w której określonego typu transakcje mogą wymagać zróżnicowanego czasu na ich realizację. W celu uwzględnienia w systemie ABC takich przypadków autorzy proponują zastosowanie „równań czasowych”.

Kierownicy określonych podmiotów zazwyczaj mogą ustalić, co powoduje, że określonego typu transakcje różnią się od standardowego ich wykonania. Zmienne powodujące ich zróżnicowanie są z reguły rejestrowane w systemach

informacyjnych przedsiębiorstwa. W celu objaśnienia zagadnienia Kaplan i Anderson (2004, s. 135) posłużyli się przykładem procesu opakowywania chemikaliów do wysyłki. Działanie to różni się w zależności od tego, jakim środkiem transportu są przewożone produkty. Transport lądowy wymaga standardowego opakowania produktu, a lotniczy – specjalnego, dodatkowego w stosunku do lądowego.

Zapakowanie produktu, spełniające standardowe wymagania, zajmuje 0,5 minuty. Na dodatkowe opakowanie potrzeba 6,5 minuty, a na wstawienie specjalnych opakowań do kontenera w przypadku transportu lotniczego – 2 minuty.

Oszacowanie czasu trwania poszczególnych czynności związanych z opakowaniem produktu w celu wysłania go drogą powietrzną pozwala kierownikowi łatwo określić czas trwania tego typu działania w minutach: czas opakowania = $0,5 + 6,5$ (gdy wymagane jest specjalne opakowanie) + 2 (jeśli wysyłka następuje drogą powietrzną).

Przedstawiony sposób opisu czasu trwania działania, różniącego się od standardowego sposobu jego realizacji, autorzy nazwali „równaniem czasowym”.

Opisane podejście do oszacowania czasu trwania zróżnicowanych działań danego typu może być wykorzystane w bardzo różnorodnych przypadkach. Jego zastosowanie wymaga gromadzenia danych o poszczególnych atrybutach realizowanych działań i operacji w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa. Jednostki gospodarcze, dysponujące systemami typu ERP, rejestrują szereg szczegółowych danych, które umożliwią stosunkowo szybkie oszacowanie czasu trwania określonych działań w stosunku do zróżnicowanych transakcji.

Zdaniem Kaplana i Andersona (2004, s. 135), dzięki takiemu rozwiązaniu, przyjętemu w rachunku ABC typu *Time-Driven*, można uwzględnić w systemie rachunku kosztów złożoność danej jednostki bardziej precyzyjnie i jednocześnie prościej niż jest to możliwe w konwencjonalnym rachunku ABC. W pierwotnym podejściu do ABC trzeba bowiem potraktować każdy wariant danego typu działania (zróżnicowany pod względem czasu) jako odrębne działanie, stanowiące obiekt ustalenia kosztów. Takie rozwiązanie prowadzi do rozbudowania systemu kalkulacji i wzrostu pracochłonności obliczeń.

Dla potwierdzenia przydatności i korzyści, jakie może przynieść nowe podejście do rachunku ABC, autorzy przedstawili rezultaty stosowania tego podejścia w kilku dużych jednostkach gospodarczych, spośród ponad 100 firm, którym pomogli wdrożyć je w ciągu 7 lat (Kaplan, Anderson, 2004, s. 136–138).

Za główną zaletę rachunku kosztów działań typu *Time-Driven* należy uznać fakt, że pozwala on wyeliminować trudności, występujące podczas implementacji i utrzymania klasycznego systemu ABC, które stanowiły

przyczynę rezygnacji z jego stosowania, zwłaszcza w jednostkach gospodarczych o bardzo dużej skali działalności. Autorzy uznają zaproponowane przez siebie podejście do ABC za charakteryzujące się przejrzystą metodologią oraz za łatwe do wdrożenia i aktualizacji. System rachunku kosztów działań „sterowany czasem” dostarcza kierownikom w sposób szybki i niedrogi istotnych informacji o kosztach działań i rentowności produktów.

Oceniając to podejście do rachunku ABC, trzeba zauważyć, że jest ono oparte w znacznym stopniu na danych szacowanych przez kierowników, czyli może być obciążone istotnym błędem w przypadku zbyt dowolnych oszacowań. Ustalenie całkowitych faktycznych kosztów poszczególnych typów działań nie wymaga ich przypisywania do działań na etapie ewidencji kosztów. Kwotę kosztów działania oblicza się jako iloczyn oszacowanej stawki kosztów działania i wielkości danego działania. Znajduje tu więc zastosowanie procedura odwrotna niż w klasycznym podejściu do rachunku ABC. W celu wdrożenia tego nowego podejścia jest konieczne zapewnienie ciągłej rejestracji danych operacyjnych o działaniach i realizowanych transakcjach, zwłaszcza o czasie jednostkowym wykonywanych działań (w celu weryfikacji jego planowanej wielkości) oraz o wielkości działań, mierzonej ich liczbą lub przy wykorzystaniu innej miary. Niewątpliwie zaletą rachunku ABC „sterowanego czasem” jest możliwość ustalenia stopnia niewykorzystanych praktycznych zdolności operacyjnych zasobu i związanych z tym kosztów, które nie są przypisywane do działań, a w konsekwencji do produktów i klientów, lecz stanowią osobną pozycję wpływającą na wynik finansowy okresu.

4.5. Stopień wdrożenia rachunku kosztów działań w praktyce

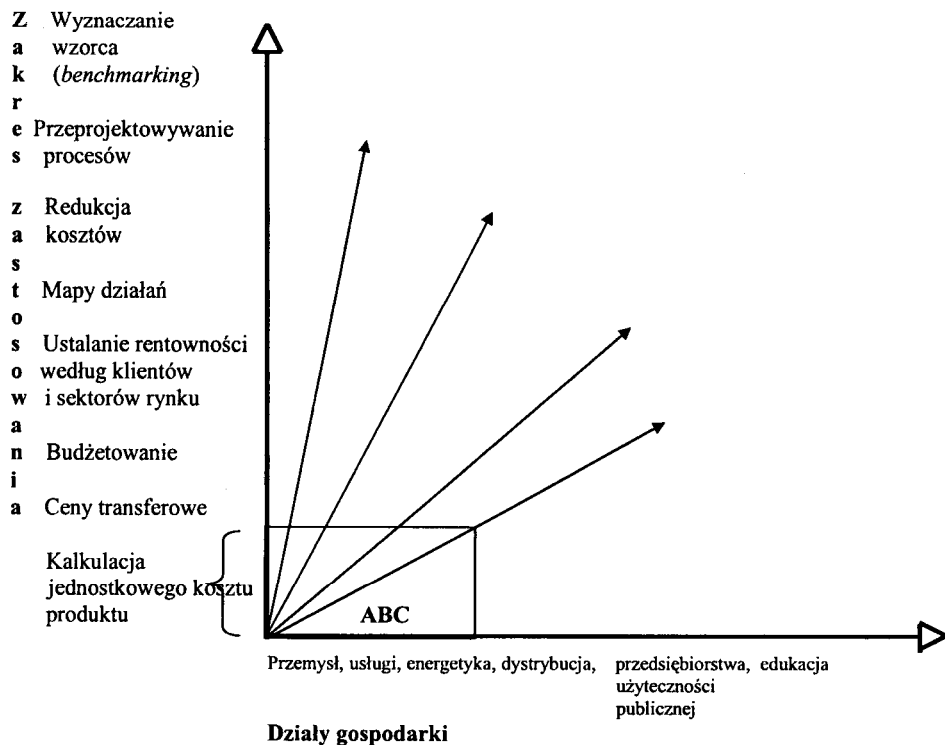
4.5.1. Przegląd ważniejszych badań empirycznych dotyczących zastosowania ABC i ABM

Od pierwszych zastosowań koncepcji ABC w latach osiemdziesiątych nastąpiła jej ewolucja, zarówno w zakresie przedmiotowym, jak i podmiotowym. Przedmiotowo w zakres zastosowań, opartych na analizie działań, wchodzi zintegrowany zestaw metod, określane mianem *Activity-Based Management* (co objaśniono wcześniej). Podmiotowo idea ABC zyskuje coraz większą popularność wśród jednostek należących do różnych działów gospodarki. Rozwój koncepcji ABC w aspekcie przedmiotowym i podmiotowym obrazuje rysunek 4.11.

Pierwsze systemy *Activity-Based Costing* były wdrażane w dużych przedsiębiorstwach produkcyjnych. Na przykład, w Wielkiej Brytanii wczesnymi

ich użytkownikami były takie wielkie firmy, jak: Hewlett-Packard, Rank Xerox, Cummins Engines i Kingston Communications (Bailey, 1991). Następnie zakres użytkowników rozszerzył się także na mniejsze przedsiębiorstwa oraz jednostki usługowe²² i handlowe, działające nie tylko w USA i krajach Europy Zachodniej, ale również w innych częściach świata.

W związku ze złożonością zarządzania, skupiającego się na działaniach (ABM), zróżnicowanymi celami, stawianymi systemom ABC i ABM przez



Rys. 4.11. Oddziaływanie koncepcji ABC. Źródło: opracowanie własne na podstawie: Morrow, Ashworth (1994), s. 35

²² Guru zarządzania, P. F. Drucker (1995, s. 55), uznając dużą rolę rachunku kosztów działań w dostarczaniu kierownikom przedsiębiorstw informacji, jakich faktycznie potrzebują w procesie zarządzania, a także jako metody pozwalającej znacznie obniżyć koszty działalności przedsiębiorstw, widział największe znaczenie zastosowania tego rachunku w jednostkach usługowych. Twierdził, że o ile w większości przedsiębiorstw produkcyjnych są stosowane nieodpowiednie systemy rachunku kosztów, to w takich branżach usługowych, jak banki, szkoły, wydawnictwa prasowe, stacje radiowe i telewizyjne nie ma informacji o kosztach. Wdrożenie rachunku ABC w tego typu jednostkach usługowych umożliwi właściwy pomiar kosztów realizowanych w nich procesów.

menedżerów przedsiębiorstw, a także odmiennymi wewnętrznymi i zewnętrznymi uwarunkowaniami działalności przedsiębiorstw, te systemy różnią się w praktyce. Występują też różnice w zakresie i tempie ich zastosowania w poszczególnych krajach, co potwierdzają badania ankietowe (np.: Innes, Mitchell, 1995; Drury, Tayles, 1994; Bhimani, Gosselin, 2000; Bescos i in., 2001), a także wyniki studiów w terenie (*field study*) (m. in. Friedman, Lyne, 2000) oraz studia przypadków (np.: Cooper i in., 1992; Anderson, 1995; Player, Lacerda, 1999).

Badania dotyczące ABC i ABM można podzielić na dwie grupy:

1) deskryptywne, czyli opisujące stan ich zastosowania w określonym kraju lub w branży przedsiębiorstw oraz ustalające cechy stosowanych w praktyce systemów;

2) określające i sprawdzające związki między pewnymi czynnikami (np. wielkością przedsiębiorstwa, strategią działania) a zakresem wdrożenia tych systemów i oceną ich efektywności.

Najwięcej badań ankietowych odnosiło się do ustalenia, jaki procent jednostek gospodarczych w danym kraju stosuje rachunek kosztów działań i systemy zarządzania na podstawie działań. Po przejrzaniu opisów wyników kilku badań ankietowych, przeprowadzonych głównie w Wielkiej Brytanii i Stanach Zjednoczonych, należy stwierdzić, że w ostatnich latach w około 20% jednostek gospodarczych wdrożono w tych krajach systemy rachunku kosztów działań (por. tabela 4.8). Wynik ten został potwierdzony przez kolejne badanie ankietowe w Wielkiej Brytanii, przeprowadzone przez J. Innesa i F. Mitchella wraz z D. Sinclairem (2000), a w innych badaniach brytyjskich wskaźnik zastosowania rachunku kosztów działań określono na 11% w latach 1995–2000 (Scapens i in. 2003).

Tabela 4.8. Zestawienie głównych badań dotyczących dyfuzji ABC

Autorzy opisu badania	Kraj	Badana populacja	Okres badania	Wskaźnik zastosowania
Innes, Mitchell (1991); Cobb i in. (1992)	Wielka Brytania	720 członków organizacji CIMA; zwrócono 187 ankiet	sierpień 1990 r.	6% rozpoczęło implementację ABC
Ask, Ax (1992)	Szwecja	przemysł techniczny	styczeń–kwiecień 1991 r.	2% stosowało ABC
Bright i in. (1992)	Wielka Brytania	przedsiębiorstwa produkcyjne	późna połowa 1990 r.	32% stosowało ABC ^a
Nicholls (1992)	Wielka Brytania	179 spółek, których przedstawiciele uczestniczyli w seminarium w maju 1990 r.	styczeń 1991 r.	10% wdrożyło ABC

Tabela 4.8 (cd.)

Autorzy opisu badania	Kraj	Badana populacja	Okres badania	Wskaźnik zastosowania
Armitage, Nicholson (1993)	Kanada	700 największych przedsiębiorstw w Kanadzie według „Financial Post”	lato 1992 r.	14% stosowało ABC
Drury, Tayles (1994)	Wielka Brytania	zbiór 866 jednostek gospodarczych spośród populacji 3290 firm produkcyjnych; z 260 firm otrzymano odpowiedź	1991 r.	4% stosowało ABC, a 9% zamierzało wprowadzić ten rachunek
Innes, Mitchell (1995)	Wielka Brytania	firmy z listy 1000 według „The Times” (1994); zwrócono 251 ankiet przydatnych do analizy nie licząc firm sektora finansowego, a łącznie z tymi firmami – 352 ankiety	początek 1994 r.	19,5% stosowało ABC, a 27,1% rozważało jego wdrożenie nie uwzględniając jednostek finansowych, a po ich dołączeniu wskaźniki te wynoszą odpowiednio 21% i 29,6%
Shields (1995)	Stany Zjednoczone	lista 143 spółek stosujących ABC, dostarczona przez Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I)	1994 r.	—————
Lukka, Granlund (1996)	Finlandia	firmy produkcyjne	od listopada 1992 r. do stycznia 1993 r.	5% wprowadzało ABC
Do i in. (1996)	Stany Zjednoczone	firmy produkcyjne (lista członków IMA)	druga połowa 1994 r.	20,9% wdrażało ABC
Bjørnenak (1997)	Norwegia	jednostki przemysłowe	1994 r.	40% chciało zastosować, wówczas wdrażało lub już zastosowało ABC
Gosselin (1997)	Kanada	przedsiębiorstwa przemysłu strategicznego	od listopada 1994 r. do stycznia 1995 r.	30,4% wdrażało ABC
Innes i in. (2000)	Wielka Brytania	firmy z listy 1000 według „The Times” (1999)	styczeń–luty 1999 r.	17,5% stosowało ABC, 20,3% rozważało wprowadzenie tego systemu

^a Autorzy tego badania wyrazili pewien sceptycyzm odnośnie do otrzymanych wyników, uważając je za zawyżone.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Bhimani, Gosselin (2000); Drury, Tayles (1994); Innes, Mitchell (1991, 1995); Innes i in. (2000).

Wskaźnik implementacji, ustalony w badaniach z początku lat dziewięćdziesiątych, był oczywiście znacznie niższy. Wyniki poszczególnych badań różnią się z powodu innego okresu ich przeprowadzenia oraz – jak uważają Bescos i in. (2001) – głównie z powodu zastosowania różnych metod zbierania danych.

Z wykazu w tabeli 4.8 wynika, że najwięcej badań ankietowych na temat dyfuzji systemów ABC w praktyce przeprowadzono w Wielkiej Brytanii, a w trzech przypadkach dokonali tego w latach 1991, 1994 i 1999 profesorowie J. Innes i F. Mitchell wraz ze współpracownikami. Ich badania są najbardziej interesujące, ponieważ pozwalają na ocenę skali zastosowania systemów ABC i ABM w okresie dekady w ich kraju, tym bardziej że ankiety w 1994 i 1999 r. skierowano do 1000 jednostek gospodarczych w Wielkiej Brytanii zamieszczonych na liście „The Timesa”.

Badanie przeprowadzone w 1991 r. przez profesorów C. Drury’ego i M. Taylesa (1994) miało o wiele szerszy zakres przedmiotowy (odnosiło się do różnych aspektów rachunku kosztów, prowadzonego w brytyjskich przedsiębiorstwach), a tylko jedno z pytań dotyczyło faktycznego i planowanego stosowania ABC. Z kolei wyniki otrzymane z badania w 1992 r. sami autorzy (Bright i in.) uznali za mało wiarygodne, gdyż wskazywały, że aż 32% firm brytyjskich stosowało rachunek kosztów działań, natomiast wskaźnik ten określony w badaniach Drury’ego i Taylesa z prawie takiego samego okresu wynosił tylko 4% (Bhimani, Gosselin, 2000).

Już autorzy pierwszego badania ankietowego w Wielkiej Brytanii, przeprowadzonego w 1990 r., zauważyli, że termin *Activity-Based Costing* był używany w odniesieniu do różnych systemów. Na przykład, celem niektórych z nich była kalkulacja kosztów produktów, innych – zarządzanie kosztami, a jeszcze w innych – obydwie te cele jednocześnie. Ich ankieta pokazała, iż w wielu jednostkach gospodarczych ważniejszym celem jest zarządzanie przy wykorzystaniu działań niż kalkulacja kosztów produktów (Cobb i in., 1992).

Systemy ABC różniły się też zakresem kosztów pośrednich, który obejmowały. W niektórych systemach uwzględniano tylko koszty pośrednie wytworzenia, w innych – oprócz tych kosztów brano pod uwagę koszty administracyjne, a jeszcze w innych – całość kosztów pośrednich (produkcji, administracji, marketingu, dystrybucji oraz rozwoju). Ankieta ujawniła ponadto, że w przedsiębiorstwach zainteresowanych wdrożeniem ABC albo stosujących ten rachunek brakowało wiedzy na temat oprogramowania do obsługi systemów ABC, dostępnego już wtedy na rynku brytyjskim, a także nie doceniono roli konsultantów w fazie projektowania i wdrożenia systemu ABC. Z tymi kwestiami wiązały się faktycznie występujące lub przewidywane

przez respondentów utrudnienia w skutecznym wprowadzeniu i funkcjonowaniu systemu ABC.

Autorzy omawianych badań ankietowych przeprowadzili rok później (w końcu 1991 r.) wywiady telefoniczne z 30 spośród 62 respondentów, którzy w ankiecie stwierdzili, że rozważają możliwość zastosowania ABC, a następnie bezpośrednie rozmowy z 10 respondentami jednostek stosujących ABC. Wywiady te pozwoliły im ustalić występowanie lub przewidywanie w tych przedsiębiorstwach następujących problemów (Cobb i in., 1992, s. 20–25):

1) duży nakład pracy związany z zaprojektowaniem i wdrożeniem rachunku kosztów działań;

2) kłopoty ze zbieraniem nowych kategorii danych, zwłaszcza o czynnikach powodujących działania ogółem i dotyczących poszczególnych rodzajów produktów;

3) nieprzystosowanie wyodrębnionych działań do struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa (procesy „przecinające” granice wydziałów i związane z tym trudności z ustaleniem odpowiedzialności kierowników);

4) inne priorytety występujące w przedsiębiorstwie po wdrożeniu rachunku ABC, prowadzące do braku czasu osób związanych z jego prowadzeniem;

5) różniące się koszty jednostkowe produktów, obliczone metodą ABC w porównaniu z dotychczasową metodą kalkulacji, skłaniające do przemyslenia i zmiany polityki cenowej przedsiębiorstwa.

Przytoczenie najważniejszych wniosków wynikających z pierwszych badań w Wielkiej Brytanii, jest zasadne, gdyż podobne problemy mogą występować w jednostkach gospodarczych w Polsce, które już dysponują albo zamierzają wprowadzić systemy rachunku kosztów działań. Wydaje się, że polskie przedsiębiorstwa są współcześnie w podobnej fazie zmian lub modernizacji systemów rachunku kosztów, w jakiej były brytyjskie firmy na początku lat dziewięćdziesiątych.

Badania ankietowe Innesa i Mitchella z 1994 i 1999 r. dostarczają danych porównawczych o stanie zastosowania ABC i ABM w populacji jednostek gospodarczych w Wielkiej Brytanii według wykazu „The Timesa”. Do ich przeprowadzenia użyto tego samego kwestionariusza.

W badaniu z 1994 r. zwrócono 352 prawidłowo wypełnionych ankiet (tj. 33,2%), a w badaniu z 1999 r. znacznie mniej, tj. 177 ankiet (22,9%).

Tabela 4.9 przedstawia szczegółową strukturę odpowiedzi o stanie zastosowania systemów ABC i ABM w okresach objętych badaniami.

Tabela 4.9. Zastosowania ABC i ABM w Wielkiej Brytanii według ankiety z 1994 i 1999 r.

Wyszczególnienie	1999		1994	
	n	%	n	%
Obecnie stosują ABC i ABM	31	17,5	74	21,0
Obecnie rozważają zastosowanie	36	20,3	104	29,6
Odstąpiły od wdrożenia po dokonaniu oceny ABC	27	15,3	47	13,3
Dotychczas nie rozpatrywały wdrożenia ABC	83	46,9	127	36,1
Razem	177	100,0	352	100,0

Źródło: Innes i in. (2000), s. 352.

Badania ujawniły, że w pięcioletnim okresie nie nastąpił wzrost zainteresowania ABC w praktyce. Udział procentowy użytkowników ABC obniżył się z 21% do 17,5%, a także zmniejszył się udział procentowy rozważających wprowadzenie tego systemu – z 29,5% do 20,3%. Wzrósł natomiast wskaźnik przedsiębiorstw, które odstąpiły od wdrożenia ABC po dokonaniu oceny zasadności takiego przedsięwzięcia z 13,3% do 15,3%.

Obydwa badania pokazały, że wyższy wskaźnik zastosowania ABC występował w sektorze finansowym niż w sektorach produkcyjnym i nieprodukcyjnym (usługowym). Ankieta z 1999 r. potwierdziła wcześniejsze obserwacje, że wskaźnik wdrożenia ABC jest wyższy wśród dużych przedsiębiorstw w porównaniu z małymi jednostkami. Szczegółowe dane o implementacji w ujęciu sektorowym i podziale na małe i duże jednostki zawiera tabela 4.10.

Tabela 4.10. Użytkownicy ABC w ujęciu sektorowym i według rozmiarów przedsiębiorstwa w Wielkiej Brytanii według ankiet z lat 1994 i 1999

Wyszczególnienie	1999			1994		
	ogółem	użytkownicy ABC		ogółem	użytkownicy ABC	
		n	%		n	%
Sektor:						
● produkcyjny	84	12	14,3	233	36	15,5
● nieprodukcyjny	66	8	12,1	82	18	22,0
● finansowy	27	11	40,7	37	20	54,0
Razem	177	31	17,5	352	74	21,0
Wielkość przedsiębiorstwa:						
● małe	88	9	11,4	177	28	15,8
● duże	89	22	32,8	175	46	26,3
Razem	177	31	17,5	352	74	21,0

Źródło: Innes i in. (2000), s. 352.

Autorzy ankiety podają, że wśród 17,5% użytkowników systemu ABC ($n = 31$) w 1999 r. prawie połowa ($n = 14$) stosowała go tylko w odniesieniu do części swojej jednostki gospodarczej, a 7 innych przedsiębiorstw było na etapie pilotażowego wdrożenia ABC. Jeśli te jednostki zostaną pominięte, to wskaźnik faktycznego wykorzystania ABC w całym przedsiębiorstwie w badanej populacji brytyjskich przedsiębiorstw w 1999 r. wyniósł 7,9% ($n = 14$), podczas gdy 5 lat wcześniej kształtował się na poziomie 9,7%.

Wszyscy respondenci mający doświadczenia w użytkowaniu ABC, choć w różnym zakresie, podkreślali duże znaczenie ABC w ich przedsiębiorstwach i to, że odnieśli sukces w jego wdrożeniu. Ta ocena nie jest w pełni spójna z wynikami liczbowymi, ustalonymi przez przeprowadzających badanie i z pewnością będzie przedmiotem dociekania przez nich przyczyn tej niespójności (Innes i in., 2000, s. 360).

Głównymi celami zastosowania systemów ABC i ABM w jednostkach badanych w 1999 r. były (Innes i in., 2000, s. 355):

- redukcja kosztów – 90,3%²³;
- ustalanie cen produktów – 80,6%;
- pomiar/poprawa wyników – 74,2%;
- modelowanie kosztów – 64,5%;
- budżetowanie – 54,8%;
- analiza rentowności według klientów – 51,6%;
- decyzje dotyczące ilości produkcji – 51,6%;
- projektowanie nowych produktów – 41,9%;
- wycena zapasów – 16,1%;
- inne zastosowania – 16,1%.

Choć zauważono niewielkie przesunięcia w rankingu tych celów w 1999 r. w porównaniu do roku 1994 r., to w obydwu okresach ponad 60% respondentów wykorzystywało dane z rachunku kosztów działań jako podstawę do redukcji kosztów, ustalania cen sprzedaży produktów, pomiaru/usprawniania wyników oraz modelowania kosztów.

Użytkownicy ABC oceniali, iż korzyści finansowe z zastosowania tego systemu przewyższają koszty jego instalacji i prowadzenia. Respondenci z jednostek, które zrezygnowały z ABC lub wciąż zastanawiają się nad jego zastosowaniem uznali natomiast, że jest to metoda złożona i droga. Swoją ocenę oparli oni jednak na przewidywaniach, a nie na faktach.

Omawiane badania z 1999 r. pokazały, że niektóre jednostki gospodarcze w Wielkiej Brytanii stosują podejście oparte na działaniach już od około 10 lat, a średni okres jego zastosowania w ankietowanych jednostkach prze-

²³ Liczby procentowe oznaczają, jaka część użytkowników ABC wykorzystwała ten system do realizacji wymienionych celów.

kroczył 5 lat. Badania udowodniły również, że tendencja wzrostowa zainteresowania ABC w brytyjskich przedsiębiorstwach, występująca w pierwszej połowie lat dziewięćdziesiątych, uległa zahamowaniu w drugiej połowie dekady. Może to oznaczać, że wdrożenia tego rachunku w części jednostek potraktowano eksperymentalnie i po pewnym czasie zrezygnowano z tego rozwiązania.

Badania ankietowe, dotyczące innych krajów, potwierdzają, że najwięcej firm zastosowało lub aktualnie wdraża systemy ABC i ABM w Stanach Zjednoczonych, Kanadzie i Wielkiej Brytanii, gdyż informacje teoretyczne na ich temat były tam najwcześniej i w bardzo szerokim zakresie przedstawione w czasopismach specjalistycznych, monografiach i podręcznikach, a także w trakcie seminariów i konferencji dla praktyków.

Ankieta przeprowadzona w USA – skierowana do 1500 jednostek gospodarczych – wykazała, że 27% jednostek wdrożyło do 1994 r. systemy rachunku kosztów działań (Raiborn i in., 1996, s. 218). Badanie ankietowe z drugiej połowy 1994 r. wśród firm produkcyjnych, według listy Instytutu Specjalistów Rachunkowości Zarządczej (IMA), donosiło, że prawie 21% respondentów wdrażało wówczas system ABC.

Badanie dotyczące przedsiębiorstw kanadyjskich z przełomu 1994 i 1995 r. określiło, że 30,4% ankietowanych jednostek wprowadzało w tym okresie ABC (Gosselin, 1997).

J. Miller (1996, s. 34; 2000, s. 29) oszacował, że w 1995 r. w Ameryce Północnej podjęto około 3500 przedsięwzięć mających na celu implementację rachunku kosztów działań lub wdrożenie zarządzania na podstawie działań. Swój szacunek oparł na danych o sprzedaży specjalistycznego oprogramowania do prowadzenia systemu ABC i ABM. Choć nie każdy zakup tego typu oprogramowania prowadzi do wdrożenia tych systemów i nie każdy zastosowany system wykorzystuje takie oprogramowanie, to podana liczba szacunkowa pozwala na wyciągnięcie pewnych wniosków o skali zainteresowania ABC i ABM w tej części świata.

O wiele mniej badań empirycznych na temat ABC przeprowadzono w krajach europejskich, nie licząc Wielkiej Brytanii (np. Lukka, Granlund, 1996; Bjørnenak, 1997). Na ich podstawie można wnioskować, że występuje w tych krajach zainteresowanie praktyki omawianymi systemami, lecz stopień ich implementacji jest niższy niż w USA, Kanadzie i Wielkiej Brytanii.

Badania ankietowe²⁴, przeprowadzone w ostatnich latach w Polsce (por. Sobańska, Wnuk, 2000a; Szychta, 2001b; Sobańska, 2002a; Szadziwska,

²⁴ I. Sobańska (2002a, s. 9) podaje, że w okresie prowadzonych badań ankietowych, tj. w latach 1999–2000, w dwóch firmach z kapitałem zagranicznym rozpoczęto kolejny etap zmian w systemie rachunku kosztów, w którym mieszane systemy rachunku kosztów są zastępowane przez system rachunku kosztów działań.

2002), a także doniesienia w literaturze o opracowanych projektach systemów ABC dla polskich przedsiębiorstw lub trwających pracach wdrożeniowych (np.: Sobańska, 2002a; Świdarska i in., 2002; Wnuk-Pel, 2006) świadczą, że dotychczas niewiele jednostek gospodarczych zdecydowało się na wprowadzenie takiego systemu rachunku kosztów.

Wniosek ten potwierdzają także ostatnie badania w Polsce na ten temat (Januszewski, Gierusz, 2004a; Januszewski, 2004a, b). Spośród 66 dużych przedsiębiorstw z terenu północnej Polski, objętych badaniem ankietowym, przeprowadzonym przez A. Januszewskiego (2004a, s. 115) w 2003 r., sześć zadeklarowało stosowanie rachunku kosztów działań. Faktycznie w trzech z nich odnotowano wdrożenie co najwyżej pewnych elementów tej koncepcji.

W grupie przedsiębiorstw (90), objętych własnym badaniem ankietowym w 2005 r. (opisanym w rozdziale 3 monografii), było 9 przedsiębiorstw, w których, zdaniem respondentów, wdrożono rachunek ABC.

4.5.2. Międzynarodowe badania porównawcze o zastosowaniu ABC

Nie można dokonać jednoznacznej i pełnej oceny rozpowszechnienia systemów ABC w przedsiębiorstwach w Europie i Ameryce Północnej jedynie na podstawie przeglądu badań ankietowych, przeprowadzonych w różnych krajach, lecz w każdym przypadku w innym okresie, przy zastosowaniu różnych kwestionariuszy i zróżnicowanych zasad wyboru populacji badanych jednostek. Dla takiej oceny przydatne są badania ankietowe, obejmujące jednocześnie kilka krajów, a takie właśnie zostały wykonane w siedmiu krajach: Kanadzie, Francji, Niemczech, Włoszech, Japonii, USA i Wielkiej Brytanii (Bhimani, Gosselin, 2000). W tej grupie znalazły się kraje europejskie, w których wcześniej przeprowadzono niewiele badań ankietowych na temat ABC (Francja, Włochy, Niemcy), a także Japonia.

Celem badań było nie tylko ustalenie zakresu zastosowania ABC w tych państwach, ale również określenie czynników wpływających na rozpowszechnienie w praktyce tego systemu. Kwestionariusz ankiety wysłano do 500 największych jednostek gospodarczych w każdym kraju oprócz Włoch, gdzie badaniem objęto 450 jednostek.

Tabela 4.11 przedstawia liczbę przedsiębiorstw, które odesłały kompletnie wypełnioną ankietę w poszczególnych krajach oraz liczbę przedsiębiorstw, które miały pewne doświadczenia z rachunkiem kosztów działań.

Tabela 4.11. Liczba respondentów ogółem i mających doświadczenia dotyczące ABC

Kraj	Kanada	Francja	Niemcy	Japonia	Włochy	Wielka Brytania	USA	Razem
Liczba respondentów ogółem	35 (8,4%) ^a	39 (9,4%)	73 (17,6%)	95 (22,8%)	32 (7,7%)	85 (20,4%)	57 (13,7%)	416 (100%)
Liczba respondentów mających doświadczenia dotyczące ABC	23	37	32	82	19	52	46	291

^a Liczby procentowe oznaczają udział respondentów w ogólnej liczbie przedsiębiorstw objętych badaniem w danym kraju.

Źródło: opracowanie własne na podstawie tabeli 2 i 3 w: Bhimani, Gosselin (2000).

Najmniej wypełnionych ankiet zwrócono we Włoszech (7,7%) i Kanadzie (8,4%), a najwięcej w Japonii (22,8%) oraz w Wielkiej Brytanii (20,4%). Zebrane dane potwierdziły, że proces „rozprzestrzeniania się” rachunku kosztów działań jest zróżnicowany w omawianych krajach. Najwięcej respondentów we Francji (94,9%), a najmniej w Niemczech (43,8%) stwierdziło, że miało pewne doświadczenia z tym systemem. „Pewne doświadczenie” oznacza określony etap implementacji ABC bądź odstępianie od wdrożenia po poznaniu jego zasad, co szczegółowo zestawiono w tabeli 4.12.

Tabela 4.12. Etap implementacji ABC w badanych jednostkach gospodarczych

Kraj	Kanada	Francja	Niemcy	Japonia	Włochy	Wielka Brytania	USA	Razem
Odstąpiono od wdrożenia	1 (4,3%) ^a	1 (2,7%)	0 (0%)	3 (15,8%)	57 (69,5%)	2 (3,8%)	2 (4,4%)	66 (22,7%)
Pilotażowe zastosowanie ABC	8 (34,8%)	4 (10,8%)	10 (31,2%)	7 (36,8%)	9 (11,0%)	8 (15,4%)	10 (21,8%)	56 (19,3%)
Zastosowanie w całym przedsiębiorstwie	9 (39,1%)	8 (21,6%)	16 (50%)	5 (26,3%)	5 (6,1%)	29 (55,8%)	25 (54,4%)	97 (33,3%)
Zastosowanie w większości jednostek przedsiębiorstwa	5 (21,7%)	24 (64,9%)	6 (18,8%)	4 (21,1%)	11 (13,4%)	13 (25%)	9 (19,6%)	72 (24,7%)
Liczba respondentów ogółem	23 (100%)	37 (100%)	32 (100%)	19 (100%)	82 (100%)	52 (100%)	46 (100%)	291 (100%)

^a Procenty w nawiasach oznaczają udział respondentów, którzy odstąpili od wdrożenia, zastosowali pilotażowo ABC itd. w poszczególnych krajach.

Źródło: Bhimani, Gosselin (2000, 2002).

Dane w tabeli 4.12 pokazują, że udział przedsiębiorstw znajdujących się na różnych etapach zastosowania ABC jest zróżnicowany w krajach objętych badaniem. Najwięcej respondentów japońskich (69,5%) i włoskich (15,8%) zrezygnowało z ABC, a średni wskaźnik odstąpienia we wszystkich państwach wynosił 22,7%.

We Włoszech, Kanadzie i Niemczech stosuje się w największym zakresie wdrożenia pilotażowe. Implementacja systemu ABC, obejmująca całe przedsiębiorstwo, odbywa się w największej liczbie firm w Wielkiej Brytanii (55,8%), USA (54,4%) i w Niemczech (50%), a w najmniejszej – w Japonii (6,1%). Przedsiębiorstwa francuskie stosują ABC głównie w większości swoich podmiotów (64,9%).

Szczegółowa analiza innych odpowiedzi udzielonych w ankiecie pozwoliła autorom m. in. na następujące konkluzje (Bhimani, Gosselin, 2002):

- tempo wdrażania ABC w przedsiębiorstwach różni się w poszczególnych krajach; francuscy i japońscy menedżerowie uważają, że tempo implementacji tych systemów jest szybkie w ich przedsiębiorstwach, a kierownicy kanadyjscy, włoscy i amerykańscy oceniają, iż systemy te są wprowadzane u nich stosunkowo wolno;

- badane kraje różnią się też skalą udanych wdrożeń systemów ABC i ABM – większy procent wdrożeń zakończonych sukcesem dotyczy przedsiębiorstw francuskich, niemieckich i japońskich niż jednostek w pozostałych krajach;

- struktura organizacyjna przedsiębiorstwa nie wpływa na skłonność jednostki gospodarczej do podejmowania decyzji o zastosowaniu rachunku kosztów działań.

Inne międzynarodowe badanie ankietowe, obejmujące trzy kraje: Kanadę, Francję i Japonię, potwierdziło, że proces rozprzestrzeniania się metod zarządzania na podstawie działań jest zróżnicowany w tych krajach (Bescos i in., 2001). Dane o liczbie wysłanych i otrzymanych ankiet w tym badaniu zawiera tabela 4.13.

Tabela 4.13. Podstawowe dane badania ankietowego w Kanadzie, Francji i Japonii

Wyszczególnienie	Kanada	Francja	Japonia	Razem
Liczba wysłanych kwestionariuszy ankiety	501	2 342	1 337	4 180
Liczba otrzymanych odpowiedzi	106	111	371	588
Współczynnik zwrotu ankiet	21,2%	4,7%	27,7%	14,06%
Wysłane ponowne prośby o wypełnienie ankiet	Tak	Nie	Tak	×
Analiza jednostek objętych badaniem, które nie odesłały ankiet	Nie	Tak	Nie	×

Źródło: Bescos i in. (2001).

Badania wykazały, że zarówno w Kanadzie, jak i Francji systemy ABC są stosowane w przedsiębiorstwach produkcyjnych ($\approx 50\%$) i usługowych ($\approx 50\%$) w prawie jednakowym stopniu, a w Japonii głównie firmy produkcyjne wprowadzają ABC (79,6%). Dane w tabeli 4.14 informują, że stopień implementacji ABC i ABM jest o wiele wyższy w Kanadzie i Francji (około 23%) niż w Japonii, gdzie tylko 7% respondentów zdecydowało się na zastosowanie tych systemów.

Tabela 4.14. Stopień implementacji systemów ABC i ABM w trzech krajach (w %)

Wyszczególnienie	Kanada	Francja	Japonia
Zastosowano systemy	23,1	23,0	7,0
Aktualnie analizuje się możliwość zastosowania	9,3	22,9	34,5
Przebadano możliwość wdrożenia, lecz podjęto decyzję o niewdrażaniu	13,9	11,9	4,6
Nie było zamiaru sprawdzania możliwości zastosowania	53,7	42,2	53,9
Razem	100,0	100,0	100,0

Źródło: Bescos i in. (2001).

Niski wskaźnik zastosowania systemów ABC i ABM w japońskich przedsiębiorstwach autorzy objaśniają faktem, że dopiero niedawno firmy w Japonii zainteresowały się tego typu innowacyjnymi rozwiązaniami.

Na podstawie otrzymanych ankiet autorzy stwierdzają ponadto, że najważniejszym celem zastosowania tych systemów we Francji jest ustalanie cen sprzedaży produktów, gdyż polityka w zakresie cen w firmach francuskich jest utrwalona wieloletnią praktyką w mniejszym stopniu uwzględniającą dane rynkowe. W Kanadzie i Japonii systemy te wprowadza się natomiast w celu redukcji kosztów, oceny opłacalności sprzedaży określonym klientom oraz dla potrzeb budżetowania działalności.

Przeanalizowano również przyczyny odstąpienia od wdrożenia ABC po wcześniejszym przeanalizowaniu możliwości jego zastosowania. Najważniejszymi ograniczeniami wdrożenia w Kanadzie i Francji są czynniki behawioralno-kulturowe (zarząd nie zgodził się na zastosowanie, kierownictwo średniego szczebla nie było zainteresowane nowym systemem), a w Japonii ekonomiczne (wysokie koszty projektu i zastosowania). Ograniczenia techniczne, np. ocena, iż wystąpią trudności przy obliczaniu kosztów metodą ABC, są przeszkodą wdrożenia pozostającą na trzecim miejscu w każdym z krajów.

Omówione w zarysie wyniki dwóch porównawczych badań międzynarodowych dowodzą, że proces rozpowszechniania rachunku kosztów działań jest zróżnicowany w badanych krajach i zależy od wielu czynników.

Koncepcja *Activity-Based Costing* jest od końca lat osiemdziesiątych XX w. w centrum zainteresowania teoretyków i praktyków rachunkowości zarządczej, głównie w krajach anglojęzycznych. Mimo że jej założenia były wcześniej znane, a nawet stosowano w przeszłości w praktyce rozwiązania rachunku kosztów, oparte na idei procesów i działań, to koncepcja ta znalazła sprzyjający grunt do szerokiego rozwoju dopiero w ostatnich dekadach minionego stulecia. Nasilająca się konkurencja w granicach poszczególnych krajów i w skali globalnej była głównym czynnikiem sprzyjającym opracowaniu i wdrożeniu systemów rachunku kosztów, prowadzących do dokładniejszego ustalania kosztów produktów i dostarczania istotnych danych o realizowanych w przedsiębiorstwach procesach i działaniach. Dynamiczny postęp technologii informatycznej umożliwił zastosowanie tego typu systemów oraz metod zarządzania na podstawie działań (*Activity-Based Management*).

Koncepcja ABC stała się przedmiotem olbrzymiej liczby publikacji, szkoleń, konferencji, programów komputerowych i badań empirycznych. Choć ma ona też swoich oponentów, to przedstawione wyniki kilku badań ankietowych pozwalają stwierdzić, że systemy ABC i ABM są stosowane w jednostkach gospodarczych krajów objętych analizą. Najwyższy stopień implementacji, tj. około 20%, charakteryzuje kraje, gdzie koncepcja ABC została najwcześniej i najszerzej przedstawiona w literaturze przedmiotu (USA, Wielka Brytania, Kanada). Jak dowodzą wyniki badań, systemami ABC i ABM są zainteresowane także inne kraje, a proces ich implementacji zależy od wielu czynników, m. in. kulturowych, behawioralnych, ekonomicznych i technicznych.

Przedstawione w niniejszym rozdziale opinie różnych autorów i przeprowadzone rozważania pozwalają zauważyć, że grupowanie i komunikowanie informacji według zasad rachunku kosztów działań ma pozytywny wpływ zarówno na podejmowanie decyzji operacyjnych, jak i strategicznych. Jak dowodzą badania empiryczne (np.: Cooper i in., 1992; Shim, Stagliano, 1997), przedsiębiorstwa stosują te informacje do podejmowania ważniejszych decyzji dotyczących linii produkcyjnych, segmentów rynku, relacji z klientami, a także stymulowania procesu usprawniania i zarządzania działaniami. Należy jednak pamiętać, że posiadanie informacji na temat działań i procesów nie oznacza jeszcze osiągnięcia pożądanego zysku i lepszego zaspokajania potrzeb klientów. Kierownicy muszą ustawicznie dążyć do usprawniania organizacji i realizacji czynności oraz procesów. Systemy rachunku ABC, stanowiąc nowe narzędzie zarządzania, są przekształcane w systemy rachunkowości zarządczej uwarunkowanej działaniami (ABM), lecz nie dostarczają schematów do rozwiązania wszystkich problemów kierowniczych. Systemy te nie zapewniają przedsiębiorstwom automatycznie osiągnięcia przewagi

konkurencyjnej. Zarządy przedsiębiorstw powinny w tym celu kierować się radą profesora Johnsona (1992a, s. 35): „Wprowadzaj ABC, jeśli sądzisz, że musisz. Lecz nie miej złudzeń, że koncepcje ABC pomogą ci się stać światowym konkurentem. Aby to osiągnąć, bądź zajęty procesami usprawnień”.

Niemniej rachunek kosztów działań – zarówno w ujęciu pierwotnym, jak i w wariantach zmodyfikowanych – stanowi bardzo ważny instrument zarządzania we współczesnych przedsiębiorstwach, gdyż umożliwia pomiar kosztów i czynników ich powstawania (w ujęciu *ex post* i *ex ante*), a także dostarcza bazy informacyjnej dla zastosowania innych nowych metod rachunkowości zarządczej. Rachunek ten stanowi sedno paradygmatu strategicznej rachunkowości zarządczej.

Rozdział 5

ZNACZENIE TEORII OGRANICZEŃ W ZARZĄDZANIU PROCESAMI PRODUKCYJNYMI A RACHUNEK KOSZTÓW DZIAŁAŃ

5.1. Istota i założenia teorii ograniczeń (TOC)

Koncepcja nazwana teorią ograniczeń (*Theory of Constraints* – TOC) została sformułowana w latach osiemdziesiątych XX w. przez autorów spoza kręgu rachunkowości zarządczej, którzy uznali, iż zagadnienia stanowiące przedmiot jej zainteresowania są zbyt ważne, aby mogły zostać pozostawione jedynie jej specjalistom. Głównym autorem teorii ograniczeń jest amerykański uczonek, Eliahu M. Goldratt, który uważał rachunek kosztów pełnych prowadzący do ustalania jednostkowego kosztu produktu za „wroga numer jeden produktywności”. Twierdził on, iż miary wyników w systemach rachunku kosztów pełnych jednostek gospodarczych zaciemniają cel jednostek oraz zakłócają osiągnięcie odpowiedniego poziomu wielkości, zwanej w języku angielskim *throughput*, której odpowiada polskie określenie „przerób”. Zdaniem Goldratta, maksymalizacja tej wielkości jest najlepszym sposobem na zwiększenie rentowności jednostki gospodarczej (Dugdale, Jones, 1996, s. V).

Teoria ograniczeń ma swoje źródła w opracowanym przez E. M. Goldratta w połowie lat siedemdziesiątych programie komputerowym, dotyczącym metody sterowania produkcją, zwanej techniką optymalnej produkcji (*Optimize Production Technology* – OPT). Metoda OPT, posiadająca cechy zarówno MRP II, MRP I, jak i JiT, posługuje się rozbudowanym pakietem komputerowego sterowania z wykorzystaniem dużego komputera najnowszej generacji, pracującego w sieci z komputerami personalnymi. „Celem OPT jest maksymalizacja wyniku produkcyjnego przy określonych czynnikach produkcji, a eliminacja tzw. »wąskich gardeł« następuje zgodnie z optymalnym planem działania. »Wąskim gardłem« jest ten element procesu produkcyjnego, w którym każdy zasób, który musi być wykorzystywany dla otrzymania maksymalnej produkcji, jest zużywany w 100%” (Durlik, 1995, s. 229).

W ciągu kolejnych lat Goldratt dopracował i rozwinął zasady budowy swojego programu komputerowego, co doprowadziło go do sformułowania we współautorstwie z J. Coxem teorii ograniczeń. Jej fundamentalną tezą jest stwierdzenie, że ograniczenia („wąskie gardła”) limitują wyniki każdego systemu. Teoria ograniczeń motywuje kierowników do przemyśleń o tym, jak można osiągnąć cele ich jednostek gospodarczych oraz co stanowi faktyczny cel zarządzania kosztami. Autorzy podkreślają zarazem potrzebę maksymalizacji wartości przerobu (rozumianej jako różnica między przychodami ze sprzedaży a kosztami zmiennymi bądź tylko kosztami materiałów bezpośrednich). TOC koncentruje uwagę kierowników na rozpoznaniu czynników ograniczających osiągnięcie celów jednostki gospodarczej oraz na zarządzaniu tymi czynnikami (*Practices...*, 1999, s. 1). Teoria ograniczeń określa dla rachunkowości zarządczej szereg miar, które łączą wyniki finansowe jednostki gospodarczej z jej wynikami niefinansowymi.

Rozwój koncepcji zaproponowanej przez Goldratta przebiegał następująco (Dugdale, Jones, 1996, s. 1):

- 1) faza „werbeł-bufor-sznur” (1975–1985);
- 2) faza „sfera przerobu” (1983–1991);
- 1) faza „proces myślenia” (po 1990 r.).

Nazwy poszczególnych faz zawierają główne kategorie opisujące – w znacznym stopniu przy wykorzystaniu analogii – tok wnioskowania Goldratta i zwolenników jego koncepcji.

E. M. Goldratt przeszedł w 1978 r. od prowadzenia badań w dziedzinie fizyki do badań w zakresie przemysłu. Od samego początku niepokoiła go sprawa stosowania w praktyce przedsiębiorstw kategorii wydajności i kosztu produktu jako miar wyników. Najpierw tylko przypuszczał, a później doszedł do przekonania, że w przemyśle stosuje się miary, które są sprzeczne z celem działalności przedsiębiorstwa, tzn. osiąganiem zysku. Swoje spostrzeżenia i propozycje przedstawił w 1983 r. w publicznych wykładach zatytułowanych *Rachunek kosztów – wróg publiczny numer jeden produktywności*, które – ku zdziwieniu samego autora – zostały bardzo dobrze przyjęte przez amerykańskie środowisko specjalistów ds. rachunkowości zarządczej. Okazało się, że znali oni wady systemów rachunku kosztów wdrożonych w praktyce i zgadzali się z większością argumentów przez niego podanych. Taka postawa profesjonalistów rachunkowości zarządczej wywołała zdziwienie Goldratta, dlatego nie skrytykowali praktycznego zastosowania rachunku kosztów (Noreen i in., 1995, s. III–IV).

Goldratt przypuszczał, że przyczynami tego stanu są:

- wieloznaczność terminu „koszt”, stosowanego w różnych kontekstach;
- przykładanie zbyt dużej uwagi do wartości informacyjnej kosztu jednostkowego produktu;
- niedostateczne zrozumienie różnicy między pojęciami „koszt” a „prze-rób”.

Idee leżące pierwotnie u podstaw metody OPT zostały przedstawione w pracy Goldratta i Coxa pt. *The Goal* z 1984 r., a następnie rozszerzone w kolejnych ich publikacjach¹. Rozwinięta w nich teoria ograniczeń (TOC) prezentuje holistyczne podejście do zarządzania i rachunkowości.

Fundament teorii ograniczeń stanowią niżej wymienione koncepcje i związane z nimi zasady (*Practices...*, 1999, s. 3–4).

1. Procesy i organizacje jako łańcuchy wartości. Jeśli procesy i organizacje funkcjonują jako łańcuchy wartości, to łatwo mogą być zidentyfikowane, a następnie umocnione słabe powiązania między elementami łańcucha, np. działaniami w danym procesie.

2. Optima cząstkowe a optimum systemu. Z powodu wzajemnych zależności i odchyień optymalny wynik całego systemu nie jest tym samym, co suma optymalnych wyników cząstkowych składników systemu. Oznacza to, że jednostka gospodarcza, która maksymalizuje wynik każdego działania lub maszyny, nie osiągnie takiego wyniku ogólnego, jak jednostka dążąca do optymalizacji przepływu materiałów przez powiązany zbiór działań (maszyn).

3. Przyczyna i skutek. Kluczowe znaczenie dla optymalizacji wyniku całego systemu ma poznanie i uwzględnienie relacji przyczynowo-skutkowych, występujących w systemie oraz ustalenie miar dla ich pomiaru.

4. Ograniczenia fizyczne a ograniczenia dotyczące zasad. Większość ograniczeń występujących w systemach wynika ze stosowanych zasad (polityki). Tego typu ograniczenia (np.: wzorce zachowania, nastawienia, przyjmowane założenia) są trudniejsze do zidentyfikowania oraz potencjalnie bardziej szkodliwe niż ograniczenia fizyczne.

5. Wpływ na cały system. W celu optymalizacji wyników systemu, jakim jest jednostka gospodarcza, zarząd musi koncentrować uwagę na wpływie decyzji lub zdarzeń na cały system, a nie tylko na jego wyniki cząstkowe i pośrednie.

Podstawową tezę teorii ograniczeń jest to, że każdy realny system, taki jak przedsiębiorstwo zarobkowe, musi posiadać co najmniej jedno ograniczenie. Ograniczeniem jest jakiś czynnik, który uniemożliwia systemowi otrzymanie więcej tego, do czego dąży. Jeśli kierownik przedsiębiorstwa chce osiągnąć większy zysk, musi zarządzać ograniczeniami tego przedsiębiorstwa, ponieważ prawdziwe jest stwierdzenie „albo ty zarządzasz ograniczeniami albo one zarządzają tobą” (Noreen i in., 1995, s. XIX).

Z działalnością jednostek gospodarczych mogą być związane następujące rodzaje ograniczeń²:

¹ Należą do nich m. in.: E. M. Goldratt, R. Fox, *The Race*, 1986; E. M. Goldratt, *Theory of Constraints*, 1990 i tegoż *The Haystack Syndrome*, 1990 (wszystkie prace wydane w Nowym Jorku przez North River Press).

² S. E. Fawcett, J. N. Pearson, *Understanding and Applying Constraint Management in Today's Manufacturing Environments*, „Production and Inventory Management Journal”, Third Quarter, 1991, cyt. za: Atwater, Gagne (1997), s. 7.

1) rynkowe; występują w przypadku nieodpowiedniego poziomu popytu na dane wyroby lub usługi, co uniemożliwia pełne wykorzystanie zdolności operacyjnych jednostki;

2) dotyczące zasobów; pojawiają się, gdy dany zasób produkcyjny (czynnik produkcji), posiadany przez przedsiębiorstwo, ma niewystarczające moce, aby można było wytworzyć produkty w ilości zaspokajającej w pełni zapotrzebowanie rynkowe;

3) związane ze stosowanymi zasadami; występują, jeżeli zarząd jednostki stosuje zasadę, która limituje zdolność przedsiębiorstwa do reagowania na pojawiające się możliwości (np. zakaz pracy w godzinach nadliczbowych, limitowanie zakupów);

4) materiałowe; mogą stanowić ograniczenie działalności jednostki w przypadku, gdy zmniejszają się zewnętrzne źródła pozyskania surowców i materiałów;

5) dotyczące logistyki; są powodowane przez zastosowanie określonych metod, które wymagają wykonania serii procesów lub konkretnych procedur ograniczających typowe operacje.

Chociaż w działalności konkretnych systemów może występować wiele różnych ograniczeń, to – według opinii Goldratta – większość podmiotów gospodarczych posiada tylko kilka pierwotnych ograniczeń, które faktycznie limitują wyniki ich działalności. Jeżeli na system wpływa wiele czynników ograniczających, to najczęściej znaczna ich liczba jest ze sobą powiązana, a powodem ich interakcji są bariery pierwotne.

Wzajemnie na siebie oddziaływające ograniczenia są powodowane przez wiele przyczyn. Do najważniejszych należą (Atwater, Gagne, 1997, s. 7):

- niewłaściwy harmonogram wykorzystania zasobów gospodarczych, które same w sobie nie stanowią ograniczeń;
- stosowanie zasad limitujących zdolności operacyjne zasobów.

Teoria ograniczeń określa sposoby eliminowania różnego typu ograniczeń, umożliwiając osiągnięcie celu danego systemu.

5.2. Zarządzanie ograniczeniami i pomiar wyników według TOC

5.2.1. Techniki eliminowania ograniczeń w sferze produkcji

Teoria ograniczeń rozpatruje działalność gospodarczą jednostki jako sekwencyjny układ procesów (łańcuch), prowadzący do przetworzenia zasobów produkcyjnych w produkty podlegające sprzedaży, co jest zgodne ze współczesnym procesowym podejściem do opisu działalności przedsiębiorstw.

W celu zwiększenia wytrzymałości takiego łańcucha procesów należy zidentyfikować jego najsłabsze ogniwo, a następnie skoncentrować wysiłki na wzmocnieniu tego ogniwa. Najsłabsze ogniwo stanowi bowiem ograniczenie systemu, zwane też „wąskim gardłem”.

Teoria ograniczeń obejmuje dwie grupy technik: pierwsza dotyczy sposobów postępowania w przypadku wystąpienia fizycznych ograniczeń produkcji; drugą grupę tworzą ogólne sposoby pozwalające rozwiązać problem odnoszący się do jakichkolwiek ograniczeń w działalności systemu.

Pierwsza publikacja Goldratta i Coxa pt. *The Goal* dotyczy głównie zarządzania ograniczeniami produkcyjnymi. Przedstawiono w niej takie techniki, jak harmonogram „werbel, bufor, sznur” oraz pięć etapów ciągłego usprawniania, koncentrujących się na ograniczeniach produkcyjnych. Z tego powodu niektórzy uważają teorię ograniczeń jedynie za koncepcję ważną w zakładach produkcyjnych, mających trudności z osiągnięciem wymaganych terminów produkcji i dostaw produktów oraz dysponujących ograniczonymi zdolnościami produkcyjnymi (Noreen i in., 1995, s. XXI). Teoria ograniczeń, ma jednak szerszy wymiar. Jej zastosowanie może prowadzić do diagnozowania i rozwiązywania różnych problemów organizacji gospodarczej. Takie traktowanie teorii ograniczeń, jako ogólnej koncepcji rozwiązywania problemów, jest nazywane procesem myślenia (rozumowania) (*thinking process*).

Książka pt. *The Goal* ma charakter noweli opowiadającej o pomysłach i sposobie postępowania Alexa Rogo, kierownika zakładu produkującego klatki dla drobiu. Zakład ten borykał się z dużymi trudnościami, grożącymi zamknięciem go przez zarząd firmy. Spotkanie i rozmowy Alexa z jego starszym kolegą, profesorem Jonahem, doprowadziły do przewartościowania jego poglądów na temat produkcji. Jonah uważał, że wielkości stosowane przez Alexa, które niby przedstawiają wyniki działania i wydajność zakładu, faktycznie zaciemniają cel działalności. Zadaniem Alexa było więc prawidłowe ustalenie celu funkcjonowania kierowanego zakładu. Odrzucił on jako cel takie wielkości, jak: ilość produkcji wyrobów, zatrudnienie, jakość, efektywność, sprzedaż, a przyjął, iż celem firmy jest zarabianie pieniędzy (Dugdale, Jones, 1996, s. 1).

Alex przestał stosować dotychczasowy tradycyjny system rachunkowości zarządczej, oparty na rachunku kosztów standardowych pełnych, który prowadził do koncentrowania jego uwagi na obniżce jednostkowych kosztów wyrobów zamiast zajmowania się działaniami, które zwiększyłyby zysk. Mimo podejmowania w zakładzie faktycznych usprawnień w zakresie wykonywania operacji produkcyjnych, system ten „prawie zawsze wysyłał nieodpowiednie sygnały w postaci niekorzystnych odchyień kosztów” (Noreen i in., 1995, s. 2).

Następnie Alex stanął przed pytaniem, w jaki sposób można poprawić przerób w celu zarabiania pieniędzy. Zauważył, że przerób zakładu był ograniczony potencjalną zdolnością produkcyjną dwóch maszyn. Uznał je

za „wąskie gardła” zakładu, które muszą być w centrum jego zainteresowania, aby można było osiągnąć maksymalną wielkość przerobu. Maszyny te muszą być maksymalnie wykorzystane, co oznacza, że wymagają one zabezpieczenia zapasu części oczekujących na obróbie przez każdą z maszyn, czyli posiadania tzw. buforu części z przodu „wąskiego gardła”. Dla właściwego wykorzystania maszyn należy poddać kontroli jakości części oczekujące w buforze, aby maszyna stanowiąca „wąskie gardło” nie traciła czasu na przetwarzanie wadliwych części.

Zarządzanie zasobami, które nie stanowią ograniczeń zakładu, podlega innym zasadom. Tego typu zasoby nie mogą być w pełni wykorzystane, ponieważ prowadziłyby to do nadmiernych zapasów produkcji w toku, które nie mogłyby zostać przetworzone przez maszyny stanowiące „wąskie gardła”. Stopień wykorzystania zdolności maszyn i urządzeń niestanowiących ograniczeń powinien zostać dostosowany do możliwości przerobowych „wąskich gardeł”.

Alex doszedł zatem do następującego wniosku: jeżeli wzrosną zapasy w buforze, to obniżą się w pozostałej części zakładu. Stosując nowe podejście do zarządzania, Alex doprowadził do istotnego zwiększenia przerobu kierowanego zakładu. Utrzymanie dobrej pozycji firmy wymagało od niego i podporządkowanych mu kierowników kontynuowania czynności prowadzących do usprawnień wykonywanych operacji produkcyjnych.

Według teorii ograniczeń, proces usprawnień obejmuje pięć następujących etapów (Dugdale, Jones, 1996, s. 2):

- 1) zidentyfikowanie „wąskich gardeł” systemu;
- 2) podjęcie decyzji, w jaki sposób wyeksploatować „wąskie gardła”;
- 3) podporządkowanie wszystkich innych spraw podjętej decyzji na etapie drugim;
- 4) usunięcie „wąskich gardeł” systemu;
- 5) jeśli na poprzednim etapie „wąskie gardło” zostaje zlikwidowane, należy powrócić do pierwszego etapu.

Zaproponowany sposób wprowadzania usprawnień do systemu ma charakter sekwencyjny i ciągły.

Taki pięcioetapowy sposób realizacji udoskonaleń w powiązaniu z procesem rozumowania przy użyciu drzew logicznych teorii ograniczeń³ może być zastosowany do każdej sytuacji w jednostce gospodarczej, wymagającej usunięcia ograniczenia. Ustrukturyzowany proces rozumowania w formie drzew logicznych, który będzie szerzej omówiony w dalszej części tego rozdziału, umożliwi systematyczne potraktowanie złożonych problemów i znalezienie dla nich rozwiązania. Zdaniem McMullena (1998, s. 43), taki

³ Drzewa logiczne to diagramy przyczynowo-skutkowe, umożliwiające graficzne zobrazowanie istoty problemu i wyspecyfikowanie sposobu jego rozwiązania oraz wskazujące tryb jego wdrożenia.

pięcioetapowy proces może być wykorzystany przy planowaniu strategicznym, zarządzaniu projektami, wdrażaniu udoskonaleń procesów, ciągłym usprawnianiu w sferze produkcji oraz przy codziennym opracowywaniu harmonogramu produkcji.

Opis etapów procesu usprawniania zgodnie z teorią ograniczeń, mających zastosowanie w różnorodnych przypadkach, przedstawia tabela 5.1.

Tabela 5.1. Pięcioetapowy proces usprawniania według teorii ograniczeń (TOC)

Etapy	Wszystkie sytuacje (cel ogólny)	Ograniczenia fizyczne (ujęcie uproszczone)
1. Zidentyfikowanie ograniczenia lub ograniczeń	Zastosowanie drzew logicznych w celu posortowania faktów (jednostek) według ograniczeń podstawowych, przyczyn i istotnych problemów	Zidentyfikowanie zasobu lub zasobów, które są głównymi przeszkodami w osiągnięciu celu
2. Zdecydowanie, jak wyekspluatować ograniczenie (-a)	Zastosowanie procedur drzew logicznych TOC w celu podjęcia decyzji, jak najlepiej postępować, aby osiągnąć cel przy bieżących ograniczeniach	Decyzja w sprawie planu przy pierwotnym ograniczeniu, który to plan najlepiej wspiera realizację celu systemu
3. Podporządkowanie wszystkich innych spraw podjętej decyzji	Uwzględnienie innych czynników pozostających w związku z podjętymi decyzjami. Niepozwolenie na inne inicjatywy usprawniające, kolidujące z dużym priorytetem podjętych decyzji	Zmiana lub zarządzanie zasadami systemu, procesami oraz innymi zasobami w celu poparcia podjętych decyzji
4. Usunięcie ograniczenia lub ograniczeń	Wykorzystanie procedur drzew logicznych TOC w celu wyselekcjonowania ograniczeń nadających się do usunięcia w bieżącej iteracji oraz ich zlikwidowanie	Zwiększenie zdolności operacyjnych lub innego typu; zmiana statusu zasobu pierwotnego, dominującego główne ograniczenie
5. Powrót do etapu nr 1, lecz niedopuszczenie, aby beczynność stała się ograniczeniem	Powrót do etapu nr 1, lecz niedopuszczenie, aby poprzednie decyzje (podjęte na etapie od 1 do 4) stały się teraz niepotrzebnymi lub niszczącymi ograniczeniami	Przejdź do etapu nr 1, lecz niedopuszczenie, aby poprzednie decyzje (podjęte na etapie od 1 do 4) stały się ograniczeniami
Uwaga	Ten proces o ogólnie sformułowanym celu odnosi się do jakiegokolwiek kombinacji zasad, procesów i ograniczeń fizycznych zasobów	Ten uproszczony proces jest podstawą zarządzania projektem TOC, logistyki oraz procedur opracowania harmonogramów dla zakładu

Źródło: opracowanie własne na podstawie: McMullen (1998), s. 44.

Dzięki procesowi usprawnień można doprowadzić do zwiększenia wartości przerobu i zmniejszenia zapasów produkcji w toku w przedsiębiorstwie. W tym celu jest konieczna zmiana metody sporządzania harmonogramu produkcji, wskutek wprowadzenia systemu nazwanego przez Goldratta systemem „werbel-bufor-sznur”. Do objaśnienia zasad działania zaproponowanego rozwiązania użył on analogii do grupy żołnierzy lub skautów maszerujących jeden za drugim. Żołnierze rozpoczynają swój marsz jako zwarta kolumna. Maszerujący żołnierze obrazują zasoby produkcyjne w zespole produkcyjnym, gdzie każdy żołnierz stanowi oddzielny zasób produkcyjny (np. maszynę). Szlak, który mają przebyć, przedstawia pracę do wykonania. Celem ich marszu jest jego zakończenie (przebycie szlaku) przed ustalonym momentem.

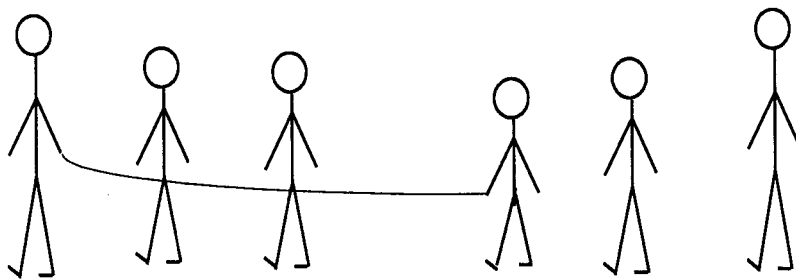
Poszczególni żołnierze maszerują w różnym tempie, tak jak w większości procesów produkcyjnych maszyny i urządzenia pracują w różnym rytmie. Po pewnym czasie marszu pojawia się luka w kolumnie, ponieważ słabszy żołnierz nie może maszerować tak szybko jak inni na początku kolumny. Luka powstaje przed najwolniejszym żołnierzem. W związku z tym żołnierze maszerujący za nim zaczynają się gromadzić tuż za jego plecami.

Przerób – według koncepcji Goldratta – wystąpi tylko wtedy, gdy ostatni żołnierz dojdzie do końca szlaku. Ze względu na powstawanie dużych odstępów w linii marszu zwiększa się długość kolumny w jej przedniej części, co oznacza wzrost produkcji w toku. Zgodnie z zastosowaną analogią, zapas produkcji w toku jest bowiem dystansem między prowadzącym a ostatnim żołnierzem w linii marszu.

Zadaniem maszerujących jest ograniczenie luki w linii marszu (produkcji w toku) bez zmniejszania przerobu. Punktem wyjścia do usprawnienia marszu jest uświadomienie sobie, że najslabszy żołnierz odzwierciedla zasób produkcyjny o ograniczonych zdolnościach produkcyjnych.

Teoria ograniczeń proponuje rozwiązanie tego problemu logistycznego poprzez zastosowanie systemu „werbel-bufor-sznur”. W tym systemie sznur łączy pierwszego żołnierza w kolumnie z najwolniejszym żołnierzem (por. rysunek 5.1). Pozostali żołnierze nie są ze sobą połączeni sznurem. To rozwiązanie ogranicza idących przed najwolniej maszerującym żołnierzem do marszu ze średnią jego prędkością.

Najwolniejszy żołnierz dyktuje zatem tempo marszu; jest jak werbel wybijający rytm, a ponieważ stanowi on „wąskie gardło”, musi maszerować z maksymalną swoją prędkością, tj. zasób musi być wykorzystywany w 100%, ponieważ straty na tym odcinku prowadzą do strat wartości przerobu w całej organizacji.



Rys. 5.1. Zobrazowanie systemu „werbel-bufor-sznur”. Źródło: Ruhl (1996), s. 4

W celu pełnego wykorzystania zdolności produkcyjnych zasobu będącego „wąskim gardłem”, muszą być ciągle dostępne części wymagające obróbki w tym miejscu procesu produkcyjnego, czyli należy przed „wąskim gardłem” utworzyć bufor z zapasami półproduktów. Jeśli wystąpi zakłócenie w funkcjonowaniu urządzenia zasilającego w części maszynę będącą „wąskim gardłem”, to może ona kontynuować pracę wykorzystując zapas części z buforu. W tym czasie z pewnością zakłócenie zostanie usunięte, a cały proces produkcyjny nie zostanie przerwany.

Optymalne ustalenie ilości półproduktów w buforze poprzedzającym „wąskie gardło” prowadzi do rozpoczynania pracy na stanowiskach poprzedzających to ograniczenie wtedy, gdy bufor jest opróżniany z części, a kończenia, gdy bufor zostanie ponownie napełniony. Praca na tych stanowiskach jest „ciągnięta” przez zasób (np. urządzenie) będący „wąskim gardłem” (Noreen i in., 1995, s. 40).

Inny sposób zabezpieczenia procesu produkcyjnego przed stratą czasu pracy urządzenia będącego „wąskim gardłem” polega na przeprowadzeniu kontroli jakości w fazie procesu poprzedzającej „wąskie gardło”, aby nie odbywała się obróbka części posiadających błędy wykonania, które mogłyby być ujawnione dopiero przy ostatecznej kontroli jakości wyrobu gotowego.

Trzeci sposób uniknięcia strat czasu pracy w miejscu będącym ograniczeniem wymaga, aby tu były obrabiane komponenty, które wejdą w skład sprzedanych produktów zaraz po zakończeniu procesu. Czas pracy „wąskiego gardła” nie powinien być wykorzystany na pracę z komponentami, które złożą się na wyroby gotowe, stanowiące zapas magazynowy (Ruhl, 1996, s. 47).

W celu osiągnięcia przez podmiot maksymalnej wartości przerobu, przy uwzględnieniu jego określonych uwarunkowań produkcyjnych oraz dotyczących popytu, należy utworzyć także bufor (magazyn) wysyłkowy, zawierający zapas wyrobów gotowych, tak aby można było bez zakłóceń dostarczać produkty zamówione przez klientów. Ponadto konieczne jest ciągle monitorowanie wielkości i zawartości obu buforów, co umożliwi wczesne zauważenie

symptomów powstających problemów z efektywnym wykorzystaniem mocy (czasu pracy) stanowisk produkcyjnych.

Przeniesienie analogii szeregu maszerujących żołnierzy lub skautów, zastosowanej w TOC, na obszar zakładu produkcyjnego nie jest trudne. Problemem staje się zapewnienie najbardziej odpowiedniej daty wykonania zlecenia produkcyjnego z jednoczesnym zminimalizowaniem produkcji w toku. Układanie harmonogramu produkcji zgodnie z systemem „werbel-buforsznur” nie jest zadaniem praktyków rachunkowości zarządczej, lecz specjalistów ds. planowania produkcji w przedsiębiorstwie. Praktycy rachunkowości zarządczej zajmują się natomiast m. in. szacowaniem planowanych i ustalaniem faktycznych danych przewidzianych przez teorię ograniczeń, sporządzaniem raportów wewnętrznych, uwzględniających wpływ czynników ograniczających na osiągnięte wyniki oraz współpracują z kierownikami operacyjnymi w celu zidentyfikowania i usuwania różnego typu ograniczeń w działalności przedsiębiorstwa.

5.2.2. Wartość przerobu jako miara wyników jednostki gospodarczej zgodnie z teorią ograniczeń

E. M. Goldratt przekonywał w swoich publikacjach, że tradycyjna rachunkowość stwarza znaczne przeszkody w osiągnięciu sukcesu przez przedsiębiorstwo. Stosowane dotychczas mierniki pokazują pogorszenie sytuacji dochodowej zakładu, w przypadku gdy zdolności produkcyjne urządzeń niestanowiących „wąskich gardeł” nie będą w pełni wykorzystane, gdyż przestanie się produkować przy ich użyciu detale tworzące zapas produkcji w toku. Ta niekorzystna sytuacja jest potwierdzana przez niższy wynik ujawniany w rachunku zysków i strat, ponieważ jeśli zmniejsza się produkcja w toku, to również zmniejsza się kwota stałych kosztów pośrednich, rozliczona na zapas tej produkcji. Jednocześnie zwiększa się suma kosztów pośrednich stałych, przypisywana do wyrobów gotowych, a gdy są one sprzedane, to wykazuje się większą kwotę kosztów w rachunku zysków i strat, co prowadzi do niższego zysku ze sprzedaży. To wnioskowanie jest słuszne, jeśli w przedsiębiorstwie stosuje się tradycyjny rachunek kosztów pełnych.

Teoria ograniczeń nie stanowi zatem metody kompatybilnej z rachunkiem kosztów pełnych rzeczywistych lub standardowych, gdyż te systemy rachunku kosztów kreują bodźce do zwiększania zapasów produktów w toku i wyrobów gotowych. W przypadku stosowania rachunku kosztów pełnych zwiększenie zapasów produktów gotowych prowadzi do zmniejszenia przeciętnych jednostkowych kosztów sprzedanych produktów. Jeśli wielkość produkcji

jest większa od wielkości sprzedaży, to koszty stałe produkcji rozlicza się na wytworzone jednostki, co – jak powszechnie wiadomo – powoduje ujmowanie części tego typu kosztów w bilansie jako kosztów wytworzenia zapasów produktów gotowych i niezakończonych. W sytuacji stosowania w przedsiębiorstwie rachunku kosztów standardowych pełnych pewne centra kosztów, w których ponoszone są stałe koszty płac, mogą poprawić swój wskaźnik wydajności poprzez wytwarzanie większej liczby komponentów wyrobów gotowych lub wykonywanie większej liczby operacji. Centra kosztów nieposiadające ograniczeń mogą wytwarzać więcej produktów niż centra będące „wąskimi gardłami”. Jeśli w podmiotach wewnętrznych zakładu, niestanowiących „wąskich gardeł”, faktycznie zwiększa się produkcja w celu wykazania w raportach wyższej wydajności osiągananej w tych podmiotach, to nieuniknionym skutkiem – przy występowaniu ograniczeń w innym centrum zakładu – jest wzrost zapasów produkcji w toku.

Teoria ograniczeń przyjmuje, że celem większości jednostek gospodarczych jest zarabianie pieniędzy obecnie i w przyszłości. Środki pieniężne są generowane w wyniku sprzedaży wyrobów i usług. Bieżącego stanu środków pieniężnych nie zwiększa gromadzenie zapasów produktów gotowych i produkcji w toku, aczkolwiek pewien poziom zapasów jest konieczny, aby zapewnić terminowe dostawy klientom. Nadmierne zapasy produkcji w toku prowadzą natomiast do „zamrożenia” środków pieniężnych i do wzrostu niektórych pozycji kosztów operacyjnych (np. kosztów utrzymania magazynów). Wyższe zapasy produkcji w toku wydłużają cykl wytwarzania produktu oraz cały cykl produkcyjny, obejmujący czas przygotowania produkcji, wytwarzania oraz dystrybucję i sprzedaż produktu.

Duże zapasy produkcji w toku mogą powodować trudności dotyczące eliminowania przyczyn wadliwie wykonywanych wyrobów oraz ich naprawiania, zanim powstaną następne braki. Jeżeli braki są identyfikowane na końcowym stanowisku kontrolnym, po końcowej operacji, a produkcja w toku jest duża i cykl wytwarzania długi, to skutek błędnie wykonanych operacji może być zauważony dopiero po upływie dłuższego czasu. W tym okresie mogły powstać następne wadliwie wykonane części i wyroby gotowe. Częste występowanie takiej sytuacji może doprowadzić do podjęcia decyzji o wytwarzaniu większej liczby wyrobów niż faktycznie zamówiono „na wypadek” powstania braków ujawnionych pod koniec procesu wytwórczego albo decyzji o zaangażowaniu większych zasobów osobowych i rzeczowych do kontroli jakości w trakcie procesu produkcyjnego.

Dłuższy cykl wytwarzania w danym przedsiębiorstwie w stosunku do konkurencyjnych jednostek gospodarczych może też być przyczyną problemów w dziedzinie planowania i dotrzymania terminów dostaw produktów klientom. Jeśli w konkurencyjnych przedsiębiorstwach cykl ten wynosi trzy miesiące, a w analizowanej firmie X cztery, to w celu sprostania konkurencji

firma X będzie musiała akceptować zlecenia o krótszym okresie wykonania. To z kolei spowoduje dodatkowe nakłady, aby dotrzymać terminu dostaw (np. związane z pracą w godzinach nadliczbowych).

Wzrost zapasów produktów w toku może spowodować wydłużenie cyklu produkcyjnego i uniemożliwić wykonanie dostawy na umówioną datę, zwiększyć wskaźnik braków komponentów i produktów gotowych, zwiększyć koszty operacyjne, zakłócić możliwości planowania i ostatecznie zmniejszyć sprzedaż i zysk (Noreen i in., 1995, s. 12).

Z powodu omówionych problemów Goldratt jest przeciwnikiem stosowania w rachunkowości przedsiębiorstwa tradycyjnych systemów rachunku kosztów pełnych oraz mierników dokonań, które tworzą bodźce do zwiększania zapasów i manipulowania nimi.

Zwolennicy teorii ograniczeń akceptują natomiast systemy rachunku kosztów zmiennych, ponieważ tego typu systemy (Noreen i in., 1995, s. XXIV):

- nie tworzą bodźców do zwiększania zapasów;
- dostarczają lepszych informacji do podejmowania decyzji (krótkookresowych, operacyjnych – określenia w nawiasie podane przez autorkę) niż rachunek kosztów pełnych;
- są bliższe pieniężnej koncepcji zysku (tzn. koncepcji, którą preferują autorzy teorii ograniczeń).

Teoria ograniczeń jest spójna z koncepcją globalnego zarządzania jakością (TQM), gdyż TOC prowadzi do skupienia wysiłków globalnego sterowania jakością na tych miejscach systemu, w stosunku do których oczekuje się, że będą najbardziej efektywne. Sekwencyjny sposób działania – zgodny z teorią ograniczeń – prowadzący do ciągłego pokonywania ograniczeń, a zatem wprowadzania udoskonaleń do procesu gospodarczego, również współgra z założeniami TQM.

Teoria ograniczeń jest zgodna także z ideą metody JIT, która wychodzi z założenia, że zwiększone zapasy, także produktów w toku, są przyczyną znacznych problemów operacyjnych w przedsiębiorstwie.

Metoda obliczeń i sporządzania sprawozdań wewnętrznych odzwierciedlająca rozumowanie Goldratta i jego zwolenników, stanowi odmianę rachunku kosztów zmiennych. Jest ona nazywana **rachunkowością przerobu**. Podstawowymi jej elementami składowymi są następujące kategorie: przerób, koszty operacyjne i zapasy.

Przerób (*throughput*) jest zdefiniowany jako wielkość, przy której system generuje środki pieniężne na skutek sprzedaży produktów (Noreen i in., 1995, s. 12). Wartość przerobu jest ustalana w wyniku odjęcia od przychodów ze sprzedaży całkowitych kosztów zmiennych albo tylko kosztów materiałów bezpośrednich.

Według koncepcji Goldratta, zapasy stanowią wszystkie pieniądze inwestowane przez system w zakup rzeczy, które jednostka zamierza sprzedać,

koszty operacyjne zaś są tymi wszystkimi pieniędzmi, które system wydaje w celu przekształcenia zapasów w przerób⁴.

Definicje elementów „rachunkowości przerobu” są mało precyzyjne, aby można było zastosować je bez dodatkowych wyjaśnień. Wdrożenia w przedsiębiorstwach metody proponowanej przez Goldratta dostarczają potwierdzenia, że wartość przerobu jest obliczana w sposób uproszczony albo nieco bardziej złożony. W niektórych przypadkach odejmuje się od przychodów ze sprzedaży tylko koszty materiałów bezpośrednich, w innych pomniejsza się przychody o koszty materiałów bezpośrednich, zmienne koszty płac, zmienne koszty sprzedaży (Noreen i in., 1995, s. 8). Stosowanie uproszczonej wersji obliczenia wartości przerobu jest uzasadnione faktem, że w większości przedsiębiorstw nie można wyróżnić dużej kwoty innych kosztów zmiennych niż koszty materiałów bezpośrednich.

Koszty operacyjne obejmują koszty związane z przetwarzaniem materiałów w produkty gotowe, np. amortyzację, płace pracowników pośrednio, a niekiedy i bezpośrednio produkcyjnych, koszty usług obcych itp. Koszty te mają charakter stały lub prawie stały w krótkim okresie działalności przedsiębiorstwa.

Termin „zapasy” oznacza według omawianej koncepcji zapasy magazynowe surowców i wyrobów, a także pozycje składające się na majątek trwały (środki trwałe, wartości niematerialne i prawne). Zapasy są tu rozumiane szerzej niż w systemie rachunkowości finansowej. Termin ten raczej odpowiada pojęciu aktywa.

Między składnikami wartości przerobu zachodzą następujące zależności:

- wartość przerobu (WP) = przychody ze sprzedaży (P) – koszty zmienne (KZ), czyli $WP = P - KZ$; lub wartość przerobu (WP) = przychody ze sprzedaży (P) – materiały bezpośrednie (MB), tj. $WP = P - MB$;

- zysk ze sprzedaży (Z) = wartość przerobu (WP) – koszty operacyjne (KO), czyli $Z = WP - KO$;

- stopa zwrotu inwestycji (ROI) = (wartość przerobu (WP) – koszty operacyjne (KO))/zapasy (ZA) = zysk ze sprzedaży (Z)/zapasy (ZA), tj. $ROI = WP - KO / ZA = Z / ZA$.

Metoda zaproponowana przez Goldratta prowadzi do ustalania i uwzględniania przy podejmowaniu decyzji wielkości stosowanych w rachunku kosztów zmiennych, tj. marży na pokrycie (marży brutto) i kosztów stałych. Wartość przerobu odpowiada marży na pokrycie, a koszty operacyjne – kosztom stałym i prawie stałym. Wartość przerobu, przypadająca na jednostkę zdolności produkcyjnych zasobu stanowiącego „wąskie gardło”,

⁴ E. M. Goldratt, J. Cox, *The Goal*, 1993 (2nd ed.), s. 59–60, cyt. za: Dugdale, Jones (1996), s. 3, Atwater, Gagne (1997), s. 8.

jest zatem równa marży brutto na jednostkę czynnika produkcji o ograniczonych mocach wytwórczych.

Na poziomie koncepcyjnym nie ma różnicy między rachunkowością przerobu a rachunkiem kosztów zmiennych. W praktyce występuje jednak spora różnica, ponieważ w większości przypadków zastosowania koncepcji ograniczeń nie odejmuje się od przychodu ze sprzedaży wraz z materiałami bezpośrednimi kosztów płac bezpośrednich. Płace bezpośrednie nie są więc aktywowane wraz z zapasami produktów gotowych i niezakończonych. W rachunku kosztów zmiennych zaś konwencjonalne traktowanie płac bezpośrednich oznaczało zaliczenie ich do kosztów zmiennych. W połowie XX w., gdy rachunek kosztów zmiennych był koncepcyjnie opisany i popularyzowany w praktyce, w większości jednostek gospodarczych stosowano akordowe systemy wynagrodzenia pracowników bezpośrednio produkcyjnych, toteż uzasadnione było zaliczenie tego typu płac do kosztów zmiennych. Współcześnie – ze względu na zmiany w technologii i organizacji produkcji – płace bezpośrednie nie wzrastają proporcjonalnie do wzrostu wielkości produkcji. Z punktu widzenia krótkiego okresu produkcji stanowią one zazwyczaj koszty stałe.

Różne traktowanie płac bezpośrednich w rachunkowości przerobu i rachunku kosztów zmiennych przedstawia tabela 5.2.

Tabela 5.2. Porównanie rachunku kosztów zmiennych z rachunkowością przerobu

Tradycyjny rachunek kosztów zmiennych (RKZ)	RKZ z płacami bezpośrednimi zaliczonymi do kosztów stałych	Rachunkowość przerobu	Uproszczona rachunkowość przerobu
Przychody ze sprzedaży (-) Materiały bezpośrednie (-) Płace bezpośrednie (-) Zmienne koszty pośrednie ^a	Przychody ze sprzedaży (-) Materiały bezpośrednie ----- (-) Zmienne koszty pośrednie ^a	Przychody ze sprzedaży (-) Wszystkie koszty zmienne ----- -----	Przychody ze sprzedaży (-) Materiały bezpośrednie ----- -----
Marża brutto	Marża brutto	Wartość przerobu	Wartość przerobu
(-) Koszty stałe	(-) Koszty stałe	(-) Koszty operacyjne	(-) Koszty operacyjne
Zysk ze sprzedaży	Zysk ze sprzedaży	Zysk ze sprzedaży	Zysk ze sprzedaży

^a Zmienne koszty pośrednie obejmują zarówno zmienne koszty produkcyjne, jak i nieprodukcyjne.

Źródło: na podstawie: Noreen i in. (1995), s. 14.

Choć sposób obliczania przerobu został wyprowadzony przez Goldratta na podstawie teorii ograniczeń, to stanowi metodę zbieżną z rachunkiem kosztów zmiennych, znanym w teorii i praktyce rachunkowości od dawna. Goldratt nie wniósł niczego całkiem nowego do zestawu metod rachunkowości zarządczej, lecz zwrócił uwagę na pewne aspekty myślenia kategoriami przerobu oraz pokazał siłę prostoty metody przerobu równoważnej rachunkowi kosztów zmiennych. Opowiadał się za stosowaniem prostych miar do ustalania wyników całej jednostki, związanych z celem jej działalności gospodarczej. Wdrożenie w przedsiębiorstwie teorii ograniczeń daje bowiem podstawę do systematycznego sporządzania sprawozdania o wartości przerobu, które ma postać rachunku wyników, podobną do sprawozdania przy rachunku kosztów zmiennych (tabela 5.3).

Tabela 5.3. Sprawozdanie dotyczące wartości przerobu

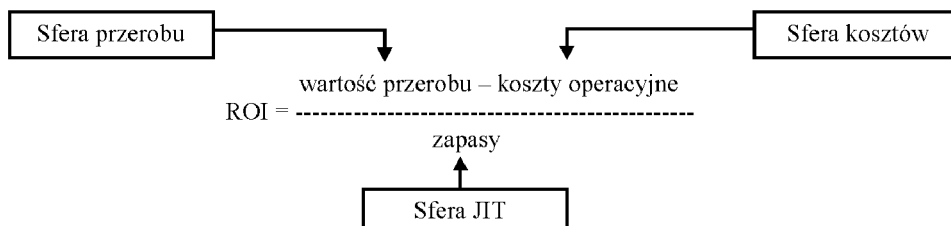
Przychody ze sprzedaży produktów		20 000
Materiały bezpośrednie		-8 000
Wartość przerobu		12 000
Płace bezpośrednie	-4 500	
Koszty pośrednie wytworzenia	-2 500	
Koszty administracji	-1 200	
Koszty sprzedaży	-800	
Razem koszty operacyjne		-9 000
Wynik operacyjny		3 000

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Dugdale, Jones (1996), s. 12.

Redefiniując koncepcję rachunku kosztów zmiennych, Goldratt nawołuje do zmiany nastawienia kierowników i praktyków rachunkowości. Aby realizować cel przedsiębiorstwa, kierownicy powinni dążyć do zwiększenia wartości przerobu, przy jednoczesnym zmniejszeniu zapasów i kosztów operacyjnych. Skala obniżki dwóch ostatnich pozycji jest jednak ograniczona, ponieważ muszą one być utrzymane na pewnym minimalnym poziomie w celu wystąpienia w ogóle możliwości produkcji i sprzedaży.

Uznaje się (Dugdale, Jones, 1996), że teoria ograniczeń, sformułowana przez E. Goldratta wraz z koncepcją pomiaru wartości przerobu, tworzy nowy paradygmat zarządzania produkcją⁵, zgodnie z którym wyróżnia się trzy obszary (sfery) wymagające oddziaływania (zob. rysunek 5.2).

⁵ Należy zauważyć, że jest tu mowa o paradygmacie zarządzania produkcją, a nie o paradygmacie nauki rachunkowości zarządczej.



Rys. 5.2. Nowy paradygmat zarządzania produkcją. Źródło: Dugdale, Jones (1996), s. 5

Tradycyjne systemy rachunku kosztów skupiały swoją uwagę na obszarze kosztów, a zwłaszcza na jednostkowym koszcie produktu. Metoda JIT dąży do zmniejszenia zapasów. Zgodnie z koncepcją Goldratta, zainteresowanie kierowników powinno koncentrować się najpierw na wartości przerobu, następnie na zapasach i na końcu na kosztach operacyjnych. Przyczyna takiej kolejności jest prosta: bardzo trudno osiąga się zmniejszenie kosztów operacyjnych bez zmniejszenia zatrudnienia i bez pogorszenia funkcjonowania wewnętrznych struktur przedsiębiorstwa. Niekontrolowane zmniejszenie zapasów może również prowadzić do zmniejszenia przerobu.

W celu oceny wyników jednostki gospodarczej należy też ustalać dwa inne wskaźniki, które pozwalają kierownikom na równoczesne uwzględnienie i rozpatrywanie finansowych i operacyjnych miar dokonań jednostki. Są nimi wskaźnik produktywności oraz wskaźnik przepływu materiałów⁶, obliczane następująco:

- wskaźnik produktywności = $\frac{\text{wartość przerobu}}{\text{koszty operacyjne}} = \frac{WP}{KO}$.

- wskaźnik szybkości przepływu materiałów = $\frac{\text{wartość przerobu}}{\text{zapasy materiałowe}} = \frac{WP}{ZA}$.

Dzięki zastosowaniu w tych wskaźnikach trzech podstawowych kategorii ekonomicznych, uwzględnianych przez TOC, można dostarczyć istotnych informacji o produktywności jednostki gospodarczej i jej zdolności do transformowania środków zainwestowanych w zapasach w przychody ze sprzedaży i zysk. Im wyższy jest poziom wskaźnika szybkości przepływu materiałów w jednostce, tym wyższa jest jej efektywność (*Practices...*, 1999, s. 38).

Ponadto, istotne znaczenie – z punktu widzenia układania optymalnego harmonogramu produkcji oraz możliwości usuwania ograniczeń w obszarze

⁶ W tym wskaźniku zapasy są ograniczone do wartości zapasów materiałów.

procesu wytwórczego – ma wskaźnik przerobu na jednostkę zasobu będącego ograniczeniem. Wskaźnik ten wyraża stosunek wartości przerobu danego produktu do czasu potrzebnego na jego obróbkę na stanowisku produkcyjnym, będącym „wąskim gardłem”. Wyroby gotowe, charakteryzujące się najwyższym poziomem tego wskaźnika, mają najwyższy priorytet pod względem produkcyjnym, a produkty o najniższym wskaźniku powinny znajdować się jako ostatnie co do kolejności wytwarzania, gdyż w najmniejszym stopniu przyczyniają się do wypracowania zysku przez podmiot gospodarczy. Wielkość tego wskaźnika, ustalana dla krańcowego zamówienia, stanowi dla menedżerów wskazówkę do oceny, czy jest opłacalne usunięcie „wąskiego gardła”, np. poprzez nabycie dodatkowej maszyny w celu wykonania tego zamówienia (por. Noreen i in., 1995, s. XXV; Atwater, Gagne, 1997, s. 10).

Odpowiednikiem przedstawionego wskaźnika jest miernik relatywnej marży brutto, tj. marży brutto przypadającej na jednostkę czynnika ograniczającego produkcję, ustalany w przypadku stosowania rachunku kosztów zmiennych jako podstawy podejmowania decyzji krótkookresowych (zob. np. Jarugowa i in., 1991, s. 243–245). Wymienione zagadnienia, analizowane przez zwolenników teorii ograniczeń, były już wcześniej objaśniane w literaturze w obszarze rachunku kosztów zmiennych.

E. Goldratt rozważał także sprawę uznawania przychodów w sprawozdaniu finansowym. Następująca wypowiedź charakteryzuje jego poglądy na ten temat⁷: „Wiele dóbr konsumpcyjnych, wytwarzanych w przedsiębiorstwach przemysłowych, wytwórcy nie sprzedają bezpośrednio konsumentom, lecz za pośrednictwem kanałów dystrybucyjnych. W większości przypadków kanały te rezerwują sobie prawo do zwrotu towarów producentom nawet bez podania wyjaśnień. W związku z tym wydaje się niewłaściwe ewidencjonowanie przychodu ze sprzedaży w momencie wydania produktów jednostkom dystrybucyjnym [...]. Sprzedaż powinna zostać zaksięgowana, jeśli zostanie zawarta nieodwołalna transakcja z konsumentem [...]. Wzrost zapasów produktów danego przedsiębiorstwa w jednostce dystrybucyjnej zwiększa dystans między producentem a konsumentem. Jest to przyczyną przyszłego zmniejszenia kwoty przerobu”.

Należy dodać, że teoria ograniczeń przyjmuje zasadę kasową do uznawania przychodów ze sprzedaży. Tylko przychody, które stanowią wpływy ze sprzedaży, są uwzględniane przy ustalaniu wartości przerobu. Teoria ograniczeń kładzie zatem nacisk na przepływy pieniężne z działalności

⁷ E. M. Goldratt, *The Haystack Syndrome: Sifting Information Out of the Data Ocean*, North River Press, Croton-on-Hudson 1990, s. 20 i 22, cyt. za: Noreen i in. (1995), s. 16–17 – przekład własny autorki.

operacyjnej i z tego powodu jest postrzegana przez jej zwolenników za bardziej wiarygodne źródło danych do oceny ekonomicznej wartości dodanej, osiągniętej przez jednostkę (McMullen, 1998, s. 44; *Practices...*, 1999, s. 41).

Jak już wspomniano, teoria ograniczeń doprowadziła Goldratta do zaproponowania metody obliczeń, zbieżnej z rachunkiem kosztów zmiennych, nietworzącej bodźców do zwiększania zapasów oraz bliższej koncepcji przepływów pieniężnych. Współcześnie wzrost zapasów produktów w toku jest o wiele większym problemem niż np. w latach pięćdziesiątych, kiedy to w krajach zachodnich popularyzowano rachunek kosztów zmiennych. Stosowanie rachunku przerobu albo rachunku kosztów zmiennych jest obecnie o wiele bardziej uzasadnione niż kiedykolwiek w przeszłości. Rachunki te umożliwiają sporządzenie, łatwych do zrozumienia przez pracowników wydziałów produkcyjnych, raportów o wartości przerobu z dużą częstotliwością: miesięcznie, a nawet codziennie, jak to czyniono w kilku przedsiębiorstwach, objętych badaniami przez Noreena i in. (1995, s. 16).

Trzeba jednak pamiętać, że teoria ograniczeń i rachunek kosztów zmiennych odznaczają się orientacją na zarządzanie operacyjne i krótkookresowe wyniki. Zastosowanie podejścia marży na pokrycie w klasycznej formie, tj. wynikającej ze struktury rachunku kosztów zmiennych, albo w postaci wartości przerobu może prowadzić do decyzji maksymalizujących zysk w krótkim okresie, co nie zawsze prowadzi do realizacji długookresowych celów przedsiębiorstwa. Niektórzy uznają za wadę koncepcji TOC również to, iż zaleca ona posługiwanie się globalnymi miarami operacyjnymi. Zastosowanie maksymalizacji wartości przerobu jako kryterium decyzyjnego może prowadzić w pewnych warunkach do suboptymalnych decyzji.

W przypadku podejmowania decyzji dotyczących średniego i długiego okresu, gdy zarząd ma uznaniowy wpływ na płace bezpośrednie i składniki kosztów operacyjnych, globalne miary operacyjne, ustalone zgodnie z teorią ograniczeń, ignorują istotne czynniki tego procesu decyzyjnego (Kee, 1995, s. 50–51).

Rozpoczynając od przedstawienia zasad optymalizacji procesu produkcyjnego na skutek maksymalnego wykorzystania ograniczonych zasobów produkcyjnych, Goldratt doszedł do sformułowania sposobu pomiaru oraz ustalania wartości przerobu i wyniku operacyjnego działalności przedsiębiorstwa. Sposób ten stanowi odmianę rachunku kosztów zmiennych. Zastosowanie innego punktu wyjścia w rozważaniach, niż przyjmują specjaliści rachunkowości, doprowadziło go do zdefiniowania wielkości znanych w rachunkowości zarządczej, lecz inaczej określanych. Koncepcja Goldratta nie jest jednak tylko semantyczną odmianą rachunku kosztów zmiennych. Zwraca ona uwagę na aspekty pomijane lub niedoceniane w przypadku stosowania klasycznego rachunku kosztów zmiennych.

5.3. Proces ciągłego doskonalenia według zasad teorii ograniczeń

Dla dalszego rozwoju i promowania teorii ograniczeń E. Goldratt założył w połowie lat osiemdziesiątych XX w. instytucję pod nazwą Instytut Goldratta. Wraz z doskonaleniem swojej koncepcji Goldratt rozszerzył zakres zainteresowania ograniczeniami działalności przedsiębiorstw, ponieważ te przedsiębiorstwa, które poczyniły duże usprawnienia w odniesieniu do produkcyjnych „wąskich gardeł”, mogą osiągnąć lepsze wyniki jedynie wskutek zarządzania zewnętrznymi ograniczeniami rynkowymi, co pozwoli zwiększyć ilość sprzedanych wyrobów lub usług (poprzez wchodzenie na nowe rynki i dywersyfikację asortymentów produktów).

E. Goldratt przedstawił wyniki swoich rozważań w pracy pt. *It's Not Luck*, wydanej w 1994 r.⁸ Sformułowane w niej zasady logicznego wnioskowania nazwał „procesem rozumowania (myślenia)” (*thinking process*). Zasady te mogą być zastosowane do pokonywania nie tylko ograniczeń produkcyjnych, ale wszelkich ograniczeń działalności przedsiębiorstwa. „Proces myślenia” jest zbiorem logicznie ugruntowanych narzędzi, które umożliwiają postawienie diagnozy problemu, znalezienie rozwiązania i wdrożenie udanego planu działania.

Proces ten jest rozpoczynany przez osobę, chcącą rozwiązać problem od postawienia trzech pytań (Noreen i in., 1995, s. 48):

- 1) co zmienić?
- 2) na co zmienić?
- 3) jak spowodować zmianę?

W celu udzielenia odpowiedzi na poszczególne pytania należy zastosować następujące drzewa logiczne, mające postać diagramów przyczynowo-skutkowych:

- a) drzewo bieżącej rzeczywistości;
- b) technikę ulatniającego się obłoku oraz drzewo przyszłej rzeczywistości;
- c) drzewo warunków wstępnych oraz drzewo transformacji.

Zastosowanie wymienionych diagramów w poszczególnych fazach „procesu rozumowania” przedstawia tabela 5.4.

Drzewo bieżącej rzeczywistości jest wykorzystywane na etapie analizy w celu opisu faktycznie funkcjonującego systemu oraz poznania przyczyn symptomów niepożądanych skutków jego działania. Tak jak w medycynie, postawienie diagnozy rozpoczyna się zatem od ustalenia symptomów, a następnie wydedukowania na ich podstawie przyczyn. W koncepcji „procesu

⁸ Wydawcą jest Gower, London 1994. Książka ta, przedstawiająca „proces rozumowania”, jest napisana – tak jak pierwsza praca Goldratta pt. *The Goal* – w formie opowiadania Alexa, prezentującego proces ciągłego wprowadzania udoskonaleń w jego zakładzie (Dugdale, Jones, 1996, s. 6).

Tabela 5.4. Rola diagramów w „procesie rozumowania”

Pytania	1. Co zmienić?	2. Na co zmienić?	3. Jak dokonać zmiany?
Rodzaj diagramu przyczynowo-skutkowego	<ul style="list-style-type: none"> ● drzewo bieżącej rzeczywistości 	<ul style="list-style-type: none"> ● technika ulatniającego się obłoku ● drzewo przyszłej rzeczywistości 	<ul style="list-style-type: none"> ● drzewo warunków wstępnych ● drzewo transformacji

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Noreen i in. (1995), s. 48.

rozumowania” przyjmuje się założenie, że prawie wszystkie niepożądane skutki działalności systemu mają wspólną przyczynę. Noreen i in. (1995, s. 49) ustalili, badając przedsiębiorstwa stosujące tę koncepcję, że jeśli lista niepożądanych skutków, sporządzona przez kierownika, była obszerna i zawierająca pozornie niezwiązane ze sobą zagadnienia, to zasadniczym problemem przedsiębiorstwa był brak dobrze zdefiniowanych skutecznych zasad działania. W przypadku gdy lista niepożądanych skutków była stosunkowo krótka, a wymienione czynniki bardziej ze sobą powiązane, to zasadniczy problem wymagający rozwiązania był bardziej jednoznaczny i łatwiejszy do skonkretyzowania.

Po zdefiniowaniu zasadniczego problemu działania konkretnego systemu, należy odpowiedzieć na pytanie, na co zmienić dotychczasowe rozwiązanie. W celu wykrycia przesłanek leżących u podstaw konfliktu stosuje się technikę zwaną przez Goldratta „ulatniającym się obłokiem”. Jej przesłaniem jest znalezienie sposobu na osiągnięcie celu bez wchodzenia w kompromisowe rozwiązania. Aby ostatecznie można było odpowiedzieć na to pytanie, trzeba wykorzystać technikę drzewa przyszłej rzeczywistości, w wyniku czego określa się pożądany stan danego systemu w przyszłości, możliwy do osiągnięcia dzięki zastosowaniu strategii systemu.

Ostatni zestaw narzędzi, wykorzystywany w procesie logicznego myślenia, prowadzi do ustalenia wszystkich przewidywanych przeszkód i uwarunkowań przyszłego stanu systemu (drzewo warunków wstępnych) oraz określenia konkretnych działań, które mogą pokonać owe przeszkody (drzewo transformacji). Drzewo transformacji przedstawia plan zastosowania nowych rozwiązań (taktykę systemu).

Formułując koncepcję „procesu rozumowania”, Goldratt nie zalecał konkretnych metod lub technik do zastosowania w zarządzaniu przedsiębiorstwem, lecz kładł nacisk na procesy logicznego rozumowania i ich wykorzystanie w określonych warunkach. Dążył do opracowania ogólnej „technologii” rozumowania, która umożliwi kierownikom odkrywanie ich własnych rozwiązań w zaistniałych sytuacjach⁹.

⁹ Szersze objaśnienie zastosowania poszczególnych narzędzi „procesu rozumowania” przedstawiają opracowania Noreen i in. (1995), McMullen (1998), Engelhardt (2002).

Goldratt rozwinął także wcześniejsze swoje poglądy na temat celu działalności przedsiębiorstwa. Pierwotnie cel ten był postrzegany jako „zarabianie pieniędzy teraz i w przyszłości”. Następnie autor uznał, że cel organizacji musi być ustalony jedynie przez właścicieli jednostki gospodarczej. Wybrany cel może być realizowany przy uwzględnieniu dwóch warunków ograniczających, tj.:

- zapewnieniu bezpieczeństwa i satysfakcjonujących warunków dla zatrudnionych teraz i w przyszłości;
- usatysfakcjonowaniu klientów zarówno obecnie, jak i w przyszłości.

Goldratt przekonuje ostatecznie, że za cel organizacji gospodarczej można przyjąć zarabianie pieniędzy albo satysfakcję zatrudnionych, albo satysfakcję klientów. Wybór jednego z tych celów stwarza konieczność przyjęcia dwóch pozostałych jako warunków ograniczających. Dobra strategia działalności podmiotu gospodarczego musi zatem uwzględniać każde z tych wymagań, ponieważ – według opinii Goldratta – interesy właścicieli, pracowników i klientów danej jednostki są potencjalnie kompatybilne.

5.4. Możliwość zintegrowania teorii ograniczeń i rachunku kosztów działań

Ocenia się, że koncepcje głoszone przez E. Goldratta od lat osiemdziesiątych miały wyraźny wpływ na postępowanie kierowników wydziałów produkcyjnych wielu przedsiębiorstw w obszarze anglojęzycznym. Wyrazem tego jest zastosowanie różnych systemów pomiaru i monitorowania wartości przerobu, które w literaturze angielskiej określane są terminem *throughput accounting* (rachunkowość przerobu). Niektóre z tych systemów były opisywane w literaturze fachowej (np.: Galloway, Waldron, 1988; Noreen i in., 1995; Dugdale, Jones, 1996; Ruhl, 1996).

Rachunkowość przerobu jest definiowana przez brytyjski Instytut CIMA¹⁰ jako „metoda pomiaru wyników, która wiąże koszty produkcji i pozostałe koszty z przerobem. Koszty produktu w rachunkowości przerobu są związane z wykorzystaniem kluczowych zasobów przez różne wyroby”. Ponieważ niektóre szczegółowe rozwiązania w ramach rachunkowości przerobu różnią się znacznie od pierwotnych propozycji Goldratta, to niektórzy autorzy są przeciwni łączeniu teorii ograniczeń z rachunkowością przerobu, np. Cohen, współtwórca TOC (Dugdale, Jones, 1996, s. 24). W niektórych systemach rachunkowości przerobu są stosowane miary do ustalenia finansowych wyników działalności poszczególnych wydziałów lub oddziałów zakładu, choć

¹⁰ Definicję tę autorka podaje za: Dugdale, Jones (1996), s. 20.

Goldratt był przeciwny obliczaniu takich cząstkowych wyników i wykorzystywaniu ich przez kierowników przy podejmowaniu decyzji. Za zbędne, a nawet za szkodliwe uważał kalkulowanie kosztu jednostkowego produktów, w tym kalkulację według zasad rachunku kosztów działań. Niektóre systemy rachunkowości przerobu usiłują jednak połączyć teorię ograniczeń z rachunkiem kosztów działań (np.: Kee, 1995; Salafatinos, 1995; Campbell i in., 1997; *Practices...*, 1999).

Rachunek kosztów działań (ABC) i teoria ograniczeń (TOC) stanowią alternatywne podejścia do kształtowania struktury produkcji w przedsiębiorstwie, gdyż ABC rozpatruje całość kosztów działalności jako zmienne w długim okresie, a TOC jest zorientowana na optymalizację przerobu w krótkich okresach, kiedy to większość kosztów jest stała. Obydwie koncepcje odzworowują różne aspekty tych samych procesów przedsiębiorstwa. Opracowano je w celu dostarczenia zarządom przedsiębiorstw i kierownikom niższych szczebli zarządzania bardziej przydatnych informacji do podejmowania decyzji dotyczących efektywnego wykorzystania posiadanych przez przedsiębiorstwa zasobów. Mimo że ogólne cele obydwu koncepcji są podobne, to sposoby ich osiągnięcia znacznie się różnią. Rachunek kosztów działań jest rozbudowaną wersją rachunku kosztów pełnych, dostarczającą dokładniejszych informacji o kosztach produktów, umożliwiającą właściwą ocenę rentowności sprzedawanych produktów, stanowiącą podstawę do ustalenia, analizy i budżetowania kosztów procesów oraz stymulującą do podejmowania usprawnień realizowanych procesów i działań.

Teoria ograniczeń jest koncepcją optymalizacji produkcji w celu zwiększenia wartości przerobu i wyniku ze sprzedaży, a w ich konsekwencji przyrostu kwoty pieniędzy, zarobionej przez przedsiębiorstwo. Koncepcja ta wnika w organizację i przebieg procesu produkcyjnego, co pomijały tradycyjne systemy rachunku kosztów pełnych. Umożliwia ona zatem rozpoznanie i usuwanie ograniczeń w działalności przedsiębiorstwa. Rachunek kosztów działań nie uwzględnia bezpośrednio ograniczeń produkcyjnych, co może stanowić powód jego negatywnej oceny. Prawidłowo zaprojektowany i stosowany system ABC może jednak ułatwiać identyfikację ograniczeń według struktury procesów przedsiębiorstwa. Jak słusznie bowiem stwierdza H. T. Johnson (1992a, s. 32), pokonywanie ograniczeń jest jednym z podstawowych sposobów, które przedsiębiorstwa powinny zastosować do obniżki kosztów w celu stawania się coraz bardziej konkurencyjnymi w skali światowej.

„Wąskie gardła” w obszarze produkcji odgrywają także ważną rolę w wielu typach decyzji, przy podejmowaniu których stosuje się informacje z rachunku ABC. Na przykład, działanie, będące „wąskim gardłem” w sferze produkcji, należy uwzględnić przy podejmowaniu decyzji, dotyczących układania optymalnego programu produkcji, wyboru sposobu działania spośród alternatywy: „kupić czy wytworzyć we własnym zakresie”, ustalania poziomu

cen produktów gotowych. Ograniczenia produkcyjne stanowią kryteria decyzyjne również przy szacowaniu kosztów utraconych korzyści oraz ustalaniu, jakie usprawnienia i w odniesieniu do jakich działań powinny być najbardziej korzystne dla przedsiębiorstwa.

Wystąpienie niewykorzystanych zdolności operacyjnych danego działania może być spowodowane przez inne działanie, stanowiące „wąskie gardło” w całej strukturze produkcyjnej jednostki gospodarczej. „Wąskie gardło” limituje bowiem produkcję, a w konsekwencji ogranicza ilość zasobów zużytych przez działania niebędące ograniczeniami i prowadzi do wzrostu niewykorzystania ich zdolności operacyjnych. Rozpoznanie działania stanowiącego ograniczenie odgrywa kluczową rolę w zrozumieniu, dlaczego występują niewykorzystane zdolności operacyjne w całej jednostce, których powodem są ograniczenia nie rynkowe, lecz produkcyjne. Zastosowanie teorii ograniczeń jest pomocne w podejmowaniu decyzji o alokacji zasobów oraz w rozliczaniu kosztów działań zgodnie z zasadami rachunku ABC. Identyfikacja czynnika ograniczającego i zrozumienie jego wpływu na zdolności produkcyjne całej jednostki gospodarczej są zatem bardzo ważne dla podejmowania decyzji o wykorzystaniu zasobów produkcyjnych w trakcie wykonywania działań w celu optymalizacji produkcji i zwiększania rentowności jednostki gospodarczej.

Powyższe argumenty uzasadniają dążenie niektórych ekspertów do tworzenia systemów rachunkowości zarządczej, integrujących rachunek kosztów działań z teorią ograniczeń. Na przykład Salafatinos (1995) twierdzi, iż niektóre elementy rachunku ABC i koncepcji TOC są komplementarne. Wyszczególnienie i opis działań oraz powiązań między nimi (tzw. mapa działań) mogą być skutecznie wykorzystane do zarządzania kosztami. Mapa działań umożliwia przede wszystkim wykazywanie i analizę „wąskich gardeł” oraz stanowi punkt wyjścia do ciągłego wprowadzania usprawnień w celu eliminowania ograniczeń zarówno w procesach operacyjnych, jak również w innych rodzajach procesów łańcucha wartości w przedsiębiorstwie.

R. S. Kaplan i R. Cooper (1998, s. 135) przekonują także, że teoria ograniczeń i rachunek kosztów działań nie są sprzeczne, lecz faktycznie uzupełniają się wzajemnie. TOC zapewnia krótkookresową optymalizację programu produkcji w celu maksymalizacji krótkookresowego zysku, jeśli odnosi się do środowiska produkcyjnego posiadającego ograniczenie. ABC dostarcza instrumentów do dynamicznej optymalizacji: dostaw surowców, projektowania produktu, ustalania zestawu wytwarzanych wyrobów, ustalania cen oraz określania związków z dostawcami i klientami w celu osiągnięcia długookresowej rentowności. Rachunek kosztów działań stanowi zatem dynamiczną teorię ograniczeń, umożliwiającą kierownikom podejmowanie lepszych, bieżących decyzji przy uwzględnieniu wpływu tych decyzji na przyszłe ograniczenia zasobów. Zarówno TOC, jak i ABC mają ten sam cel: optymalizację rentowności zarobkowej jednostki gospodarczej na

skutek lepszego zaspokojenia potrzeb klientów niż czynią to konkurenci. Teoria ograniczeń określa, jak zwiększyć rentowność uwzględniając dostępne zasoby i istniejące ograniczenia oraz występujące relacje w odniesieniu do wyrobów i klientów. ABC sprawdza racjonalność wykorzystania dostaw zasobów, projektu produktu, ustalania cen oraz opłacalności sprzedaży produktów określonym klientom.

Niektórzy zainteresowani powiązaniem między TOC i ABC uważają, że teoria ograniczeń z jej techniką „wrebel-bufor-sznur” ma większą przydatność dla wydziałów nasyconych w maszyny, a rachunek kosztów działań – dla podmiotów o dużym udziale pracy ludzkiej (*Practices...*, 1999, s. 49).

Przy produkcji maszynochłonnej urządzenia, a nie pracownicy, nadają tempo przepływowi obrabianych materiałów. Maszyny są też powodem powstawania większości kosztów wytworzenia produktów. Z punktu widzenia krótkiego okresu działalności przedsiębiorstwa duża część kosztów jest stała lub prawie stała, toteż – w myśl teorii ograniczeń – nie ma potrzeby skupiania uwagi na tych kosztach. Na przykład, jeśli przestrojenie maszyn jest wykonane w sytuacji wolnych mocy produkcyjnych w danym podmiocie, to ta czynność nie spowoduje przyrostu kosztów. Jeśli natomiast czynność taka jest realizowana w przypadku występowania ograniczonych mocy produkcyjnych podmiotu, to może ona wywołać wzrost kosztów. Tego typu fakty są uwzględniane w teorii ograniczeń, która jest wprost nastawiona na eliminowanie strat czasu pracy z powodu występowania ograniczeń w procesach produkcyjnych, a nie zajmuje się bezpośrednim obniżaniem kosztów, gdyż koszty operacyjne, ponoszone w podmiotach o dużym udziale pracy maszyn, nie poddają się zmianom w krótkim okresie.

W środowisku produkcyjnym zaś, charakteryzującym się dużym udziałem pracy ludzkiej, zasoby są elastyczne, pracownicy nadają tempo przepływowi materiałów i półproduktów, a większość kosztów stanowią koszty płac i dodatkowe koszty pracy. W tego typu przypadkach rachunek kosztów działań jest bardzo ważnym źródłem danych, ponieważ pozwala ustalić koszty zleceń, których wykonanie wymaga większej ilości czasu i dużego wysiłku pracowników. Informacje z rachunku ABC mogą tworzyć podstawę do podejmowania inicjatyw zmniejszających koszty nierutynowych zamówień klientów.

Przedstawiony tok rozumowania leży u podstaw zastosowania systemów rachunkowości zarządczej, integrujących teorię ograniczeń z rachunkiem kosztów działań, np. w Destylatorni Kentucky (*Practices...*, 1999, s. 49). Uznano tu, że implementacja systemu uwzględniającego tylko zasady TOC prowadziłyby do uproszczenia struktury kosztów jednostki gospodarczej, co mogłoby być szkodliwe dla podejmowania decyzji długookresowych. Implementacja systemu hybrydowego, łączącego najlepsze aspekty TOC i ABC, umożliwiła zaś ustalenie marży produkcyjnej dla trzech typów produktów (dzięki wykorzystaniu zasad TOC) oraz obciążenie produktów kosztami

procesów pomocniczych, o dużym nasyceniu pracy ludzkiej (zob. tabela 5.5). Taki system pozwala na przeprowadzanie tradycyjnej analizy „koszty–rozmiary sprzedaży–zysk”, ustalanie rentowności poszczególnych asortymentów produktów oraz ocenę opłacalności sprzedaży wyrobów określonym klientom i ich grupom.

Tabela 5.5. Teoria ograniczeń a koszty produkcji, marketingu i administracji według rachunku kosztów działań (dane w tys. dolarów amerykańskich)

Wyszczególnienie	Rodzaje produktów			Razem
	W ₁	W ₂	W ₃	
Przychody ze sprzedaży	105 000	39 000	36 000	180 000
Koszty materiałów	31 500	11 000	11 750	54 250
Koszty zamówień	5 250	1 950	1 800	9 000
Wartość netto przerobu	68 250	26 050	22 450	116 750
Reklama bezpośrednia	3 000	1 500	1 400	5 900
Marża przed uwzględnieniem działań pośrednich	65 250	24 550	21 050	110 850
Inne koszty marketingu	4 471	2 339	2 140	8 950
Koszty administracji	6 163	3 247	3 040	12 450
Pośrednie koszty produkcji	46 900	17 700	18 150	82 750
Zysk operacyjny	7 716	1 264	(2 280)	6 700
Wielkość produkcji w galonach	30 000	15 000	14 000	
Wartość przerobu netto na jednostkę produktu (na jeden galon)	2,28	1,74	1,60	
Koszty zmienne (materiałów i zamówień) na jednostkę produkcji (galon)	1,23	0,86	0,97	
Koszty jednostkowe produktu (galonu) ustalone wg zasad ABC	3,24	2,52	2,73	

Źródło: S. Demmy, J. Talbott, *Improve Internal Reporting with ABC and TOC*, „Management Accounting”, November 1998, s. 18–24, cyt. za: *Practices...* (1999), s. 50.

Inny przykład integracji teorii ograniczeń z rachunkiem kosztów działań przedstawia rozszerzony model ABC, opracowany przez R. Kee (1995), wymagający zastosowania metody programowania matematycznego typu *mixed-integer*¹¹. Model zaproponowany przez tego autora uwzględnia inter-

¹¹ Model programowania *mixed-integer* stanowi typ modelu programowania matematycznego, zaprojektowanego dla optymalizacji funkcji celu, podlegającej ograniczeniom ze zmiennymi ciągłymi i całkowitymi (zob. szerzej Kee, 1995, s. 61).

akcje między kosztami, fizycznymi zasobami i zdolnością produkcyjną procesów. Model ten umożliwia osiągnięcie optymalnej struktury asortymentowej produkcji na podstawie jednoczesnego wykorzystania informacji z rachunku ABC oraz danych o fizycznych atrybutach procesu produkcji, dostarczanych przez TOC. Integracja ABC z TOC wyznacza ramy koncepcyjne dla zrozumienia ekonomicznych konsekwencji decyzji dotyczących produkcji. Polega ona na włączeniu do rachunku kosztów działań zużycia zasobów przez każdy produkt oraz zdolności operacyjnych, potrzebnych do wytworzenia produktów.

Zużycie zasobów w wyrażeniu ilościowym i koszty tego zużycia należy ustalić, uwzględniając typ wykonywanego działania. Zasoby wykorzystywane przez działania dotyczące jednostki produktu zmieniają się proporcjonalnie do zmian wielkości produkcji, co wyraża funkcja liniowa. Działania odnoszące się do serii i rodzaju produktów zużywają zasoby w dużych, nieciągłych ilościach w okresach, w których wzrasta liczba serii oraz liczba rodzajów produktów, a w konsekwencji także wielkość produkcji. Zużycie tego typu zasobów należy opisać za pomocą funkcji skokowej (nieciągłej).

W celu zintegrowania rachunku ABC ze zużyciem zasobów i zdolnością operacyjną działań należy zastosować metodę programowania matematycznego *mixed-integer*. Wynik rozwiązania algorytmu przedstawia strukturę produkcji, zapewniającą optymalizację funkcji celu i uwzględniającą zdolności operacyjne poszczególnych działań. W rozwiązaniu są wskazane działania niestanowiące „wąskich gardeł” oraz nadwyżki zasobów (por. przykład liczbowy: Kee, 1995). Działania tego typu mogą prowadzić do zwiększonego zużycia zasobów, na co zwracali uwagę R. Cooper i R. S. Kaplan (1992a). Poznanie tych działań przed rozpoczęciem produkcji może być pomocne zarządowi jednostki w podjęciu decyzji o realokacji tych zasobów. Rozwiązanie, uzyskane dzięki zastosowaniu rozszerzonego rachunku ABC i metody programowania matematycznego, może również wskazać działanie stanowiące „wąskie gardło”, które limituje wielkość produkcji. Ustalenie takiego działania stanowi punkt wyjścia do zastosowania zasad zarządzania ograniczeniami zgodnie z koncepcją E. M. Goldratta.

Model programowania matematycznego *mixed-integer* można także zastosować do analizy wrażliwości wielkości produkcji i zysku na zmiany dotyczące działania będącego czynnikiem ograniczającym.

Przedstawione przykłady integracji zasad teorii ograniczeń z rachunkiem kosztów działań są kolejnym potwierdzeniem łączenia różnych koncepcji rachunkowości zarządczej w celu dostarczenia menedżerom istotnych informacji o bieżących i planowanych procesach z różnych punktów widzenia.

5.5. Zalety i wady a zakres zastosowania teorii ograniczeń

Dokonana charakterystyka istoty i zasad teorii ograniczeń wskazuje, że jest to koncepcja systemu zarządzania ściśle związana z rachunkowością zarządczą. Teoria ograniczeń ma szeroki zakres przedmiotowy zastosowania w jednostkach gospodarczych, na który składają się następujące procesy i metody (zob. *Practices...*, 1999, s. 5–6):

1) eliminowanie problemów logistycznych w sferze wytwarzania dzięki wykorzystaniu metody „werbel-bufor-sznur” oraz pięcioetapowej procedury usuwania ograniczeń;

2) pomiar wyników jednostki gospodarczej, bazujący na trzech głównych miarach: wartość przerobu, zapasy i koszty operacyjne;

3) rozwiązywanie różnego typu problemów wskutek zastosowania technik „procesu rozumowania”, uwzględniających relacje przyczynowo-skutkowe;

4) zarządzanie projektami – technika „werbel-bufor-sznur” jest przydatna w usuwaniu ograniczeń związanych z realizacją projektów;

5) segmentacja rynkowa – dane uzyskiwane dzięki zastosowaniu TOC służą menedżerom do podejmowania decyzji o strukturze asortymentowej produkcji oraz dotyczących cen sprzedaży wyrobów.

Stopień wdrożenia koncepcji TOC w jednostkach gospodarczych jest uwarunkowany jej zaletami i wadami oraz potencjalnymi korzyściami z jej implementacji.

Zaletami teorii ograniczeń są jej holistyczny charakter oraz prostota pomiaru kategorii ekonomicznych, podlegających ustalaniu i monitorowaniu przez rachunkowość przerobu oraz sterowaniu przez menedżerów. Stanowiąc spójny system zarządzania, teoria ograniczeń zmusza menedżerów do ciągłej identyfikacji i usuwania najsłabszego ogniwa w całym łańcuchu działań, zmierzając do maksymalizacji przerobu (Sojak, 2001c, s. X). Rachunkowość przerobu charakteryzuje się relatywnie niską pracochłonnością ze względu na nierozliczanie kosztów stałych na produkty oraz nieskomplikowaną strukturę raportów wewnętrznych.

Teoria ograniczeń skłania do ciągłego wprowadzania udoskonaleń w jednostce gospodarczej, przez co wpływa na inne podsystemy w jednostce i promuje zmiany w zarządzaniu. Na przykład TOC motywuje do komunikowania się menedżerów i rozwiązywania problemów operacyjnych, występujących w działach funkcjonalnych, z punktu widzenia całej jednostki gospodarczej, a nie tylko z perspektywy jednego działu (Kee, 1995, s. 50). Menedżerowie przedsiębiorstw, w których wdrożono teorię ograniczeń, poszukują nowych rodzajów działalności, jeśli wprowadzone usprawnienia procesów ujawnią nadwyżkę zdolności produkcyjnych. Teoria ta zachęca do zwiększania dywersyfikacji asortymentów produktów i wzrostu wielkości sprzedaży (Noreen i in., 1995, s. XXVII).

Główną wadą teorii ograniczeń jest jej przydatność jedynie do zarządzania w krótkim okresie, co wynika z faktu ignorowania kosztów stałych, których skala i znaczenie ciągle rosną w długim okresie działalności jednostki.

Niektórzy autorzy (np. Robinson, 1990, s. 19) krytykują zastosowanie rachunku marży na pokrycie kosztów stałych i zysku, zarówno w formie tradycyjnej, jak i określonej przez teorię ograniczeń, uważając, iż jego wykorzystanie może prowadzić do szeregu decyzji skutkujących krótkookresową maksymalizacją zysku, ale niezapewniających jego maksymalizacji w długim okresie. Za inną wadę TOC uznaje się zbyt ogólny charakter zalecanych przez nią miar operacyjnych (przerób, zapasy, koszty operacyjne) w celu modelowania relacji między zasobami wykorzystywanymi w procesie produkcji a wielkością produkcji. Zastosowanie maksymalizacji przerobu, jako kryterium decyzyjnego, może prowadzić w pewnych okolicznościach do podejmowania decyzji optymalnych tylko z punktu widzenia krótkiego okresu. Niekiedy, nawet w krótkim okresie, wiele decyzji kierowniczych wymaga wystąpienia kompromisu między wzrostem przerobu, zapasami a kosztami operacyjnymi (Kee, 1995, s. 51).

Do korzyści z wdrożenia teorii ograniczeń w pełnym jej ujęciu lub niektórych jej komponentów zalicza się (*Practices...*, 1999, s. 6):

- skrócenie czasu wykonania produkcji określonych wyrobów gotowych;
- poprawę jakości wyrobów i usług;
- istotny wzrost rentowności sprzedaży;
- zmniejszenie poziomu zapasów;
- wyeliminowanie lub zredukowanie „wąskich gardeł”;
- zarządzanie ograniczeniami;
- poprawę pozycji konkurencyjnej przedsiębiorstwa;
- ułatwienie strategicznego marketingu i decyzji operacyjnych;
- wprowadzenie koncepcji ustalania cen krańcowych;
- zastosowanie ciągłego usprawniania w łańcuchu dostaw.

Stopień rozpowszechnienia teorii ograniczeń w przedsiębiorstwach jest znacznie mniejszy niż takich innowacyjnych rozwiązań, jak rachunek kosztów działań czy zbilansowana karta wyników. Teorią ograniczeń zainteresowano się przede wszystkim w dużych przedsiębiorstwach produkcyjnych, głównie w Stanach Zjednoczonych.

Stała się ona fundamentalną koncepcją, prowadzącą do usprawnienia procesów w takich jednostkach, jak: Avery Dennison, Bethlehem Steel, General Motors, National Semiconductor, United Airlines, Boeing Corporation, ITT, Procter and Gamble. Teorię ograniczeń zastosowano też w celu poprawy wyników, np.: w United States Air Force Logistics Command oraz w jednostce Transportation Corps, należącej do United States Navy (*Practices...*, 1999, s. 1). Na liście użytkowników TOC znajdują się także: Samsonite Europe, Zycon Corporation, Torrington Company, Parr

Instruments, Stanley Furniture oraz wiele innych przedsiębiorstw (zob. szerzej McMullen, 1998, rozdz. 4).

Teoria ograniczeń ma zastosowanie w przedsiębiorstwach produkcyjnych, ale może zostać wdrożona w celu poprawy wyników poza sferą produkcji, tj. w dziedzinie marketingu i administracji. Jak wcześniej już podkreślono, koncepcję tę można powiązać z takimi metodami, jak TQM i JIT, które są również stosowane w celu realizacji zadań ciągłego doskonalenia. Przypadki wdrożenia TOC dowodzą, że niektóre przedsiębiorstwa wykorzystują tę metodę do koordynowania czynności w łańcuchu dostaw materiałów od nabywców i dostarczenia produktów dla odbiorców.

* * *

Teoria ograniczeń, opracowana przez E. M. Goldratta i J. Coxa w latach osiemdziesiątych XX w., była przejawem niezadowolenia jej autorów z małej przydatności dla celów zarządzania tradycyjnych systemów rachunku kosztów pełnych rzeczywistych oraz standardowych. Teoria ograniczeń w swojej rozszerzonej wersji, zwanej „procesem myślenia”, może być wykorzystana również do pokonywania ograniczeń zewnętrznych i o charakterze niemateriałnym, występujących w działalności przedsiębiorstwa. Zapewnia to zastosowanie przez kierowników zasad logicznego rozumowania, które zalecają posługiwanie się diagramami przyczynowo-skutkowymi (drzewami logicznymi).

Koncepcje, głoszone przez Goldratta i jego współpracowników, znalazły zastosowanie w praktyce wielu zachodnich przedsiębiorstw, choć niekiedy w wersjach zmodyfikowanych. Aplikacja teorii ograniczeń w przedsiębiorstwach doprowadziła do przedefiniowania kluczowych pojęć rachunkowości zarządczej oraz do zwrócenia większej uwagi przez kierowników na zarządzanie ograniczeniami, głównie w sferze produkcji.

Teoria ograniczeń może zostać zintegrowana z rachunkiem kosztów działań w celu dostarczenia jednostkom gospodarczym nowego systemu informacyjnego, przydatnego dla poprawy ich wyników finansowych. Kluczowe znaczenie w zaprojektowaniu, wdrożeniu i stosowaniu tego typu systemów mają specjaliści ds. rachunkowości zarządczej.

Zdaniem autorki, teoria ograniczeń nie konstituuje nowego paradygmatu rachunkowości zarządczej, lecz mieści się w zakresie paradygmatu kosztów zmiennych i stałych. U podstaw TOC znajduje się bowiem podział kosztów na zmienne (albo tylko koszty materiałów bezpośrednich) i koszty operacyjne, traktowane jako stałe. Niemniej teoria ta wnosi istotny wkład w rozwój nauki rachunkowości. Stała się bowiem inspiracją do dalszych badań, w tym zmierzających do oceny, czy stanowi ona nowy paradygmat rachunkowości (Engelgardt, 2005) oraz dotyczących rekonstrukcji podstaw teoretycznych TOC i dążących do wykazania, że jest ona teorią wyjaśniającą mechanizm powstawania zysku przedsiębiorstwa (Mielcarek, 2005).

Rozdział 6

ROLA *TARGET COSTING* I INNYCH JAPOŃSKICH METOD W STRATEGICZNYM ZARZĄDZANIU KOSZTAMI

6.1. Rozwój i czynniki zróżnicowania systemów kosztów docelowych (*target costing*)

6.1.1. Przesłanki powstania i rozwoju koncepcji *target costing*

Target costing, określane w języku polskim jako rachunek lub system kosztów docelowych, bądź rachunek kosztów celu, jest metodą, którą zastosowano po raz pierwszy w Japonii w korporacji Toyota Motor w latach sześćdziesiątych¹, a następnie wdrożono w wielu innych japońskich przedsiębiorstwach. System ten znajduje coraz większe zainteresowanie i zastosowanie w przedsiębiorstwach w Ameryce Północnej i Europie.

Target costing jest współcześnie uznawany za metodę strategicznej rachunkowości zarządczej lub strategicznego zarządzania kosztami, ponieważ głównym celem jej implementacji już w fazie planowania i projektowania jest obniżka kosztów określonego produktu w całym jego cyklu życia przy zapewnieniu określonego poziomu funkcjonalności i jakości produktu. Cykl życia produktu jest tu rozumiany zgodnie z podejściem produkcyjnym, wyróżniającym fazy, przez które przechodzi produkt od momentu pojawienia się jego koncepcji do jego likwidacji, tj. fazę: badania i rozwoju (opracowanie koncepcji, planowanie, projektowanie i testowanie), produkcji oraz logistyki (reklama, dystrybucja, serwis posprzedażny). System kosztów docelowych,

¹ W literaturze przedmiotu są podawane różne daty pierwszego zastosowania *target costing* w Toyota Motor Corporation, np. Sakurai (1997, s. 48) wymienia rok 1963, Tanaka (1993, s. 4) zaś – rok 1965. Okano (1995, s. 4–5) uważa, że nastąpiło to w odniesieniu do samochodu „Publica”, a następnie w 1969 r. – do pierwotnego modelu „Corolla”. Sakurai (1997, s. 48) donosi, że metoda zarządzania kosztami, wprowadzona w korporacji Nissan w 1966 r., stosowała bardzo podobne rozwiązania jak we współczesnych systemach kosztów docelowych.

stosowany w fazie przedprodukcyjnej, określa wysokość kosztu produktu, który ma być ponoszony w procesie produkcji.

Rachunek kosztów docelowych stanowi jedną z najważniejszych metod zarządzania kosztami, zorientowaną na realizację idei tworzenia wartości dla klientów, gdyż punktem wyjścia do ustalenia, a następnie ponoszenia dopuszczalnego kosztu produktu są wymagania klientów dotyczące ceny, jakości i funkcji spełnianych przez określony produkt. Jednocześnie koncepcja *target costing* wymaga zintegrowanego zastosowania w jednostce gospodarczej różnych metod z obszaru rachunkowości zarządczej i zarządzania oraz technik inżynierskich w celu określenia i zapewnienia osiągnięcia założonego poziomu jednostkowego kosztu wyrobu gotowego. Ponadto, system ten jest związany z rachunkiem kosztów cyklu życia produktu².

Ze względu na znaczne zróżnicowanie systemów kosztów docelowych, stosowanych w praktyce zagranicznych przedsiębiorstw i złożoność powiązań między elementami ich struktury oraz niezbyt obszerną literaturę polską na ten temat (np.: Szychta, 1997b, 2003b, 2005b; Sobańska, 1997, 2003c; Jarugowa i in., 1997; Jaruga i in., 2001; Prewysz-Kwinto, 2002; Sojak, Józwiak, 2004), autorka prezentuje i szerzej objaśnia w niniejszym rozdziale istotę, zasady budowy i czynniki zróżnicowania tych systemów.

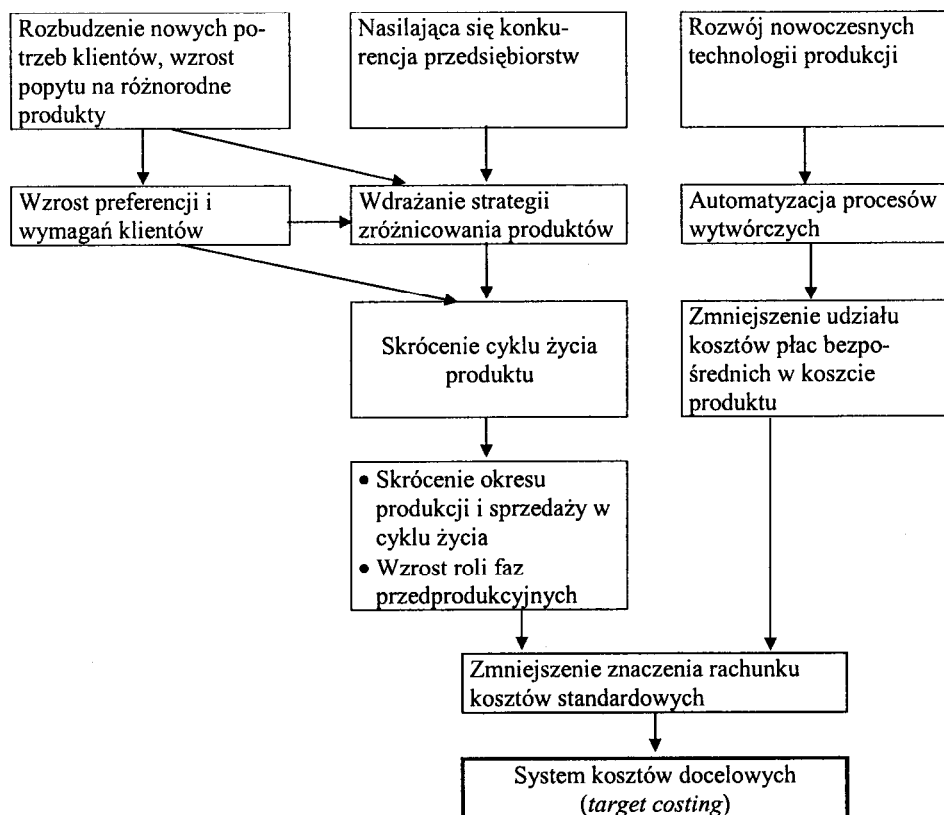
Podstawowymi przesłankami opracowania i zastosowania w japońskich korporacjach *target costing* były następujące procesy (por. rysunek 6.1):

- rozbudzenie różnych potrzeb i preferencji klientów na skutek wzrostu dochodów osobistych ludności pod koniec lat sześćdziesiątych;
- rosnący popyt na zróżnicowane produkty;
- nasilająca się konkurencja przedsiębiorstw;
- rozwój nowoczesnych technologii produkcji i automatyzacja procesów wytwórczych;
- znaczne skrócenie cyklu życia produktów, spowodowane wyżej wymienionymi procesami.

W latach sześćdziesiątych w Japonii dominującą metodą wytwarzania była produkcja masowa standardowych wyrobów. Przy tego typu produkcji fazy planowania i projektowania nie miały dużego znaczenia. Główny punkt ciężkości zarządzania kosztami był skierowany na fazę wytwarzania, a jego podstawowym instrumentem był rachunek kosztów standardowych.

Poziom życia w Japonii znacznie podniósł się pod koniec lat sześćdziesiątych. Wzrost potrzeb klientów, poszukiwanie przez nich coraz to nowych bądź ulepszonych towarów prowadziły do zróżnicowania produktów i skrócenia cyklu ich życia ze względu na krótszy okres ich wytwarzania i sprzedaży. Skutkiem tego był wzrost znaczenia zarządzania kosztami

² Istotę tego rachunku autorka objaśniła w rozdziale 2 (pkt 2.2.1.1).

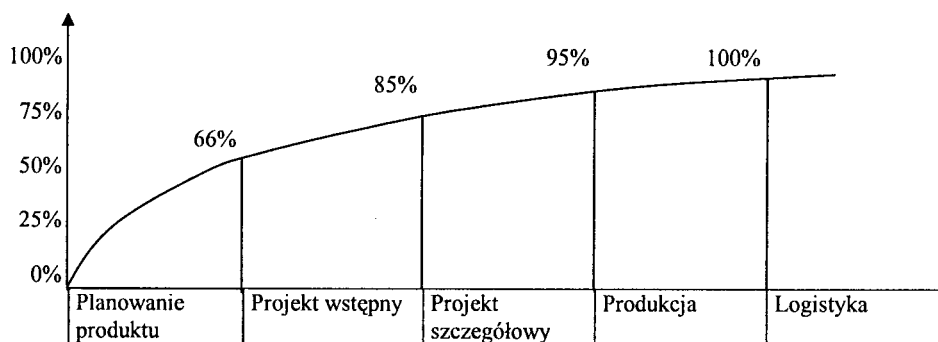


Rys. 6.1. Podstawowe przyczyny powstania *target costing* w Japonii. Źródło: opracowanie własne

w fazach badań i rozwoju (planowania i projektowania wyrobów), w których to podejmowane decyzje mają ogromny wpływ na wysokość kosztów wytwarzania i sprzedaży nowych lub modyfikowanych produktów. W okresie planowania i projektowania wyrobu, konstrukcji prototypu i opracowania technologii wytwarzania przesądza się bowiem o 80–90%, a według szacunków niektórych ekspertów nawet o 90–95% (zob. Cooper 1998, s. 157) kosztów produktów, które będą wytwarzane w przyszłych okresach.

Stopień zdeterminowania poziomu kosztów produktu w poszczególnych fazach jego cyklu życia przedstawia rysunek 6.2.

Zastępowanie czynności wykonywanych przez robotników bezpośrednio produkcyjnych pracą automatów i stosowanie systemów komputerowo wspomaganego wytwarzania (CIM) w procesach produkcyjnych obniżyło znaczenie dla zarządzania kosztami rachunku kosztów standardowych, stosowanego w fazie produkcji.



Rys. 6.2. Fazy cyklu życia produktu a stopień przesądzenia o jego kosztach. Źródło: S. Blanchard, *Design and Manage to Life-Cycle Cost*, M/A Press, Portland, Ore 1978, cyt. za: Cooper (1998), s. 158

Wymienione procesy sprawiły, że coraz więcej japońskich przedsiębiorstw wprowadzało w latach siedemdziesiątych i następnym rachunek kosztów docelowych jako metodę zarządzania kosztami. Nasilająca się konkurencja w skali międzynarodowej była powodem doskonalenia struktury i procedur tego systemu w poszczególnych korporacjach.

Od drugiej połowy lat osiemdziesiątych przedsiębiorstwa stosujące *target costing* wzmocniły jego związek ze strategią przedsiębiorstwa i planowaniem średniookresowym. System ten jest traktowany jako instrument strategicznego zarządzania kosztami, umożliwiający osiągnięcie zysku założonego w średniookresowym planie przedsiębiorstwa (Sakurai, 1997, s. 49).

Postępująca globalizacja gospodarki, intensyfikacja międzynarodowej konkurencji, finansowy sukces wielu japońskich korporacji w latach osiemdziesiątych i dziewięćdziesiątych, a także malejąca przydatność dla zarządzania tradycyjnych systemów rachunku kosztów, opartych na kosztach pełnych, stanowiły przyczyny poznawania przez amerykańskich i europejskich teoretyków oraz praktyków rachunkowości i zarządzania japońskich metod zarządzania kosztami, a następnie ich implementacji w niektórych przedsiębiorstwach, głównie w USA, Wielkiej Brytanii i Niemczech.

6.1.2. Cele i podstawowe atrybuty systemów kosztów docelowych

Ze względu na występowanie różniących się szczegółowych rozwiązań rachunku kosztów docelowych, doskonalenie tego systemu w japońskich korporacjach oraz przenoszenie koncepcji kosztów docelowych do przedsiębiorstw innych regionów świata, nie ma ogólnie akceptowanej definicji *target costing*.

Japońscy autorzy definiują najkrócej *target costing* (jap. *genka kikaku*) jako „planowanie kosztów” bądź „projektowanie kosztów” (Sakurai, 1989, s. 40). Wąskie rozumienie rachunku kosztów docelowych wyraża następująca definicja sformułowana przez R. Coopera (1998, s. 161): „Target costing jest ustrukturyzowanym postępowaniem prowadzącym do ustalenia kosztów, na poziomie których musi być wytwarzany zaplanowany produkt o dokładnie określonej funkcjonalności i jakości, aby można było osiągnąć pożądany poziom zysku przy przewidywanej cenie sprzedaży tego produktu”.

Według Y. Kato i in. (1995, s. 39), „*target costing* jest czymś więcej niż techniką ustalania celów w zakresie kosztów; jest to zintegrowany mechanizm łączący różne funkcjonalnie obszary jednostki gospodarczej w spójny system”.

M. Sakurai (1989, s. 41; 1997, s. 50) definiuje *target costing* jako narzędzie zarządzania kosztami w celu zmniejszenia kosztu produktu w całym jego cyklu życia przy zaangażowaniu działów: badań i rozwoju, konstrukcji, produkcji, marketingu i rachunkowości.

Zdaniem niemieckiego profesora, P. Horvátha i jego współpracowników, *target costing* jest konstruowany przy uwzględnieniu obszernego zbioru narzędzi z zakresu planowania kosztów, zarządzania kosztami i ich kontroli, stosowanych w początkowych fazach projektowania produktu i procesu w celu stworzenia struktury kosztów produktu, opartej na wymaganiach określonych przez rynek. Jest to technika strategicznego zarządzania kosztami, która umożliwi integrację produktu, rynku i zasobów ze strategicznej perspektywy oraz jest stosowana do kwantyfikacji tych informacji jako wskaźników operacyjnych o dużym znaczeniu (Horváth i in., 1993b, s. 3).

Cytowani autorzy wskazują, iż rachunek kosztów docelowych znajduje zastosowanie w czterech obszarach, tzn. może służyć do (Horváth i in., 1993b, s. 4):

- 1) zarządzania kosztami we wczesnych fazach projektowania produktu i jego rozwoju;
- 2) obniżki kosztów i racjonalizacji dotychczas wytwarzanych wyrobów;
- 3) planowania procesu produkcji zorientowanego na koszty;
- 4) poprawy w przedsiębiorstwie efektywności działań o charakterze pośrednim.

Koncepcja kosztu docelowego ewoluowała od środka lub techniki analizy wartości (VA) bądź inżynierii wartości (VE)³ nakierowanej na redukcję

³ Ogólnie biorąc, terminy „analiza wartości” (*value analysis* – VA) i „inżynieria (kształtowanie) wartości” (*value engineering* – VE) są traktowane jako synonimy. W japońskich przedsiębiorstwach natomiast różnicuje się znaczenie tych pojęć, stosując dla oznaczenia porównawczej analizy funkcji produktu i kosztów, przeprowadzanej w fazach przedprodukcyjnych, określenie „inżynieria wartości”, a dla dokonywanej w fazie produkcji – termin „analiza wartości” (zob. np.: Okano 1995, s. 3; Cooper 1998, s. 199).

kosztów, do opartego na koncepcyjnym podejściu kompleksowego zarządzania kosztami, zmierzającego do równoczesnego osiągnięcia właściwego poziomu: kosztu, jakości, terminów dostaw produktu oraz wymagań rzetelności, określonych przez zmieniające się relacje między otoczeniem i organizacją (por. Okano, 1995, s. 1).

Amerykańscy autorzy, związani z Instytutem Specjalistów Rachunkowości Zarządczej (IMA), wyjaśniają z kolei, że *target costing* jest zintegrowanym sposobem podejścia do projektowania i rozwoju produktu, wymagającym aktywnego i ciągłego udziału pracowników zatrudnionych w różnych sferach zadaniowych przedsiębiorstwa. *Target costing* jest też budowany przy uwzględnieniu dobrego poznania bieżących kosztów, równowagi między kosztem, jakością i funkcjonalnością produktu, a także zmieniających się wymagań klientów. Służy on do koordynowania działań zespołu projektowego, komunikowania potrzeb do wszystkich zaangażowanych stron oraz do jednoznacznego wyrażania ogólnych celów i wyzwań, przed jakimi stoi przedsiębiorstwo w czasie wprowadzania produktu na rynek i utrzymywania go na rynku (*Practices...*, 1998b, s. 2).

W świetle przytoczonych definicji i objaśnień należy przyjąć, że stosowanie w języku polskim określenia „rachunek kosztów docelowych” jako odpowiednika *target costing* ma charakter umowny i wynika raczej z chęci zastosowania krótkiej nazwy dla tego, co przedstawia omawiany system. Dla jednoznacznego wyrażenia istoty *target costing* należałoby stosować nazwę bardziej rozbudowaną.

Podobne trudności z użyciem właściwego odpowiednika dla *target costing* występują w języku niemieckim, w którym jest on często określany terminem *Zielkostenrechnung*, co można tłumaczyć jako „rachunek kosztów celu”. Profesorowie M. Schweitzer i H. U. Küpper (1998, s. 662) uważają, że stosowanie dla *target costing* wymienionego niemieckiego odpowiednika wprowadza w błąd z trzech powodów:

1) w *target costing* chodzi o planowanie kosztów i sterowanie nimi; informacje z rachunku kosztów stanowią podstawę do planowania kosztów, ale sam rachunek kosztów nie jest częścią składową *target costing*;

2) zysk a nie koszty stanowi cel *target costing*; koszty mają charakter ograniczenia;

3) u podstaw każdego systemu rachunku kosztów i rachunku wyników, nastawionego na sterowanie i planowanie, znajduje się jakiś cel; dodanie określenia *Ziel* (cel) dla odróżnienia systemu obliczeniowego (*Rechnungssystem*) nie jest właściwe.

Wymienieni profesorowie proponują, aby sformułowanie *target costing* było tłumaczone w języku niemieckim jako *erfolgszielorientierte Kostenplanung und -steuerung*, czyli w dosłownym przekładzie „planowanie kosztów i sterowanie kosztami zorientowane na cel będący zyskiem” (Schweitzer, Küpper 1997, s. 662).

I. Sobańska (1997, 2003c) w swoich publikacjach stosuje sformułowanie „rachunek kosztów celu”, argumentując to następująco: „Określenie rachunek kosztów celu jest skrótem myślowym, pod którym należy rozumieć rachunek kosztów zapewniający efektywne zrealizowanie i wyznaczenie strategii, zawierającej cel długookresowy (koszt przyszłego produktu). Następnie, tak jak realizacja strategii jest procesem, również rachunek kosztów celu należy rozumieć jako proces” (Sobańska, 2003c, s. 379).

Analiza definicji *target costing* i objaśnień jego istoty przez wymienionych specjalistów pozwala autorce rozprawy wnioskować, że różnią się one akcentowaniem celu implementacji *target costing*. W jednych z nich podkreśla się cel, którym jest koszt produktu, w innych zysk. Faktycznie obydwa cele są ze sobą sprzężone.

Głównymi celami zastosowania rachunku kosztów docelowych są bowiem:

1) redukcja kosztów, tj. obniżanie całkowitego kosztu produktu przy zachowaniu jego wysokiej jakości;

2) strategiczne planowanie zysku, tzn. wyznaczenie długookresowych planów zysku na skutek jednoczesnego uwzględnienia informacji dotyczących sprzedaży, zdeterminowanych przez rynek, oraz danych odnoszących się do konstrukcji i produkcji wyrobu.

Poszczególne przedsiębiorstwa wprowadzają *target costing* dla realizacji różnych szczegółowo sformułowanych zamierzeń, zawierających się w wymienionych głównych celach. Zgodnie z ustaleniami Sakuraia (1997, s. 53):

- *target costing* w jednym z nowych oddziałów firmy Daihatsu był ściśle związany z automatyzacją fabryki i dążeniem do osiągnięcia wyższej wydajności pracy;

- firma Isuzu wprowadziła w 1966 r. *target costing*, dążąc do zmniejszenia kosztów zmiennych;

- w korporacji Canon wdrożono ten system w 1980 r. w celu wytwarzania wysokiej jakości wyrobów, które – mimo niższych cen sprzedaży – przewyższałyby funkcjonalnością produkty konkurentów;

- celem stosowania *target costing* w Fuji, Xerox oraz w Nissanie jest osiągnięcie zamierzonych zysków.

Mimo że wdrożone w japońskich korporacjach systemy rachunku kosztów docelowych różnią się szczegółowymi celami zastosowania i odmiennymi procedurami, to *target costing* charakteryzuje się podstawowymi niżej wymienionymi cechami.

1. *Target costing* jest stosowany w fazie planowania i projektowania produktu, a zatem jego wdrożenie nie oznacza wyeliminowania innych systemów rachunku kosztów, które są konieczne do zastosowania w fazie wytwarzania.

2. Rachunek kosztów docelowych zmienił radykalnie nastawienie do ustalania kosztów produktu w przedsiębiorstwie, wprowadzając podejście

uwarunkowane przez rynek. Przyszłe koszty produktu nie są bowiem ustalane na podstawie kalkulacji wstępnej, ale są to koszty (k) dozwolone przez rynek, obliczone przez odjęcie od docelowej ceny (c) docelowego zysku produktu (z), czyli $k = c - z$. Koszty te określa się jako dopuszczalne (założone) koszty jednostkowe. W *target costing* inaczej sformułowano więc pytanie niż zadawane przy tradycyjnym podejściu do ustalania kosztów, a mianowicie „Jaki jest koszt naszego produktu?”, zastąpiono pytaniem: „Jaki może być koszt naszego produktu?”, aby przedsiębiorstwo osiągnęło zysk w całym okresie oferowania go w przyszłości na rynku.

3. Rachunek kosztów docelowych stanowi narzędzie planowania i obniżki kosztów produktu. Systemem stosowanym natomiast dla potrzeb kontroli kosztów jest rachunek kosztów standardowych.

4. *Target costing* jest związany ze strategicznym planem zysku, uwzględniającym pozycję konkurencyjną przedsiębiorstwa i potrzeby klientów. System ten jest narzędziem do osiągania zysku docelowego, który kierownictwo ustala na podstawie przyjętej strategii działania i planu długo- lub średniookresowego.

5. System kosztów docelowych stanowi metodę koordynacji działań różnych grup specjalistów zatrudnionych w przedsiębiorstwie dla osiągnięcia dopuszczalnego przez rynek poziomu kosztu produktu. Koszt docelowy wyraża cel, który muszą osiągnąć projektanci, konstruktorzy, inżynierowie, programiści, pracownicy działu marketingu i rachunkowości poprzez odpowiednie zaprojektowanie nowego lub zmodernizowanie dotychczas wytwarzanego wyrobu, a także opracowanie nowej lub zmodyfikowanie dotychczasowej technologii wytwarzania oraz właściwy marketing i skuteczną sprzedaż wyrobów.

6.1.3. Metody ustalania i zróżnicowane rozumienie kosztu docelowego

W japońskich przedsiębiorstwach ukształtowały się trzy metody ustalania kosztu docelowego (Sakurai, 1989, s. 43; 1997, s. 62):

- 1) zorientowana na zysk (odgórna);
- 2) inżynierska (oddolna);
- 3) „mieszana”, łącząca cechy metody odgórnnej i oddolnej.

Według metody zorientowanej na zysk (odgórnnej)⁴, koszt docelowy produktu (*target cost*) jest równy różnicy prognozowanej ceny sprzedaży (*target*

⁴ Metoda odgórna została zaproponowana przez M. Tanakę i opisana w: *The Evolution of Methods in Cost Engineering in Product Development*, „Accounting”, 1987, February. Metoda ta jest też określana jako procedura zorientowana na cenę (np. Sobańska 2003, s. 383). Znalazła ona zastosowanie prawie w połowie japońskich jednostek, które wdrożyły *target costing* (Sakurai, 1997, s. 62).

price) i zysku, wyznaczonego dla produktu (*target profit*) przez zarząd przedsiębiorstwa. Kierownictwo niższych szczebli nie bierze udziału w określaniu poziomu kosztu docelowego.

Metoda inżynierska jest sposobem ustalania kosztu docelowego na skutek oszacowania przez inżynierów kosztów poszczególnych operacji i komponentów produktu, a następnie ich zsumowania. Podstawę dokonania oszacowań stanowią dotychczas stosowane w przedsiębiorstwie normatywne stawki, technologia i urządzenia produkcyjne oraz istniejące uwarunkowania organizacyjne. Koszt docelowy jest zatem wyznaczony oddolnie przez inżynierów, a nie przez kierownictwo przedsiębiorstwa.

Metoda mieszana prowadzi do ukształtowania poziomu kosztu docelowego poprzez integrację podejścia odgórnego z oddolnym. Oznacza to, że zarząd wyznacza dopuszczalny koszt produktu, uwzględniając jego prognozowaną cenę i pożądany poziom zysku, a inżynierowie szacują jednocześnie bieżący koszt produktu (*drifting cost*). Na skutek zastosowania narzędzi i technik właściwych systemom *target costing* następuje wyeliminowanie albo zmniejszenie różnicy między kosztem dopuszczalnym a kosztem bieżącym, a w efekcie tego osiągnięcie kosztu docelowego.

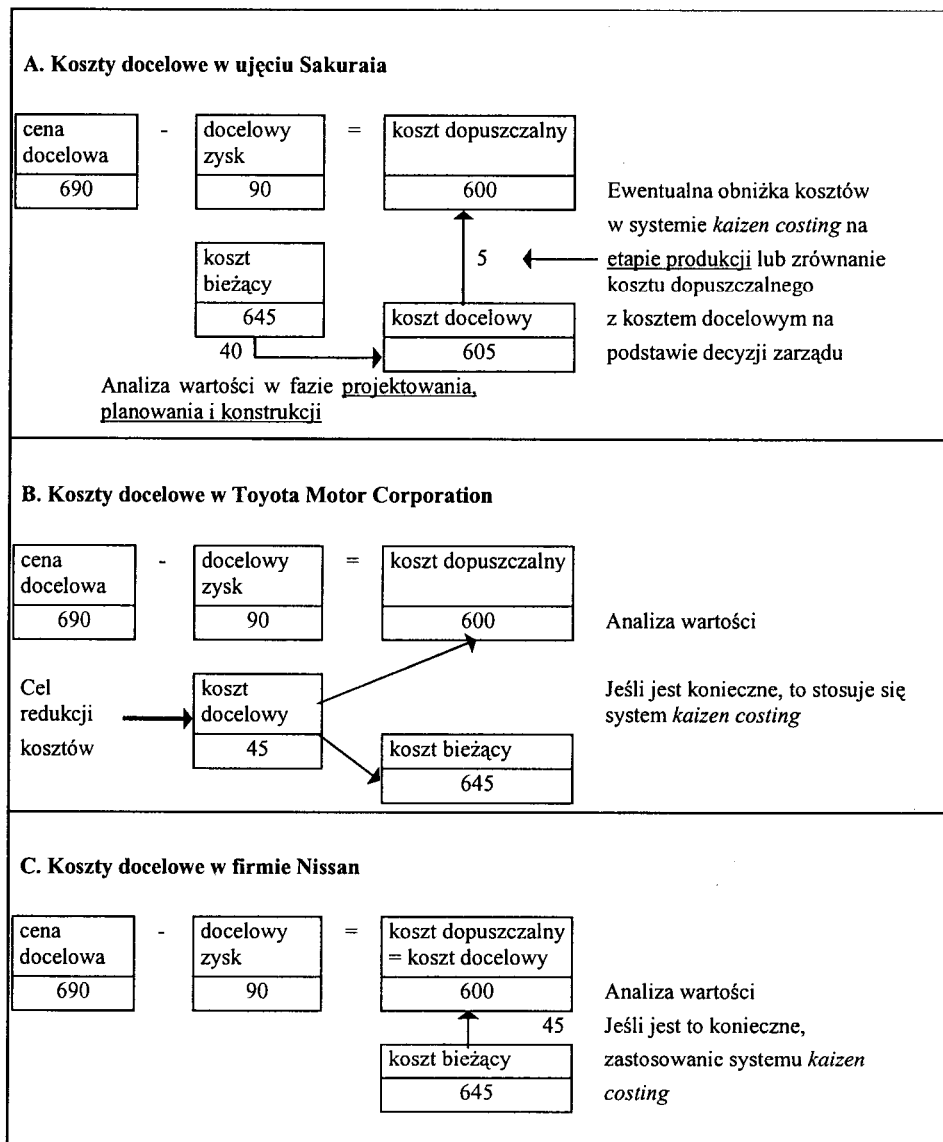
Trzecia metoda jest uznawana za najlepszy sposób określania kosztu docelowego, ponieważ prowadzi do koordynacji założeń i działań z dziedziny sprzedaży, konstrukcji, produkcji i rachunkowości. Wyniki badań empirycznych ujawniły, że w 1992 r. stosowało tę metodę 57% ze 106 spółek notowanych na Tokijskiej Giełdzie Papierów Wartościowych, które objęto badaniem ankietowym (Sakurai, 1997, s. 62).

Systemy *target costing*, w których stosuje się mieszaną metodę kształtowania kosztu docelowego, różnią się rozumieniem kosztu docelowego (*target cost*). Trzy sposoby ujęcia kosztu docelowego przedstawia rysunek 6.3.

Ujęcie pierwsze jest zgodne z klasyczną koncepcją metody mieszanej i jest najczęściej opisywane w zagranicznej literaturze przedmiotu (np. Tanaka, 1989; Sakurai, 1989, 1997; Morgan, 1993; Horváth i in., 1993a, b; Kaplan, Cooper, 1998; Ansari i in., 1997).

Przy tym ujęciu koszt docelowy produktu jest wyznaczony na skutek uwzględnienia informacji o poziomie kosztu dopuszczalnego i kosztu bieżącego. **Koszt dopuszczalny** stanowi maksymalny koszt dozwolony przez kierownictwo przedsiębiorstwa, ustalony jako różnica między docelową ceną a docelowym zyskiem. Jest to koszt determinowany przez rynek oraz wymagania zarządu, dotyczące rentowności produktu. **Koszt bieżący** natomiast oznacza kwotę kosztu, po której mógłby być obecnie wytworzony produkt bez dokonywania usprawniających zmian w projekcie wyrobu i jego procesie produkcyjnym.

Koszt dopuszczalny jest ustalany na poziomie niższym niż koszt bieżący. W wyniku zastosowania różnych technik w ramach systemu *target costing*



Rys. 6.3. Różne rozumienie kosztu docelowego (przykładowe wartości w zł). Źródło: opracowanie własne na podstawie: Horváth i in. (1993a), s. 7

na etapie planowania, projektowania i konstrukcji produktu (np. analizy wartości, techniki projektowania współbieżnego) oraz koncepcji ciągłego udoskonalania (*kaizen costing*) na etapie wytwarzania osiąga się koszt docelowy produktu, który powinien być równy albo zbliżony do poziomu kosztu dopuszczalnego.

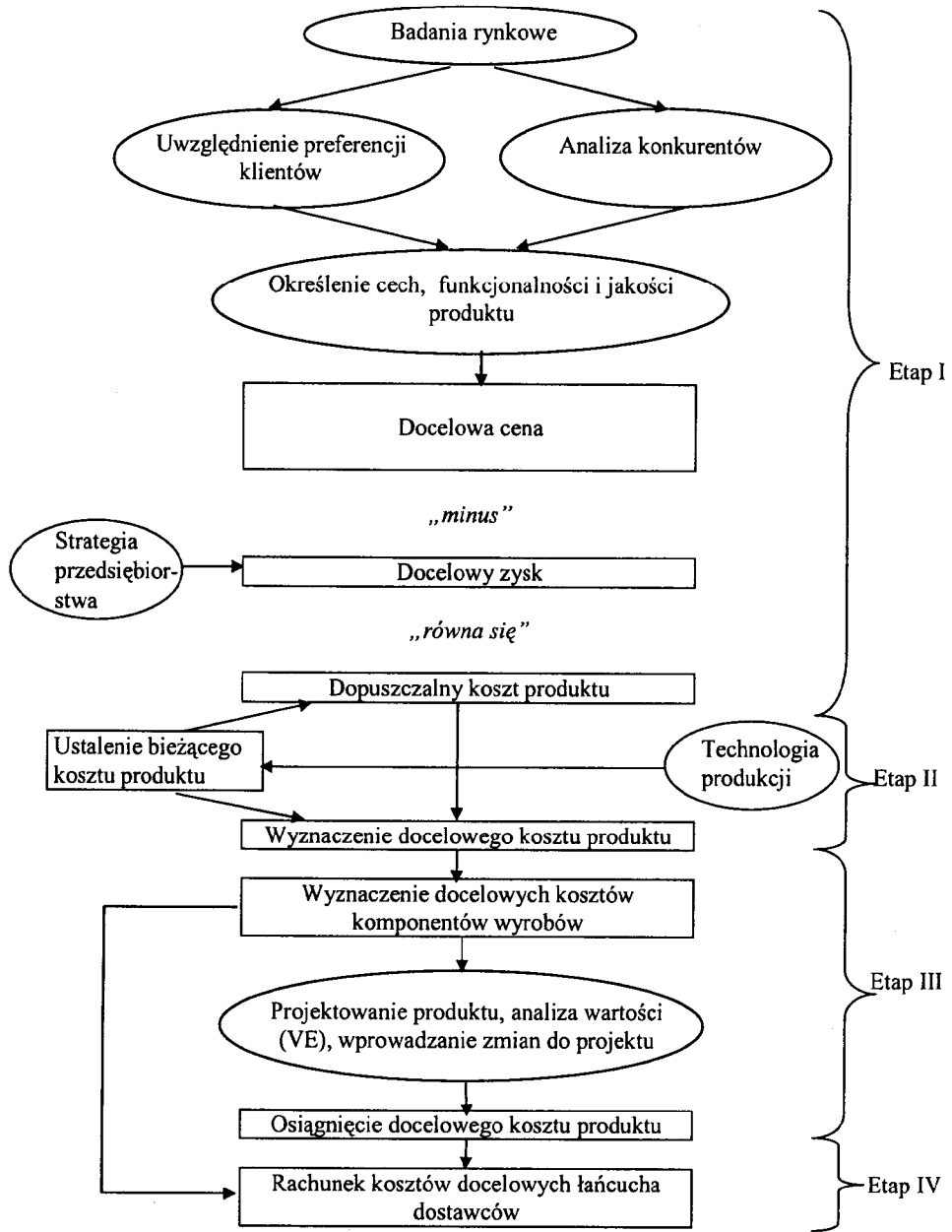
Zgodnie z drugim podejściem koszt docelowy oznacza różnicę między kosztem bieżącym a kosztem dopuszczalnym produktu. Stanowi on ogólny cel redukcji kosztów, ustalony dla wszystkich działów przedsiębiorstwa, który następnie podlega dezagregacji na cele cząstkowe, które muszą osiągnąć poszczególne wydziały. Tego typu podejście do kosztu docelowego przyjęto w systemie *target costing* w korporacji Toyota, stosowanym zarówno w odniesieniu do nowych, jak i modernizowanych modeli samochodów (zob. szerzej Szychta, 1997b).

Według trzeciego rozumienia koszt docelowy jest równy kosztowi dopuszczalnemu. To podejście do kosztu docelowego cechuje system *target costing* wdrażany w japońskiej firmie samochodowej Nissan.

Niezależnie od podejścia do kosztu docelowego konieczne jest podjęcie różnych czynności na etapie projektowania i planowania wyrobu, a często także na etapie produkcji, aby można było zlikwidować różnicę między bieżącym kosztem produktu a jego kosztem dopuszczalnym. Rachunek kosztów docelowych jest zatem uzupełniany poprzez *kaizen costing*, czyli system ciągłego wprowadzania udoskonaleń do procesu technologicznego i organizacji pracy, którego bezpośrednim efektem jest obniżka kosztów oraz poprawa wydajności pracy na różnych stanowiskach w trakcie wytwarzania produktu. W systemie tym określa się kwotę pożądaną obniżki kosztów w danym okresie, a następnie analizuje odchylenia między założoną kwotą redukcji kosztów a kwotą faktycznego zmniejszenia kosztów oraz ustala przyczyny, gdy kwoty obniżki kosztów, według koncepcji *kaizen costing*, nie są osiągnięte (por. Jarugowa i in., 1997, s. 69–72).

Kształtowanie kosztu docelowego produktu, zgodne z metodą mieszaną, jest sposobem najbardziej złożonym, ale jednocześnie najbardziej skutecznym i znajdującym coraz szersze zastosowanie w japońskich korporacjach. Systemy *target costing*, wykorzystujące tę metodę, wymagają wykonywania wielu czynności, które składają się na cztery powiązane ze sobą etapy (por. rysunek 6.4):

- ustalenie dopuszczalnego kosztu produktu, tj. kosztu wyznaczonego przez rynek;
- określenie docelowego kosztu produktu;
- ustalenie docelowych kosztów komponentów produktu;
- wprowadzenie rachunku kosztów docelowych łańcucha dostawców.



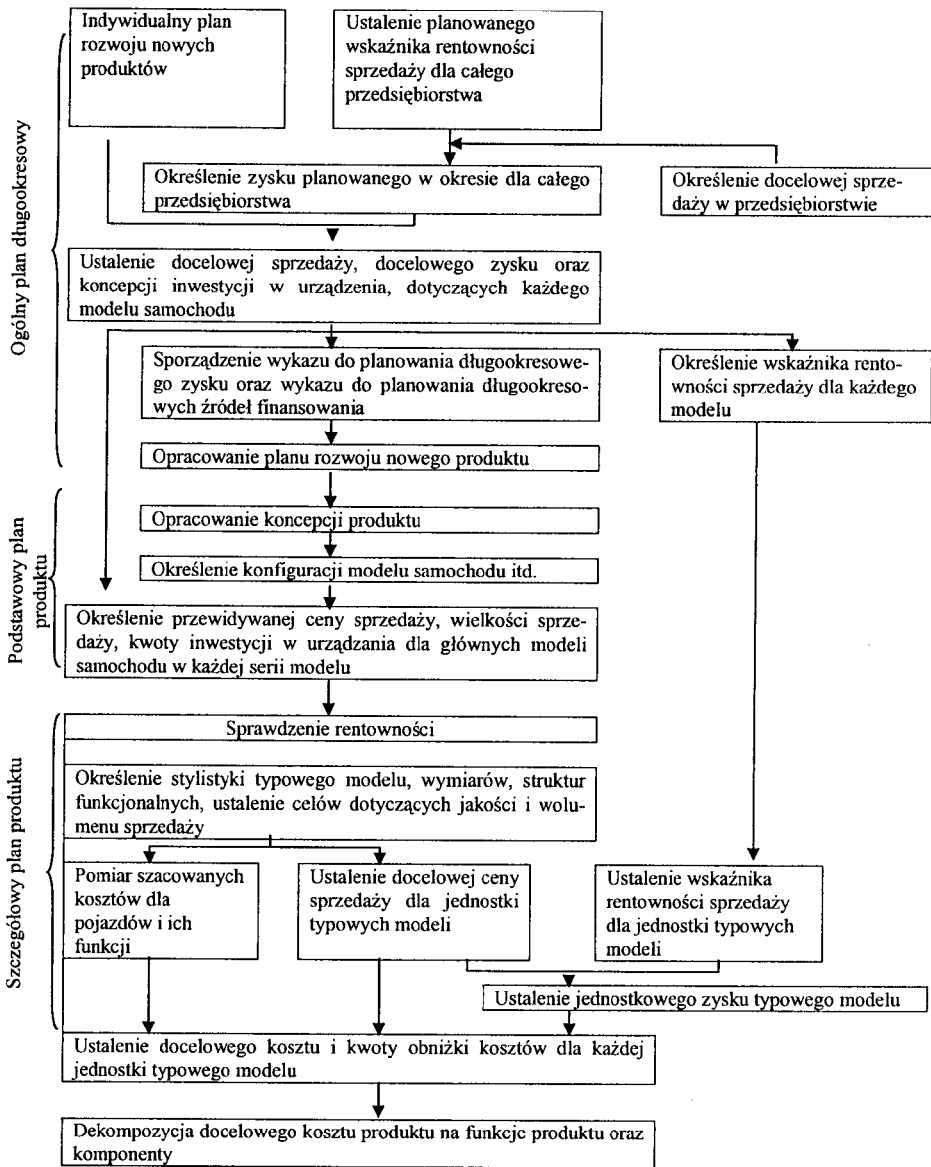
Rys. 6.4. Etapy i procedury rachunku kosztów docelowych. Źródło: opracowanie własne

Proces ustalenia kosztu wyznaczonego przez rynek rozpoczyna się od określenia docelowej ceny sprzedaży produktu, który ma być wprowadzony na rynek. Cena ta musi odzwierciedlać postrzeganą przez klientów wartość produktu, jego przewidywaną relatywną funkcjonalność, cenę sprzedaży konkurencyjnych wyrobów oraz strategiczne cele przedsiębiorstwa, dotyczące nowego lub modernizowanego wyrobu. Jednostki stosujące *target costing* posługują się różnymi procedurami analizy rynku, prowadzącymi do rozpoznania, jakie są wymagania klientów w stosunku do proponowanego im produktu i ile są w stanie za niego zapłacić (zob. np. *Practices...*, 1998b, s. 6–18; Sojak, Józwiak, 2004, s. 86–94).

Przy określaniu docelowej ceny menedżerowie przedsiębiorstwa muszą przyjąć odpowiednią strategię cenową dla produktu, uwzględniającą ceny konkurencyjnych wyrobów. Jeśli wyroby konkurentów mają wyższą funkcjonalność i jakość, rynkowa cena docelowa musi być niższa niż u konkurentów. Jeśli zaś funkcjonalność i jakość tego produktu są wyższe, cena docelowa może być równa lub wyższa od cen konkurencyjnych wyrobów.

Następną czynnością procedury rachunku kosztów docelowych jest **ustalenie docelowego jednostkowego zysku** na takim poziomie, aby można było zapewnić rentowność produktu w całym cyklu jego życia rynkowego. Jak wcześniej wspomniano, *target costing* jest ściśle związany z planowaniem strategicznym i planowaniem średniookresowym, ponieważ podczas wyznaczania kosztu dopuszczalnego oblicza się zysk produktu na podstawie kilkuletniego planu zysku i rentowności sprzedaży, sporządzanego dla przedsiębiorstwa. Rolę długookresowego planu zysku przedsiębiorstwa i procesu zarządzania zyskiem w ustalaniu docelowego kosztu określonego wyrobu zobrazowano na rysunku 6.5. Przedstawiony na rysunku system planów i procedur jest stosowany w dużym japońskim przedsiębiorstwie produkującym samochody.

Jako podstawę do ustalenia docelowego zysku produktu wykorzystuje się planowany wskaźnik rentowności sprzedaży (zysk produktu ogółem/przychody ze sprzedaży). Wskaźnik ten informuje, jak dobrze przedsiębiorstwo potrafi sprzedawać swoje wyroby. Zaletą wskaźnika jest jego bezpośredni związek z docelową ceną i przewidywaną ilością sprzedaży produktu. Wskaźnik rentowności sprzedaży dla jednostki typowego modelu samochodu, ustalony w szczegółowym planie rozwoju produktu, jest wyprowadzany z planowanego wskaźnika rentowności sprzedaży, określonego dla całej przewidywanej wielkości sprzedaży danego modelu. Nowy lub zmodernizowany model samochodu powinien umożliwić osiągnięcie długookresowej planowanej rentowności sprzedaży dla całego przedsiębiorstwa, określonej w ogólnym długookresowym planie rozwoju przedsiębiorstwa. Plan taki koordynuje ponadto plan cyklu życia nowego wyrobu, tj. kilkuletni plan jego przychodów, kosztów i zysków, stanowiący przydatne narzędzie dla ustalenia docelowych marż zysku w poszczególnych fazach i latach cyklu życia wyrobu.



Rys. 6.5. Rachunek kosztów docelowych a proces zarządzania zyskiem. Źródło: opracowanie własne na podstawie: Y. Monden, *Cost Reduction Systems*, Productivity Press, Portland 1996, cyt. za: *Practices...* (1998b), s. 20

Dla modernizowanych wyrobów marżę zysku ustala się z reguły przy uwzględnieniu marży osiągananej na dotychczasowych wyrobach. Marża zysku osiągnana w przeszłości jest korygowana, gdy wystąpią uzasadnione przesłanki, np. dodatkowe koszty w fazie badań i rozwoju, zrewidowane cele zarządu, dotyczące rentowności określonej grupy produktów.

Niektóre japońskie przedsiębiorstwa ustalają pożądaną wielkość docelowego wskaźnika rentowności sprzedaży dla produktu jako średnią ważoną wskaźników rentowności: (1) osiągniętego przez przedsiębiorstwo w ubiegłym okresie, (2) stanowiącego przeciętną rentowność sprzedaży w danej branży oraz (3) prognozowanego dla przedsiębiorstwa w najbliższej przyszłości (zob. szerzej Ansari i in., 1997, s. 8; Sojak, Józwiak, 2004, s. 115–116).

W wyniku odjęcia od docelowej ceny docelowego zysku następuje **ustalenie dopuszczalnego kosztu produktu**. Jest to dozwolony przez rynek koszt produkcji jednostki wyrobu. Stanowi on punkt wyjścia do wyznaczenia kosztu docelowego. Należy przy tym uwzględnić zdolności produkcyjne przedsiębiorstwa oraz uwarunkowania dotyczące dostaw surowców i półproduktów.

Na drugim etapie systemu *target costing* ustala się **docelowy koszt produktu**, który stanowi kwotę kosztów możliwą do osiągnięcia. Etap ten rozpoczyna się od uwzględnienia jednostkowego kosztu bieżącego, czyli kosztu, po którym mógłby być dzisiaj wytwarzany produkt bez wprowadzania zmian do jego projektu oraz usprawnień procesu technologicznego dotychczas wytwarzanego, podobnego wyrobu. Różnica między (wyższym) kosztem bieżącym a (niższym) kosztem dopuszczalnym stanowi kwotę możliwej obniżki kosztów, którą będzie usiłował osiągnąć zespół projektantów i konstruktorów wyrobu.

Koszt bieżący jest nazywany też kosztem „dryfującym”, gdyż może on być wielokrotnie obliczany w trakcie wykonywania czynności inżynierii wartości. Koszt „dryfujący” jest tak długo obniżany, aż będzie równy lub bardzo zbliżony do kosztu dopuszczalnego. Kwota potencjalnej redukcji kosztów jest dzielona na dwie części – część osiągalną i część nieosiągalną w fazie projektowania wyrobu. Projektanci mogą doprowadzić do obniżenia kosztu bieżącego o część osiągalną dzięki zastosowaniu takich technik, jak: analiza wartości (VE), system globalnego sterowania jakością (TQC), projektowanie wyrobu oraz procesu przetwarzania materiałów i montażu elementów składowych wyrobu zgodnie z metodą współbieżną.

Niemożliwa do osiągnięcia na etapie projektowania część obniżki kosztów stanowi strategiczne wyzwanie, wymagające redukcji w dłuższym okresie.

Właściwy podział różnicy między kosztem bieżącym a kosztem dopuszczalnym na wymienione dwie części ma duże znaczenie, ponieważ ustalenie kosztu docelowego na zbyt niskim poziomie mogłoby uniemożliwić jego osiągnięcie, a zatem rachunek kosztów docelowych nie spełniłby pokładanych

w nim nadziei. Określenie natomiast strategicznej części obniżki na zbyt wysokim poziomie może prowadzić do łatwego osiągnięcia kosztów docelowych, ale też do utraty pozycji konkurencyjnej przedsiębiorstwa.

Główną zasadą przedsiębiorstw stosujących rachunek kosztów docelowych jest zapewnienie, aby docelowy koszt produktu nie został nigdy przekroczony. Jeśli poprawa np. funkcjonalności wyrobu wymaga poniesienia dodatkowych kosztów materiałów, to inżynierowie są zobligowani do poszukania możliwości obniżenia innych pozycji kosztów produktu, aby docelowy koszt mógł być dotrzymany.

Postępując zgodnie z koncepcją kosztów docelowych, zespół projektowy ustala **koszty docelowe również dla każdego komponentu** wyrobu. Koszty te warunkują dopuszczalne ceny zakupu materiałów i półproduktów od dostawców. Poprzez *target costing* przedsiębiorstwo wywiera zatem nacisk na ceny dostawców materiałów. Spółki montujące wyroby głównie z komponentów kupowanych od dostawców zewnętrznych nie zmuszają ich jednak do zbyt niskiego poziomu cen. W interesie spółek montażowych leży bowiem zapewnienie, aby firmy uczestniczące w łańcuchu dostaw osiągały wystarczające zyski, tak by były zdolne do dalszego działania i wspólnie umożliwiały dostarczanie klientom wymaganych przez nich wyrobów o niskich cenach. Z tego powodu przedsiębiorstwa montażowe włączają swoich większych dostawców do negocjacji cen i współpracy jak najwcześniej, już w fazie projektowania produktu (Kaplan, Cooper, 1998, s. 227).

Dezagregacja docelowego kosztu produktu na komponenty może zostać dokonana jedną z dwóch metod. Pierwsza polega na bezpośrednim „rozdzieleniu” kosztu docelowego na poszczególne części składowe wyrobu gotowego. Za wykonanie tego zadania odpowiada zespół inżynierów, który szczegółowo analizuje elementy konstrukcyjne wyrobu. Ta metoda prowadzi do skupienia uwagi na oszczędności zużycia materiałów i nie uwzględnia wymagań klientów, dotyczących pożądanej funkcjonalności produktu.

Druga metoda dekompozycji kosztu docelowego jest oparta na analizie funkcjonalnej, zgodnie z którą produkt jest rozpatrywany jako kombinacja różnych funkcji. Do ich spełnienia służą określone komponenty wyrobu. Istotne funkcje wyrobu są identyfikowane na podstawie oceny dokonanej przez potencjalnych klientów. Przy ustalaniu docelowych kosztów komponentów, zgodnie z metodą drugą, określa się, jakie ważne funkcje cząstkowe ma pełnić produkt, aby była zadowalająco wykonana jego funkcja naczelna. Zestawienie owych funkcji i odpowiadających im części wyrobu stanowi podstawę do podjęcia decyzji, które z nich powinny być szczególnie uwydatnione bądź zmodyfikowane w przypadku modernizacji wyrobu, które zatem będą wymagać zwiększenia kosztów, a koszty których należy obniżyć zgodnie z zasadą, iż docelowy koszt produktu nie może być przekroczony. Zestawienie takie jest dokładnie analizowane w celu stwierdzenia, które

komponenty bardziej opłaca się kupować, a które wytwarzać we własnym zakresie.

Ze względu na to, że systemy rachunku kosztów docelowych wdrażają przedsiębiorstwa montażowe, kupujące nie tylko materiały, lecz korzystające w dużym stopniu z dostaw części do swoich wyrobów, powstaje **rachunek kosztów docelowych łańcucha dostawców**. Umożliwia on zwiększenie efektywności działania przedsiębiorstw tworzących połączony łańcuch dostawców. Koszty docelowe komponentu przedsiębiorstwa kupującego stają się cenami sprzedaży dla dostawcy. Nabywca wywiera zatem wpływ na dostawcę. Jeżeli dostawca również stosuje system kosztów docelowych, to nacisk na poziom cen rozciąga się w dół łańcucha dostawców. Połączone oddziaływanie systemów *target costing* poszczególnych przedsiębiorstw może prowadzić do wytwarzania produktów o relatywnie niskich kosztach. Często jednak ten ostatni etap systemu kosztów docelowych bywa w praktyce pomijany.

6.1.4. Koszty objęte systemami *target costing*

Systemy kosztów docelowych, stosowane w japońskich przedsiębiorstwach, uwzględniają głównie strukturę kosztów, typową dla klasycznego rachunku kosztów pełnych. W niektórych tylko jednostkach koszty są dzielone i analizowane zgodnie z zasadami rachunku kosztów zmiennych.

Ze względu na zainteresowanie się japońskich korporacji rachunkiem kosztów działań dopiero w okresie ostatnich kilku lat można sądzić, że systemy rachunku kosztów docelowych będą częściej w przyszłości odzwierciedlać strukturę kosztów zgodną z procesami występującymi w przedsiębiorstwach.

Koszty docelowe są zazwyczaj ustalane na poziomie kosztu wytworzenia. Następnie są dzielone na dwie typowe grupy:

- koszty materiałowe (koszty surowców i półproduktów);
- koszty przerobu (np.: płace, koszty utrzymania urządzeń, koszty kooperacji).

Główna uwaga podczas wykonywania czynności dotyczących redukcji kosztów jest skierowana na koszty materiałów i jednostkowe koszty przerobu, dlatego niektóre przedsiębiorstwa, np. pewien producent generatorów elektrycznych, włączają do kosztu docelowego tylko te składniki. Przy obliczaniu jednostkowego kosztu przerobu są brane pod uwagę koszty opracowania projektu i koszty fazy rozwoju. Całkowita kwota tych kosztów jest wynikiem przemnożenia oszacowanej ogólnej liczby godzin pracy odpowiednich specjalistów przez planowaną stawkę godzinową (Sakurai, 1997, s. 63).

Do kosztów przerobu zalicza również koszty rozwoju duży japoński producent pojazdów samochodowych argumentując, że mogą one być sterowane przez kierownika ds. rozwoju produktu. Inne korporacje, np. Isuzu, włączają do kosztu docelowego tylko koszty surowców i poszczególnych komponentów, ponieważ to one są przedmiotem analizy wartości.

Zgodnie z ustaleniami M. Sakuraia (1997, s. 64), inny producent samochodów zalicza do kosztów docelowych koszty zmienne, obejmujące koszty poszczególnych półproduktów i inne koszty zmienne. Koszty stałe są wyłączone z rachunku kosztów docelowych. Autor ten uważa, że w przypadku nowych produktów koszt dopuszczalny powinien być obliczany na poziomie kosztu pełnego, obejmującego rozliczone koszty zarządu i sprzedaży, czyli według zasad klasycznego rachunku kosztów pełnych. Za takim rozwiązaniem przemawia fakt, że koszt dopuszczalny jest wynikiem odjęcia od ceny jednostkowego zysku produktu, czyli koszty zarządu i sprzedaży są także składnikami pokrywanymi przez cenę sprzedaży. Koszty dopuszczalne powinny uwzględniać również takie koszty cyklu życia produktu, jak: koszty magazynowania, reklamy.

Bieżące (dryfujące) koszty produktu są ustalane według struktury składników podlegających wpływom na zmiany dokonywane w trakcie przeprowadzania analizy wartości. Obejmują one np.: koszty poszczególnych materiałów, części składowych, operacji maszynowych i ręcznych, montażu itp. Tego typu składniki kosztów stanowią przedmiot poszukiwania oszczędności.

Należy zauważyć, że w przypadku modernizacji produktów już wytwarzanych, np. wprowadzania nowej wersji danego modelu samochodu, koszt docelowy obejmuje tylko koszty będące różnicą między kosztami nowej a dotychczasowej wersji. Takie rozwiązanie jest stosowane w Toyota Motor Corporation, co szczegółowo zostało omówione przez T. Tanakę (1993), a w publikacji polskojęzycznej przez A. Szychtę (1997b).

Jak wynika z powyższych ustaleń, aspekt kalkulacji kosztu docelowego nie ma w przedsiębiorstwach japońskich jednolitego rozwiązania. Systemy *target costing* różnią się także aspektem sterowania kosztami, z powodu zróżnicowanego zakresu oraz sposobu wykorzystania technik i narzędzi osiągnięcia kosztu docelowego, np. analizy wartości, która stanowi przedmiot rozważań w dalszej części niniejszego rozdziału.

6.2. Formy organizacyjne i dwa aspekty *target costing*

Zdaniem M. Sakuraia (1997, s. 69–70), *target costing* powinien być systemem obejmującym różne obszary przedsiębiorstwa, wykorzystującym merytoryczną wiedzę każdego pracownika, poczynając od powstania kon-

cepcji produktu, poprzez jego projekt, aż do fazy produkcji. Jest to system oparty na pracy zespołowej.

Członkowie zespołu odpowiedzialnego za wykonanie procedur i czynności rachunku kosztów docelowych pochodzą z następujących działów: technologii produkcji (73,6%)⁵, projektowego (70,8%), zaopatrzenia (67,9%), rozwoju (54,7%), marketingu (46,2%), produkcji (45,3%), planowania produkcji (41,5%) i rachunkowości (37,7%). W niewielkim zakresie reprezentowani są w tym zespole dostawcy (6,6%) (Horváth i in., 1993b, s. 26).

W celu doprowadzenia produktu od fazy rozwoju do fazy produkcji stosuje się w japońskich przedsiębiorstwach różne rozwiązania organizacyjne. Przykładowy schemat organizacji czynności składających się na *target costing*, przedstawiono na rysunku 6.6.

Okres zastosowania *target costing* w odniesieniu do danego produktu odpowiada cyklowi zmian produktu lub jego modelu. Okres ten zależy od wielu czynników, a zwłaszcza od rodzaju wyrobu, tempa postępu technologicznego, siły konkurencji i zmiany wymagań klientów. Coraz silniejsza konkurencja spowodowała, że czas trwania projektów *target costing* został w ostatnich latach bardzo skrócony (Sakurai, 1997, s. 72).

Jak wynika z dotychczasowych rozważań oraz rysunków 6.4 i 6.6, z systemem kosztów docelowych są związane dwa aspekty, tzn. kalkulacyjny i sterowania. Pierwszy oznacza, że *target costing* jest metodą obliczania kosztu docelowego produktu i pozycji tworzących ten koszt oraz określającą poziom obniżki kosztów (w fazie projektowania oraz produkcji). Aspekt sterowania w odniesieniu do *target costing* oznacza, że jest on systemem obejmującym różne czynności wykonywane w celu osiągnięcia kosztu docelowego, ustalonego zgodnie z właściwą mu procedurą obliczeniową.

Zakres i struktura kosztu docelowego produktu oraz stopień „napięcia” tego kosztu mają wpływ na rodzaj czynności wykonywanych w trakcie doprowadzania do wyznaczonego poziomu docelowego kosztu, a także na podział odpowiedzialności za jego osiągnięcie między poszczególnych członków całego zespołu ds. zarządzania kosztem docelowym.

Na osiągnięcie kosztu docelowego ma wpływ wiele czynników i działań, np.: organizacja procesu rozwoju produktu, zwłaszcza zarządzanie zespołem, równoczesna (zbieżna) inżynieria, w wyniku której główny inżynier i menedżer produktu koordynują czynności rozwoju, system zarządzania dostawami, działania inwestycyjne, których efektem są nowe urządzenia produkcyjne. Aspekt sterowania rachunku kosztów docelowych japońskich przedsiębiorstw jest silnie związany z systemem ekonomicznym, obejmującym sieć *Keiretsu*⁶,

⁵ Wielkości w nawiasach oznaczają, ustalony na podstawie badań empirycznych procent przedsiębiorstw, w których w skład zespołu ds. *target costing* wchodzi pracownicy wymienionych działów.

⁶ System *Keiretsu* został utworzony w 1963 r. przez grupę dostawców korporacji Toyota.

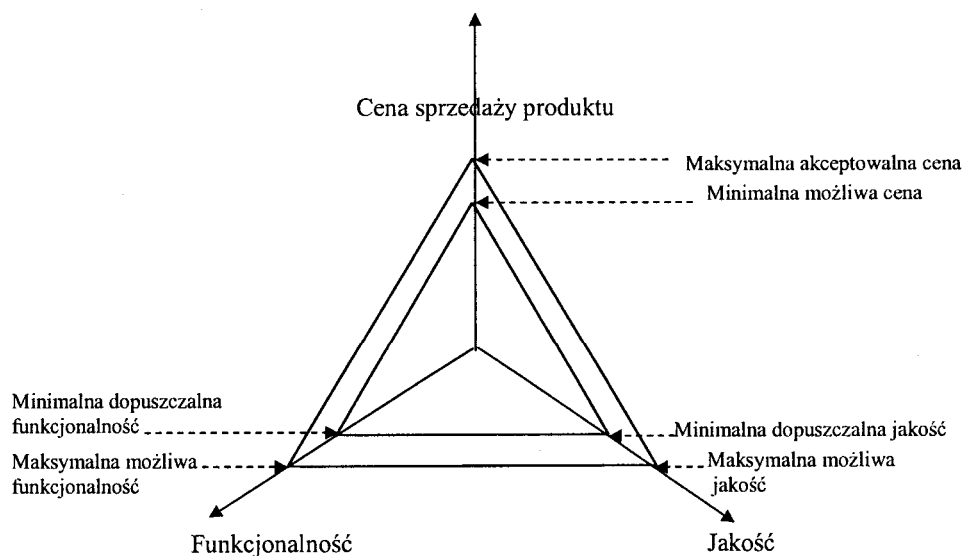


Rys. 6.6. Organizacja prac w systemie kosztów docelowych. Źródło: opracowanie własne na podstawie: Sakurai (1997), s. 61

stworzoną w latach sześćdziesiątych. Filozofia i procedury *target costing*, składające się na ten aspekt, nie są łatwo przenoszone do przedsiębiorstw w innych krajach. Łatwy do implementacji w innych uwarunkowaniach ekonomicznych jest aspekt kalkulacyjny systemu kosztów docelowych (Okano, 1995, s. 10). Dla efektywnego zastosowania tego systemu jest jednak konieczne, aby wystąpiły procedury składające się na obydwaj jego aspekty.

Wdrożone w przedsiębiorstwach systemy *target costing* różnią się nie tylko odmiennym definiowaniem kosztu docelowego oraz zakresem kosztów (koszt pełny, wytworzenia, zmienny) tworzących koszt docelowy. Konkretnie rozwiązania rachunku kosztów docelowych muszą być dostosowane do strategii konkurencji przedsiębiorstwa. Japońskie korporacje uwzględniają przy formułowaniu strategii trzy główne atrybuty produktu: cenę sprzedaży ostatecznemu nabywcy, jakość i funkcjonalność. Biorąc pod uwagę wymagania klientów oraz poziom tego typu atrybutów charakteryzujących konkurencyjne wyroby, ustala się dla danego produktu przedsiębiorstwa maksymalny i minimalny poziom tych trzech atrybutów.

Poziom ceny (kosztu jednostkowego), jakości i funkcjonalności produktu oraz powiązania między tymi cechami mają wpływ na wynik ze sprzedaży danego wyrobu i na ostateczne wyniki osiągnięte przez przedsiębiorstwo. Atrybuty te tworzą trójkąt wyniku, wyznaczający płaszczyznę właściwą dla określonego produktu (zob. rysunek 6.7).



Rys. 6.7. Trójkąt wyniku. Źródło: Cooper (1998), s. 23

Każdemu produktowi odpowiada trójkąt, którego boki kształtują się pod wpływem relacji wyznaczonej przez poziom ceny, jakości i funkcjonalności wyrobu. Rozpoznanie powiązań między podstawowymi atrybutami produktu odgrywa ważną rolę w kształtowaniu systemu *target costing* w przedsiębiorstwie.

Na strukturę i funkcjonowanie konkretnego systemu kosztów docelowych ponadto wpływają:

- rodzaj wytwarzanego wyrobu;
- specyfika klientów przedsiębiorstwa;
- stopień oddziaływania przedsiębiorstwa na dostawców i poddostawców.

Wpływ wymienionych czynników na kształtowanie systemu kosztów docelowych został zobrazowany przez R. Coopera (1998, s. 169–191) na podstawie japońskich przedsiębiorstw Nissan Motors, Komatsu, Olympus i Topcon. W tych korporacjach stworzono rozwinięte systemy zarządzania kosztami, w których *target costing* stanowi jedną z ważnych metod (zob. również Szychta, 2000c).

6.3. Analiza wartości i inne metody osiągnięcia docelowego kosztu produktu

6.3.1. Rola analizy wartości⁷ w systemach kosztów docelowych

„Analiza wartości jest planowym postępowaniem zmierzającym do osiągnięcia niezbędnej funkcjonalności produktu przy najmniejszych kosztach, bez obniżania jakości, niezawodności oraz bez pogarszania warunków eksploatacji i dostawy” (Crum, 1971). „Nie chodzi o obniżkę kosztów dawnego wyrobu, lecz funkcji przez niego spełnianych i to tych, które w procesie analizy⁸ uznawane są za niezbędne” (Jarugowa, 1986, s. 197).

Analiza wartości jest przede wszystkim techniką inżynierską, uwzględniającą aspekty technologiczne. Analiza wartości, stosowana niezależnie od rachunku kosztów działań, ma wyłącznie charakter wewnętrzny. Połączenie tej techniki z koncepcją *target costing* sprawia, że staje się ona bardzo pomocna w transformacji wymagań rynkowych, uwzględnianych w *target*

⁷ Analiza wartości została opracowana w końcu lat czterdziestych XX w. przez L. D. Milesa w General Electric w USA.

⁸ Związek między rachunkiem kosztów a analizą wartości, w tym różnice między tradycyjnym podejściem do obniżki kosztów a podejściem zgodnym z zasadami analizy wartości są przedmiotem omówienia przez Jarugową (1986, rozdz. 6).

costing, do rozwiązań technicznych, dotyczących produktu i jego procesu wytwórczego.

W opisach dotyczących stosowania *target costing* przez japońskie przedsiębiorstwa podkreśla się, że analiza wartości jest najważniejszą metodą w procesie osiągania kosztu docelowego produktu, dlatego jest postrzegana jako integralna część systemu kosztów docelowych (np.: Sakurai, 1997; Tanaka, 1993; Okano, 1995; Horváth, 1993; Tani, 1998).

Jak już wspomniano, analiza wartości w fazach przedprodukcyjnych jest określana terminem *value engineering* (inżynieria wartości – VE). Jest to metoda systematycznego badania każdej niezbędnej funkcji produktu w celu określenia, w jaki sposób może ona być realizowana przy możliwie najniższych kosztach oraz zapewnieniu wysokiej jakości produktu i pełnego zadowolenia klienta. Metoda ta może być zastosowana zarówno w odniesieniu do wyrobów gotowych, jak i świadczonych usług.

VE obejmuje zbiór czynności kluczowych dla rozwoju produktu. Ich skutkiem mogą być np.: ulepszenia projektu wyrobu, zmiana potrzebnych materiałów na tańsze i jednocześnie jakościowo lepsze, modyfikacja organizacji i metod produkcji.

W japońskich korporacjach wyróżnia się trzy podejścia do inżynierii wartości: wstępne (zerowe), pierwsze i drugie (Sakurai, 1997, s. 67).

Wstępne podejście do VE jest stosowane w fazie planowania produktu, w której są wysuwane innowacyjne pomysły dotyczące nowego wyrobu oraz jest podejmowana decyzja, który produkt powinien być wytwarzany w przyszłości. Zerowe podejście jest też nazywane inżynierią wartości w obszarze marketingu. W tej fazie cyklu życia produktu jest możliwe osiągnięcie największych korzyści z przeprowadzenia VE.

Pierwsze podejście do VE, występujące w fazie rozwoju i projektowania wyrobu, koncentruje się na dążeniu do osiągnięcia efektywności przerobu. Drugie podejście do analizy wartości ma natomiast zastosowanie w fazie produkcji, kiedy to nie ma zbyt dużo możliwości przeprowadzenia usprawnień, ponieważ wcześniej już ustalono parametry techniczne produktu i procesu technologicznego, które warunkują strukturę kosztu wyrobu.

Związek między trzema podejściami do VE a cyklem życia produktu obrazuje rysunek 6.8.

Inżynieria wartości w fazach przedprodukcyjnych może odnosić się do wewnętrznego środowiska przedsiębiorstwa oraz do jego otoczenia zewnętrznego, toteż odróżnia się wewnętrzną i zewnętrzną VE. Zewnętrzna analiza wartości uwzględnia powiązania ze spółkami zależnymi i relacje z klientami.

Zdaniem Sakuraira (1997, s. 69), wewnętrzna inżynieria wartości może być realizowana odgórnie lub oddolnie. Odgórna wewnętrzna VE skupia się na różnych działaniach obejmujących całe przedsiębiorstwo (np.: na zwiększeniu stopnia wykorzystania zdolności produkcyjnych, zmniejszeniu zużycia

funkcji i komponentów dla potencjalnych klientów oraz procentowego udziału kosztów komponentów w bieżącym koszcie produktu⁹.

Sposób wyznaczenia indeksu wartości dla sześciu komponentów przykładowego wyrobu przedstawia tabela 6.1.

Tabela 6.1. Przykład kalkulacji indeksów wartości dla komponentów wyrobu

Komponenty wyrobu	Udział bieżącego kosztu komponentu w koszcie produktu (%)	Relatywne znaczenie dla klienta komponentu produktu (%)	Indeks wartości	Wymagane działanie
(1)	(2)	(3)	(4) = (3):(2)	(5)
K ₁	16	14	0,875	należy obniżyć koszty
K ₂	6	10	1,667	można zwiększyć koszty
K ₃	8	10	1,250	można podwyższyć koszty
K ₄	20	21	1,050	bez zmian
K ₅	12	15	1,250	można podwyższyć koszty
K ₆	38	30	0,789	należy obniżyć koszty
Razem	100%	100%	X	X

Źródło: opracowanie własne na podstawie Ansari i in. (1997, s. 19).

Indeksy wartości komponentów obliczono przy założeniu, że dane w kolumnie 2 i 3 są wynikiem wcześniejszych ustaleń i obliczeń.

Indeks wartości może być równy, wyższy lub niższy od jedności. Jeśli jego poziom jest równy lub prawie równy jedności, to dany komponent nie wymaga zmiany przewidywanych kosztów. W przypadku gdy wskaźnik dla danej części składowej produktu jest niższy od jedności, to oznacza, że jej koszt jest zbyt wysoki w stosunku do znaczenia funkcji, jaką spełnia ta część według oceny potencjalnych klientów. Koszt tej części należy obniżyć. Jeżeli indeks wartości komponentu jest wyższy od jedności, to jego koszty można zwiększyć.

Na drugim etapie inżynierii wartości są zgłaszane różne propozycje zmian w odniesieniu do komponentów, których koszty wymagają obniżenia.

⁹ Szczegółową procedurę obliczenia indeksu wartości przedstawiają m. in. następujące publikacje: Müller, Wolbold (1993), Szychta (2005a), zawierające opis kształtowania *target costing* w odniesieniu do produkcji urządzenia elektronicznego.

Konieczne jest tu kreatywne myślenie członków interdyscyplinarnego zespołu, prowadzące do odpowiedzi na pytania, co może być zredukowane, wyeliminowane, połączone, zastąpione lub zmodyfikowane, aby można było osiągnąć tę samą funkcjonalność komponentów, lecz przy niższym koszcie.

Ważną rolę na tym etapie spełniają, obok inżynierów, pracownicy działu rachunkowości zarządczej, ponieważ ich zadaniem jest ustalenie, czy wysuwane pomysły obniżki kosztów mają sens z finansowego punktu widzenia (por. Ansari i in., 1997, s. 21). Sprawdzają oni np. ceny i koszty zakupu określonych materiałów, obliczają, jak zmiana danego materiału lub kształtu wykonania danego komponentu wpłynie na koszt całego produktu.

Na ostatnim etapie VE ocenia się, czy rokujące nadzieje propozycje obniżenia kosztów są wykonalne z technicznego punktu widzenia i czy są do zaakceptowania przez klientów. Jeśli propozycja zostanie pozytywnie oceniona, to włącza się ją do projektu produktu lub procesu oraz ujmuje w bazie danych, tak aby można było z niej skorzystać przy następnych koncepcjach wyrobu.

Dla sprawdzenia realności propozycji stosuje się często narzędzie w formie macierzy interakcji komponentów. Pozwala ona na ustalenie wpływu, jaki ma zmiana danego komponentu na inne części składowe produktu. W macierzy interakcji jest podawany również rok, do którego będzie możliwe kupowanie danego komponentu wyrobu na rynku, bądź jego wytwarzanie u siebie, co uniemożliwia zaprojektowanie nowego produktu składającego się z przestarzałych elementów, czyli takich, które są w schyłkowym okresie życia rynkowego.

Przykładową strukturę macierzy interakcji komponentów przedstawia tabela 6.2.

Tabela 6.2. Przykład macierzy interakcji komponentów produktu

Komponenty	K ₁	K ₂	K ₃	K ₄	K ₅	K ₆	Koszt w zł	Data dostępu na rynku
K ₁	X				*		36	2006
K ₂	*	X		*			8	2010
K ₃	*		X	*			12	2010
K ₄		*	*	X		*	36	2008
K ₅					X		16	2010
K ₆				*		X	80	2007

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Ansari i in., 1997, s. 21.

W tabeli zaznaczono gwiazdką związek, występujący między określonymi częściami składowymi przykładowego wyrobu. Wprowadzając zmiany, inżynierowie muszą skoncentrować swoją uwagę na tych komponentach.

Czynności składające się na inżynierię wartości – ujęte w trzy etapy – są zazwyczaj powtarzane kilkakrotnie (por. rysunek 6.6), aż zostanie opracowany produkt najlepiej spełniający wymagania klientów i zapewniający jego wytwarzanie na poziomie kosztu docelowego.

Z zastosowaniem *target costing* w japońskich przedsiębiorstwach są nierozdzielnie związane tabele kosztów. Stanowią one bazy danych, zawierające szczegółowe informacje, ułatwiające szybkie dokonywanie estymacji kosztów nowych produktów (por. Ansari i in., 1997, s. 22; Horváth i in., 1993a, s. 21; Bromwich, Bhimani, 1994, s. 179–180). Tabele kosztów wykorzystano najpierw do oszacowania cen obcych komponentów, w które przedsiębiorstwo zamierzało się zaopatrywać. Współcześnie tę technikę gromadzenia danych wykorzystuje się w celu skrupulatnego szacowania kosztów przerobu oraz jako podstawę do ustalania własnych kosztów wytworzenia (Sakurai, 1997, s. 66). Przy dokonywaniu tych oszacowań zakłada się użycie różnych materiałów, zastosowanie różnych metod produkcji oraz występowanie różnych kombinacji funkcji spełnianych przez produkt.

Jak wynika z przytoczonych opinii, tabele kosztów są wykorzystywane do skutecznego wykonania czynności inżynierii wartości (VE). Na poszczególnych etapach systemu kosztów docelowych stosuje się różnego typu tabele kosztów. T. Tani (1998) podzielił je na dwie kategorie: funkcjonalne i inżynierskie. Tabele funkcjonalne są stosowane w początkowych fazach rozwoju produktu, tj. w fazie planowania produktu i na etapie opracowania projektu wstępnego. Służą one do szacowania bieżącego kosztu produktu oraz ustalenia różnicy między tym kosztem a kosztem dopuszczalnym. Inżynierskie tabele kosztów znajdują zastosowanie w późniejszych fazach rozwoju wyrobu (tj. szczegółowego projektu, planowania procesu produkcyjnego, planowania źródeł i form zaopatrzenia). Tego typu tabele są opracowywane po skonstruowaniu wirtualnego modelu zakładu, w którym założono optymalne: rodzaj i ustawienie maszyn, obsadę stanowisk pracy i organizację procesów (Tani, 1998, s. 6).

Tabele kosztów, zwłaszcza zaliczane do kategorii inżynierskich, tak jak i inżynieria wartości, stanowią atrybuty systemów *target costing* japońskich przedsiębiorstw, ale o wiele słabiej rozwinięte w przypadku stosowania tych systemów w przedsiębiorstwach innych krajów.

6.3.2. Inne techniki inżynierskie i metody rachunkowości zarządczej

Osiągnięcie kosztu docelowego jest możliwe dzięki zastosowaniu w systemie *target costing*, oprócz analizy wartości, również takich technik inżynierskich, jak: projektowanie współbieżne, globalne sterowanie jakością (TQC), system *just-in-time* (JIT) lub KANBAN¹⁰.

Projektowanie współbieżne pozwala skrócić proces przygotowania nowych produktów dzięki zastosowaniu technologii CAD (*computer aided design* – wspomagane komputerowo projektowanie). Użycie komputerów do projektowania nie tylko zwiększa wydajność projektantów, lecz ponadto umożliwia bieżące tworzenie zintegrowanej bazy danych o projektowanym produkcie. Grupy projektujące mogą każdego dnia sprawdzić w bazie danych, czy rozwiązanie innej grupy nie stwarza problemu dla ich układu lub całego wyrobu. Jeśli wystąpi taka sytuacja, problem jest rozwiązywany natychmiast, a nie po tygodniach bądź miesiącach nieskoordynowanej pracy różnych grup (zob. szerzej Morgan, 1993; Szycha, 1997b).

Koncepcja globalnego sterowania jakością (TQC) powstała w wyniku połączenia zasad kontroli jakości (QC), sprowadzonych do Japonii z USA w latach sześćdziesiątych, z japońskim stylem ich zastosowania. Systemy kontroli jakości skupiają uwagę na sprawdzaniu jakości w sferze produkcji, natomiast TQC stanowi system globalnego sterowania jakością, który obejmuje wszystkie sfery i działania w przedsiębiorstwie, także fazę projektowania, oraz zmierza do zapewnienia cech jakościowych produktu i minimalizacji defektów. W czynnościach sterowania jakością uczestniczą wszyscy pracownicy we wszystkich działach przedsiębiorstwa. Ważną rolę w realizacji koncepcji TQC odgrywają autonomiczne działania kół jakości w przedsiębiorstwie. Pożądaną efektywność globalnego sterowania jakością można osiągnąć, gdy jest ono sprzęgnięte z systemem zarządzania kosztami, np. takim jak *target costing* (por. np. Sakurai, 1989, s. 47).

Osiągnięciu kosztu docelowego sprzyjają również systemy sterowania zapasami JIT i KANBAN zgodnie z koncepcją głoszącą, że wyroby wytwarza się z materiałów i półproduktów, które są dostarczane właśnie w tym czasie, kiedy proces wytwórczy ich faktycznie potrzebuje. W wyniku tego są eliminowane wszelkie zapasy.

System JIT „eliminuje zapasy magazynowe, międzyoperacyjne i wszystkie inne rodzaje zapasów produkcji w toku. Stosuje się go zazwyczaj w produkcji potokowej konwencjonalnej i w zautomatyzowanych elastycznych liniach i gniazdach produkcyjnych” (Durlik, 1995, s. 226).

¹⁰ Na temat innych możliwych narzędzi i technik osiągnięcia kosztu docelowego zob. np. Prewysz-Kwinto (2002).

Metoda produkcji z zerowymi zapasami jest określana w Japonii terminem KANBAN. Głównym jej zadaniem jest minimalizacja kosztów poprzez eliminowanie wszelkich strat zgodnie z realizacją hasła „siedem razy żaden”: żadne braki, żadne opóźnienia, żadne zapasy, żadne kolejki – gdziekolwiek i po cokolwiek, żadna bezczynność, żadne zbędne pomieszczenia” (Durlik, 1995, s. 227).

Systemy JIT i KANBAN są technikami inżynierskimi natury organizacyjnej, stosowanymi w fazie produkcji, a więc wtedy, gdy wyznaczony poziom kosztu docelowego musi być utrzymany. Decyzja o ich wdrożeniu musi być jednak podjęta znacznie wcześniej, tzn. w fazach przedprodukcyjnych, kiedy są określane sposoby „dojścia” do kosztu docelowego.

Powiązanie technik inżynierskich i innych metod wspierających rachunek kosztów docelowych obrazuje rysunek 6.9.

Dla efektywnej implementacji rachunku kosztów docelowych konieczne jest powiązanie tego systemu z planowaniem działalności przedsiębiorstwa oraz budżetami kosztów pośrednich.

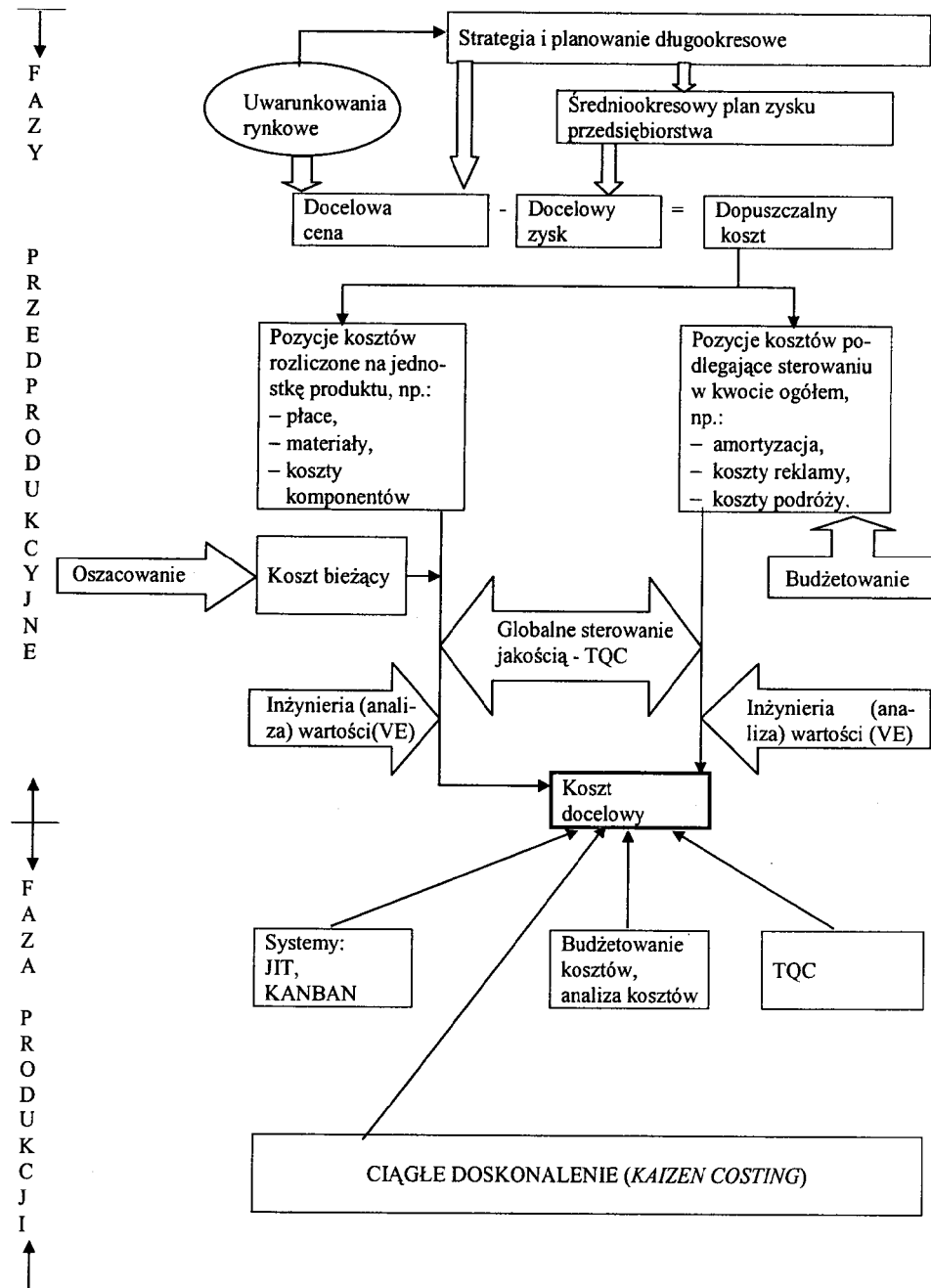
Jak już wcześniej objaśniono, plany zysku przedsiębiorstwa dla długiego i średniego okresu działalności stanowią punkt wyjścia do ustalenia ogólnego wskaźnika rentowności sprzedaży w przedsiębiorstwie (ROS) i pożądanego wskaźnika rentowności sprzedaży dla nowo planowanego bądź modernizowanego produktu. Od poziomu tego wskaźnika zależy m. in. wysokość kosztu dopuszczalnego, który determinuje koszt docelowy wyrobu.

Metodą rachunkowości zarządczej, pozwalającą natomiast na dotrzymanie kosztu docelowego, jest budżetowanie kosztów pośrednich, stosowane przez japońskie korporacje na etapie wytwarzania produktu, a także wcześniej, w celu ustalenia składników kosztów pośrednich, wpływających na poziom kosztu dopuszczalnego.

Szczególną rolę w osiągnięciu docelowego kosztu produktu w fazie wytwarzania odgrywa metoda zarządzania, zwana *kaizen costing* (jap. *Genkakaizen*), której podstawą koncepcyjną jest japońska filozofia *kaizen*, oznaczająca nieustanne dążenie do perfekcji, ustawiczne doskonalenie¹¹.

Kaizen costing stanowi zespół działań, które utrzymują bieżący poziom kosztów aktualnie wytwarzanych produktów, a następnie redukują koszty do pożądanego poziomu na podstawie planu przyjętego w przedsiębiorstwie (por. Monden, Lee, 1993, s. 22).

¹¹ W literaturze anglojęzycznej stosuje się dla japońskiego terminu *kaizen* jako odpowiednik określenie *continuous improvement*, które oddaje sens *kaizen*, jeśli jest rozumiane nie jako innowacyjne usprawnienie dzięki nowej technologii, lecz jako ciągłe ulepszenia w sferze życia osobistego, rodzinnego, społecznego i zawodowego. *Kaizen* odniesione do środowiska pracy wymaga zaangażowania się w proces ustawicznych usprawnień, dotyczący już wytwarzanego produktu, wszystkich pracowników – kierowników i podwładnych (por. np. Monden, Hamada, 1991, s. 17).



Rys. 6.9. Techniki inżynierskie i metody rachunkowości zarządczej a target costing. Źródło: opracowanie własne

Kaizen costing jest częścią ogólnego systemu planowania i kontroli budżetowej kosztów w japońskich przedsiębiorstwach, zgodnie z którym faktyczne koszty produktu, osiągnięte w danym okresie, stają się wielkością porównawczą, niejako budżetem kosztów, który musi zostać obniżony w następnym okresie w celu osiągnięcia założonego poziomu zysku (Monden, Hamada, 1991, s. 24).

Kaizen costing jest stosowany niezależnie od rachunku kosztów standardowych i charakteryzuje się szerszym zakresem kontroli kosztów niż konwencjonalne systemy oparte na rachunku kosztów standardowych (normatywnych), w których ustala się odchylenia od standardów budżetów kosztów (zob. szerzej np.: Jaruga i in., 1999, s. 832; Sobańska, 2003c, s. 393).

Wyróżnia się dwa rodzaje czynności w systemie *kaizen costing* (Monden, Hamada, 1991, s. 26):

- pierwszy obejmuje czynności usprawniające, wprowadzane wtedy, gdy po pierwszych trzech miesiącach wytwarzania produktu występuje duża różnica między kosztem faktycznym a kosztem docelowym;

- drugi rodzaj stanowią codzienne czynności, ciągle udoskonalające proces produkcyjny w celu znielowania różnicy między docelowym a szacowanym poziomem zysku, ustalonym w krótkookresowym planie zysku; z planu tego wynikają określone cele redukcji kosztów, obowiązujące w danym okresie.

Stosując pierwszy rodzaj czynności w *kaizen costing*, japońscy menedżerowie zdają sobie sprawę z faktu, że metoda służy do obniżenia kosztów w bardzo rygorystyczny sposób. Jej zastosowanie może okazać się zbyt stresujące zarówno dla pracowników, jak i kierowników oraz wymagające od nich olbrzymiego wysiłku. Aby ograniczyć trudności związane z wdrożeniem *kaizen costing*, przedsiębiorstwa samochodowe (np. Daihatsu, Toyota) wprowadzają okres przejściowy między rozpoczęciem produkcji nowego modelu samochodu a zastosowaniem tej metody. Trwa on około trzech miesięcy lub nieco dłużej i jest nazwany okresem utrzymania kosztów. Wtedy wymaga się, aby jednostki organizacyjne przedsiębiorstwa nie przekroczyły w danym miesiącu poziomu faktycznych kosztów produktu, poniesionych w poprzednim miesiącu (Jaruga i in., 1999, s. 831).

Po okresie utrzymania poziomu kosztów są wyznaczane cele redukcji kosztów dla (Sakurai, 1997, s. 50):

- a) każdego rodzaju produktu przedsiębiorstwa;
- b) każdego okresu sprawozdawczego (miesiąca).

Założony poziom obniżki kosztu produktu w danym okresie staje się następnie podstawą do wyznaczenia celów redukcji kosztów zmiennych i stałych dla poszczególnych wydziałów w krótkookresowym planie zysku.

Kwota podlegająca redukcji w danym wydziale jest dalej dekomponowana na mniejsze jednostki w strukturze organizacyjnej wydziału.

Wyznaczone cele redukcji kosztów są osiągnane dzięki wprowadzeniu codziennych, ustawicznych czynności usprawniających organizację i proces produkcyjny. Dla zapewnienia skuteczności systemu *kaizen costing* jest on powiązany z systemem motywacyjnym w przedsiębiorstwie.

Jak wynika z przedstawionych objaśnień, *kaizen costing* wymaga stosowania w przedsiębiorstwie systemu planowania pożądanego poziomu kosztów, a następnie pomiaru faktycznie osiągniętej redukcji kosztów oraz odchyień wielkości obniżki od wyznaczonego celu redukcji, toteż ta metoda jest zwana rachunkiem redukcji kosztów (zob. Sobańska, 2003c, s. 391 i n.).

6.4. Target costing i inne japońskie metody zarządzania kosztami a rachunek kosztów działań

6.4.1. Możliwości integracji *target costing* i rachunku kosztów działań

Koncepcja rachunku kosztów docelowych przedstawia znane zagadnienia dotyczące kosztu, zysku i ceny produktu w nowym świetle, a także wymaga wsparcia jednoznacznymi rozwiązaniami odnoszącymi się do grupowania i kalkulacji faktycznych kosztów produktu w celu weryfikacji zmiennych objaśniających (tj. docelowej ceny i pożądanego jednostkowego zysku) oraz zmiennej objaśnianej (docelowego kosztu produktu).

Wydaje się, że powiązanie paradygmatu kosztów docelowych z paradygmatem kosztów działań oferuje nowe narzędzia wspomagające podejmowanie decyzji w odniesieniu zarówno do długiego, jak i krótkiego okresu działalności przedsiębiorstwa. Oznacza to możliwość zintegrowania rachunku kosztów docelowych z rachunkiem kosztów działań, mimo że stanowią one metody różniące się pod wieloma względami.

Rachunek kosztów docelowych ukonstytuował nowy paradygmat rachunkowości zarządczej, tj. paradygmat kosztów docelowych. Paradygmat ten nie skłania do poszukiwania nowych, lepszych procedur kalkulacji kosztów jednostkowych jako podstawy do określenia ceny sprzedaży, co było charakterystyczne dla trzech poprzednich paradygmatów, tj. paradygmatu kosztów pełnych, paradygmatu kosztów stałych i zmiennych oraz paradygmatu kosztów działań i procesów. Cena sprzedaży staje się w rachunku kosztów docelowych zmienną objaśniającą, a nie objaśnianą. Jak wiadomo, stanowi ona punkt wyjścia do ustalenia docelowych kosztów produktów, na które zezwala rynek (Szychta, 1997d, s. 58).

Metody te różnią się przede wszystkim:

- głównymi przesłankami opracowania;
- obszarem geograficznym, na którym zostały zaproponowane i w najszerszym zakresie wdrożone w jednostkach gospodarczych;
- fazą zastosowania w cyklu życia produktu;
- szczegółowymi celami zastosowania;
- uwzględnianym zakresem kosztów;
- stosowanymi procedurami w odniesieniu do kosztów.

Syntetyczne zestawienie podstawowych różnic między tymi metodami zawiera tabela 6.3.

Tabela 6.3. Różnice między *target costing* a rachunkiem kosztów działań

Metoda Czynnik różnicowania	System kosztów docelowych (TC)	Rachunek kosztów działań (ABC)
Główne przesłanki opracowania	Wzrost znaczenia zarządzania kosztami w fazach przedprodukcyjnych na skutek skrócenia cyklu życia produktów	Wzrost udziału kosztów pośrednich przedsiębiorstwa, a wśród nich kosztów stałych
Obszar geograficzny opracowania	Japonia	Stany Zjednoczone
Czas opracowania i zastosowania	Pierwsze wdrożenia w połowie lat sześćdziesiątych (Toyota, Nissan); wzrost zastosowania po 1973 r.	W drugiej połowie lat osiemdziesiątych XX w.; wdrożenia od początku lat dziewięćdziesiątych
Faza zastosowania w cyklu życia produktu	Faza planowania i rozwoju produktu	Faza wytwarzania wyrobu lub usługi
Cel zastosowania	Strategiczne zarządzanie kosztami	Dokładne ustalanie kosztów produktów dla potrzeb analizy rentowności, prowadzenia polityki cenowej, podejmowania decyzji o asortymentowej strukturze produkcji
Uwzględniany zakres kosztów	Koszty bezpośrednie i pośrednie wytworzenia, choć zakres kosztów może być ograniczony tylko do kosztów bezpośrednich	Całkowite koszty działalności ze szczególnym ujęciem kosztów pośrednich (wytworzenia, administracji i sprzedaży)
Stosowane procedury w odniesieniu do kosztów	Planowanie kosztów, obniżka kosztów komponentów i funkcji produktu poprzez analizę wartości	Rozliczanie kosztów pośrednich, kalkulacja jednostkowych kosztów produktów

Źródło: opracowanie własne.

Mimo występowania wielu różnic między systemem kosztów docelowych a rachunkiem kosztów działań, tym co je łączy, jest fakt, że powstały w drugiej połowie XX w. jako odpowiedź na nowe potrzeby informacyjne menedżerów przedsiębiorstw działających w wysoko rozwiniętych gospodarczo krajach świata, w których rozpoczęła się i nasila swoje oddziaływanie trzecia fala przemian cywilizacyjnych.

Przydatność rachunku ABC i koncepcji ABM do przeprojektowywania realizowanych procesów dostrzegła w latach dziewięćdziesiątych część japońskich przedsiębiorstw. Zdaniem Sakuraia (1995, s. 25), ABC i ABM wraz z systemem kosztów docelowych stanowią najbardziej skuteczne, dostępne ostatnio w Japonii, metody rachunkowości zarządczej.

Na strukturę i poziom japońskiej gospodarki szybko rozwijającej się do końca lat osiemdziesiątych miały wpływ głównie trzy czynniki: globalizacja, automatyzacja fabryk oraz rozwój technologii informacyjnej. Czynniki te zmieniły także istotnie strukturę kosztów i wskaźniki rentowności japońskich przedsiębiorstw. Złożone wyroby gotowe, wytwarzane przez przedsiębiorstwa branży elektronicznej, elektrycznej, samochodowej, maszynowej, chemicznej itd., stosujące komputerowo zintegrowaną automatyzację procesów produkcyjnych, charakteryzują się bowiem wysokimi kosztami rozwoju, dużymi nakładami na elastyczne systemy produkcji (FMS) i działania logistyczne. Te składniki środowiska produkcyjnego, tzw. wysokiej technologii, spowodowały wzrost udziału¹² kosztów pośrednich w koszcie wytworzenia i sprzedaży produktów, a w konsekwencji obniżkę zysków i pogorszenie wskaźników rentowności.

Przeciętny wskaźnik udziału kosztów pośrednich w kosztach wytworzenia we wszystkich japońskich spółkach notowanych na giełdach papierów wartościowych w Tokio, Osaka i Nagoya wynosił 19% w 1965 r., a na początku lat dziewięćdziesiątych kształtował się przeciętnie na poziomie 25%. W ciągu 25 lat (od 1968 r. do 1993 r.) wskaźnik ten np. podwoił się w firmie Hitachi (z 14% do 29,3%) i Nippon Steel (z 26,4% do 47,1%), potroił w Mitsubishi Electric (z 8,6% do 24,8%), a zwiększył czterokrotnie w firmie NKK (z 10,3% do 49,8%) (Sakurai, 1995, s. 22–23).

Recesja w gospodarce japońskiej, trwająca od początku lat dziewięćdziesiątych, wymagała od menedżerów koncentrowania uwagi na efektywnym zarządzaniu, uwzględniającym obniżenie zużycia zasobów i dalszą obniżkę kosztów. Jak wiadomo, narzędziem pomocnym w redukcji głównie kosztów

¹² Na wzrost udziału kosztów pośrednich wytworzenia, administracji i sprzedaży w kosztach ogółem miały również w Japonii wpływ: (1) deprecjacja wartości dolara w odniesieniu do jena, co obniżyło koszty importowanych materiałów bezpośrednio produkcyjnych, a w konsekwencji kosztów bezpośrednich; (2) wzrost niewykorzystanych zdolności produkcyjnych przedsiębiorstw; (3) silna dywersyfikacja produkcji; (4) wzrost kosztów marketingu i reklamy, badań i rozwoju oraz przetwarzania informacji.

materialnych (materiałów, komponentów) w japońskich przedsiębiorstwach jest *target costing*. Metody ABC i ABM pozwalają natomiast przede wszystkim na obniżkę kosztów pośrednich, choć mogą też stanowić podstawę informacyjną do sterowania kosztami bezpośrednimi. Japońscy kierownicy zainteresowali się tymi metodami, a zwłaszcza ABM, dlatego właśnie, że mogą one doprowadzić do obniżki kosztów poprzez analizę i rekonstrukcję procesów o charakterze pośrednio produkcyjnym, w tym identyfikację działań niezwiększających wartości produktów. Z tych też przyczyn skutecznie zastosowano ABM np. w firmach Omron (główny producent urządzeń kontrolnych w Japonii) i Sanyo Electric (duży producent sprzętu elektrycznego) (Sakurai, 1995, s. 26; 1997, s. 143–150).

Celem wprowadzenia ABM w przedsiębiorstwie Sanyo w 1994 r. była nie tylko restrukturyzacja procesów, ale zachęcenie do wprowadzania nowych rodzajów działalności. W wyniku przeprojektowania procesów realizowanych w jednym z zakładów Sanyo dokonano redukcji 137 pracowników bezpośrednio produkcyjnych i 115 pracowników pomocniczych spośród 1000 zatrudnionych. Większość z nich, po odpowiednim przeszkoleniu, zaangażowano w nowo rozpoczętych rodzajach działalności. Wyodrębnione w tym zakładzie procesy i ich czynniki sprawcze (w liczbie 150) stały się podstawą do rozpoczęcia w 1995 r. budżetowania typu *Activity-Based Budgeting*. Najważniejszymi zaś korzyściami z zastosowania koncepcji ABM było zidentyfikowanie i wyeliminowanie procesów i rodzajów działalności niezwiększających wartości, zmobilizowanie kierowników do poszukiwania i uruchomienia nowych form działalności w zakładzie, co sprawiło, że usprawniono i zmodyfikowano jego działalność z zachowaniem dotychczasowej wielkości zatrudnienia (Sakurai, 1995, s. 28).

Międzynarodowe badania ankietowe (Bhimani, Gosselin, 2000; Bescos i in., 2001) potwierdzają, że inne japońskie spółki także wdrożyły pilotażowo lub docelowo rachunek kosztów działań. Spośród 371 japońskich przedsiębiorstw, które odpowiedziały na ankietę, w 7% zastosowano system ABC lub ABM, a 34,5% jednostek analizowało możliwość wdrożenia tych systemów; głównym celem zastosowania ABM była redukcja kosztów (Bescos i in., 2001; Szychta, 2003c).

Badania ankietowe, przeprowadzone przez japońskich autorów, którymi objęto 44 przedsiębiorstwa, ujawniły, że 28 z nich znajduje się na różnym etapie zastosowania ABC, tzn. rutynowo stosuje ten rachunek trzynastcie jednostek, w jedenastu stworzono projekt ABC i zastosowano go pilotażowo, a w czterech wyróżniono działania i opracowano instrukcję implementacji ABC (Tani i in., 2003, s. 7).

Rachunek kosztów działań i metody ABM są uznawane również przez niektórych ekspertów rachunkowości w USA za przydatne narzędzia systemu *target costing* (zob. np.: *Practices...*, 1998b, s. 41–42; Kaplan, Cooper, 2000,

s. 269–274), ponieważ skupiają one uwagę zespołu ds. kosztu docelowego na tym, jakiego zaangażowania różnych działań wymaga projektowany wyrób, które to działania skutkują wzrostem kosztów całkowitych. Na przykład, dostawy materiałów są związane z liczbą potrzebnych specjalistycznych komponentów wyrobu, co jest funkcją stopnia złożoności wyrobu. Metody ABC i ABM mogą być także zastosowane w celu właściwego poznania takich pozycji kosztów, jak koszty pośrednie wytworzenia, koszty marketingu, dystrybucji, działań pomocniczych i procesów ogólnych. Metody te dostarczają danych o działaniach i procesach, które to dane mogą stanowić podstawę informacyjną do zastosowania czynności i technik w ramach *target costing*, powodujących lepsze wykorzystanie bieżących i przyszłych zasobów przedsiębiorstwa (*Practices...*, 1998b, s. 41).

W integracji ABC z systemem kosztów docelowych liczy się nie tyle zapewnienie dokładnego ustalania kosztu jednostkowego produktu dzięki kalkulacji metodą ABC, co dostarczanie informacji wspierających restrukturyzację procesów i redukcję kosztów ich wykonania.

Rachunek kosztów działań oraz metoda ABM stanowią ważne narzędzia wspierające system *target costing*, stosowany w amerykańskiej firmie Caterpillar. Są one używane *ex ante* w celu oszacowania kosztów procesów i produktów. W wyniku kalkulacji metodą ABC we wczesnych fazach projektowania produktu ustala się jego koszt na ogólnym poziomie. W miarę jak następuje coraz bardziej dokładne określanie atrybutów i funkcji produktu oraz cech procesów, w przedsiębiorstwie tym wykorzystuje się modele kosztów procesów w celu oszacowania docelowych kosztów poszczególnych funkcji i komponentów. Tego typu obliczenia są szczególnie ważne dla inżynierów, którzy dążą do obniżki kosztów procesów i produktu, lepszego wykorzystania maszyn oraz eliminowania strat i zróżnicowania procesów (*Practices...*, 1998b, s. 42).

Target costing wyznacza pewne ramy decyzyjne, w obszarze których powinny zostać wykorzystane wszystkie istotne informacje, łącznie z dostarczonymi przez rachunek kosztów działań (Sakurai, 1997, s. 128). Rachunek ten zaś może wspierać, zdaniem Horvátha i in. (1993b, s. 12), system kosztów docelowych w trzech punktach:

- 1) przy ustalaniu bieżących (dryfujących) kosztów produktu – analiza działań pośrednio produkcyjnych, potrzebnych do wykonania nowo projektowanego wyrobu stanowi podstawę do obliczenia bieżących kosztów pośrednich, związanych z jego wytwarzaniem;

- 2) przy określaniu struktury kosztów nowo projektowanych produktów – rachunek ABC może służyć do przedstawienia struktury kosztów planowanego produktu i jego różnych wariantów wykonania;

- 3) jako środek ułatwiający osiągnięcie docelowego kosztu produktu – informacje o działaniach i czynnikach kosztów działań, koniecznych do za-

projektowania i wytwarzania wyrobu o określonych funkcjach, są źródłem danych do decyzji o sposobach przeprojektowania działań, aby można było osiągnąć pożądaną obniżkę kosztów bez pogorszenia funkcjonalności wyrobu.

Podstawowe relacje między *target costing* a metodami ABC i ABM obrazuje rysunek 6.10.

W systemie *target costing*, dotyczącym określonego produktu, mogą być zastosowane wartości ustalone wcześniej w rachunku kosztów działań, np. dane o kosztach bieżących komponentów produktu, kosztach procesu zaopatrzenia, przygotowania, montażu części, sprzedaży itd., a także dane o kosztach wariantów wyrobu. Szczególne znaczenie dla ustalenia kosztu docelowego produktu, jego komponentów i funkcji mają stawki kosztów określonych działań, ustalone według zasad rachunku ABC. Jeśli są np. znane, pochodzące z rachunku kosztów działań, koszty obsługi sprzedawanych partii wyrobu X, ponoszone przy różnych formach sprzedaży, i wiadomo, że koszt obsługi sprzedaży jednej partii wyrobu X przy sprzedaży hurtowej wynosi 300 zł, a koszt docelowy (ustalony w TC) obsługi zamówień hurtowych, rozliczony na jedną sztukę produktu X, nie może przekroczyć 2 zł, to można obliczyć, czy ten sposób sprzedaży jest w ogóle opłacalny, bądź upewnić się, ile potrzeba sprzedać partii i zrealizować zamówień sprzedaży, aby można było osiągnąć założony (docelowy) koszt produktu i całej wielkości produkcji.

Warto też zauważyć, co autorka podkreślała już w innym opracowaniu, że porównanie jednostkowego kosztu produktu dopuszczonego przez rynek (tj. kosztu docelowego) z faktycznym jednostkowym kosztem, ustalonym *ex post* według metody ABC, daje podstawę do (Szychta, 1997d, s. 65):

a) dostosowania wielkości produkcji zapewniającej osiągnięcie kosztów docelowych;

b) bieżącej analizy struktury kosztów jednostkowych i podejmowania działań służących zwiększeniu zdolności przedsiębiorstwa do osiągnięcia docelowych kosztów produktów.

Zastosowanie rachunku kosztów działań i metody ABM w systemie kosztów docelowych zapewnia osiągnięcie następujących korzyści (*Practices...*, 1998b, s. 28):

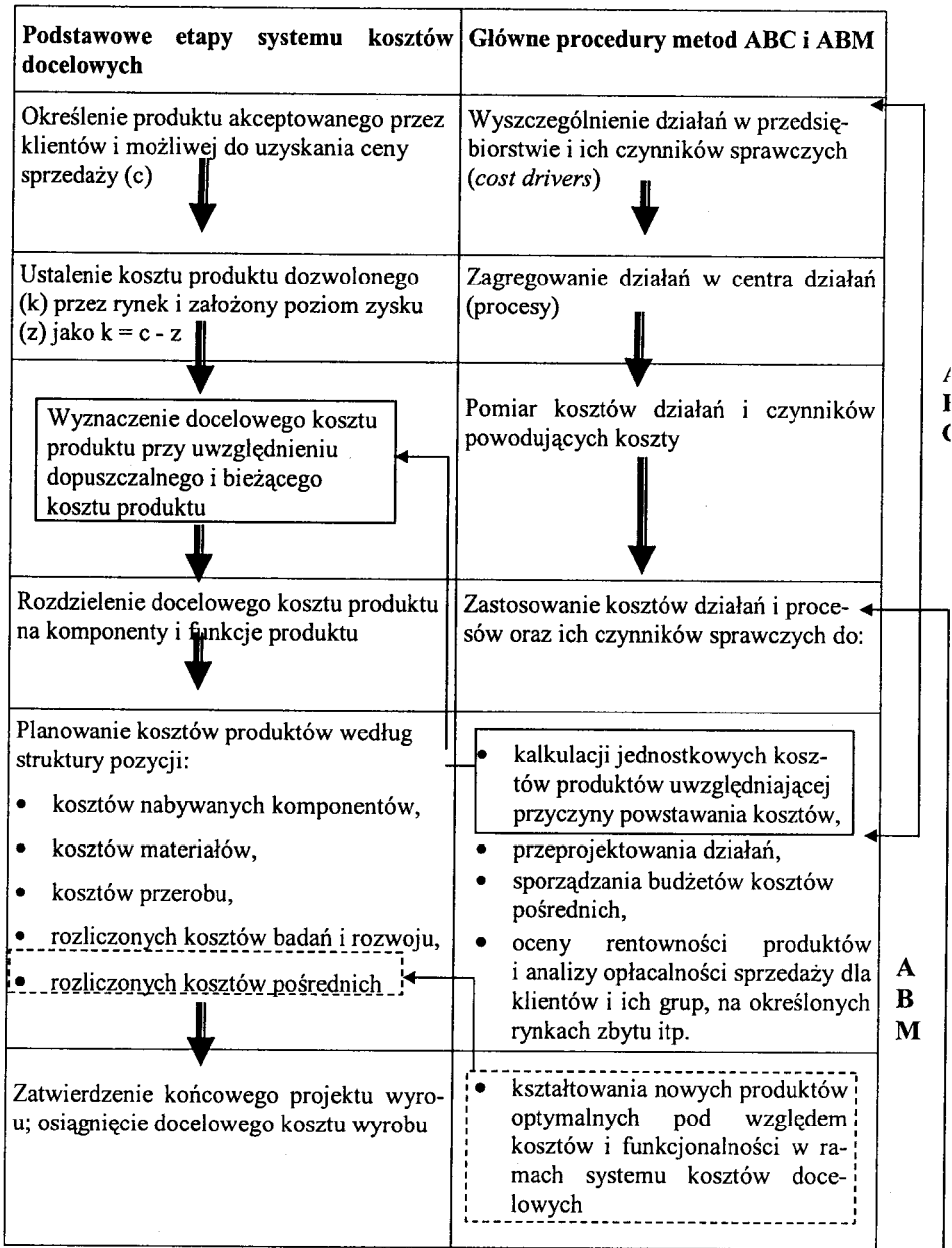
1) dostarczanie informacji o kosztach rodzajów zużywanych zasobów, działań, komponentów wyrobu i wyrobów, zarówno zwiększających, jak i niezwiększających wartości;

2) identyfikowanie i szacowanie kosztów w celu spełnienia wymagań klientów, dotyczących funkcjonalności i jakości;

3) ujawnianie kosztów złożoności;

4) dokonywanie pomiaru wpływu zastosowania analizy wartości i innych inicjatyw na koszty bieżące i prognozowane;

5) zwiększanie zdolności do podejmowania akcji obniżki kosztów pośrednich w przedsiębiorstwie;



Rys. 6.10. Zależność między systemem kosztów docelowych a ABC i ABM. Źródło: opracowanie własne

6) wpływanie na koszty jakości oraz związane z nimi analizy;

7) dokonywanie analizy wrażliwości dotyczącej zachowania kosztów, w tym kosztów pustych, tj. kosztów związanych z niewykorzystanymi zdolnościami, w celu zwiększenia dokładności oszacowania docelowego kosztu produktu;

8) wprowadzanie procedury kalkulacji kosztów, zorientowanej na procesy, stanowiącej wsparcie dla przeprowadzania burzy mózgów, stosowania inżynierii współbieżnej oraz rachunku redukcji kosztów (*kaizen costing*).

Powiązanie rachunku kosztów działań z systemem kosztów docelowych stanowi nowe zintegrowane narzędzie wspierające kierowników przy podejmowaniu decyzji zarówno o charakterze operacyjnym, jak i strategicznym. Możliwość takiego powiązania występuje także w przypadku niemieckiej wersji rachunku kosztów działań, tj. rachunku kosztów procesów, na co wskazywali już wcześniej niemieccy autorzy (zob. np. Mayer, 1993).

6.4.2. Metody ABC i ABM a inne japońskie koncepcje zarządzania procesami i kosztami

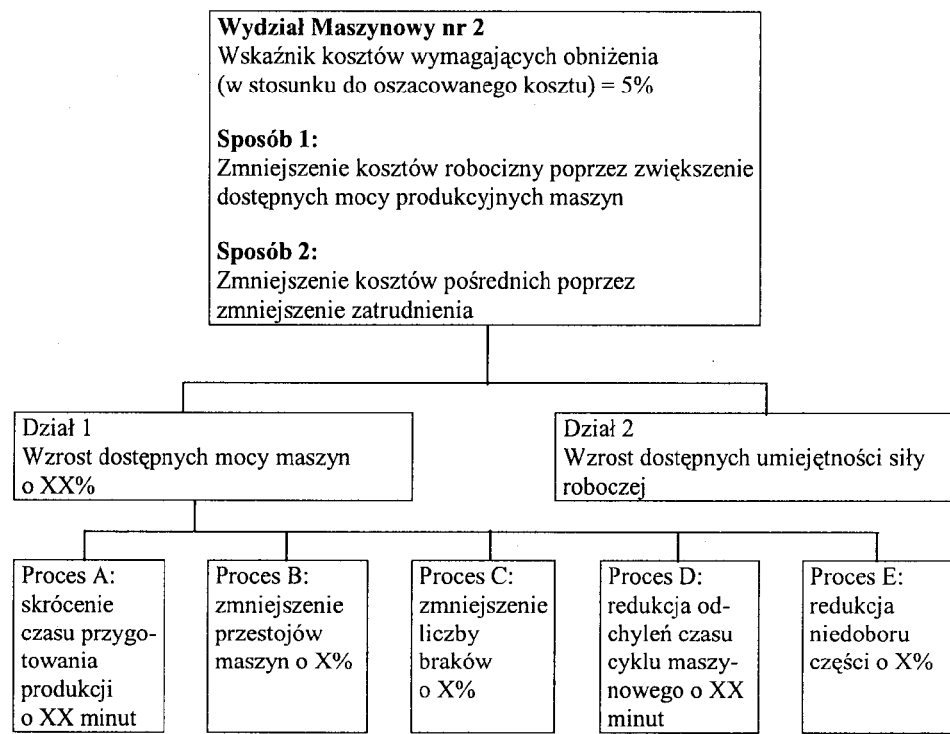
Rachunek kosztów działań może skutecznie wspierać zastosowanie również innych japońskich koncepcji, np. *kaizen costing* i zarządzania typu *Hoshin*.

Celem implementacji *kaizen costing* jest redukcja kosztów działań pomocniczych i wspierających proces produkcyjny, takich jak: procesy przygotowania produkcji, projektowania, zaopatrzenia, kontroli jakości, a także obniżka kosztów materiałów bezpośrednio produkcyjnych. Koszty tych procesów są kontrolowane poprzez zastosowanie w systemie *kaizen* niefinansowych wskaźników i budżetowanie kosztów w powiązaniu z takimi narzędziami, jak analiza wartości (VE), globalne sterowanie jakością (TQC) i system dostaw dokładnie na czas (JIT) (Sakurai, 1997, s. 127).

Cele redukcji kosztów są odmiennie formułowane dla pozycji kosztów zmiennych i stałych. Dla składników kosztów zmiennych (np.: materiałów bezpośrednio produkcyjnych, energii technologicznej) określa się pożądaną redukcję kosztów, przypadającą na jednostkę wyrobu. W stosunku do kosztów stałych jest wyznaczona ogólna kwota wymagająca obniżenia. Następnie jest ona dekomponowana na poszczególne zakłady, w ich ramach na wydziały, a dalej na mniejsze jednostki organizacyjne i realizowane w nich procesy. Rysunek 6.11 prezentuje przykład rozdzielenia kosztów stałych Wydziału Maszynowego.

Na każdym szczeblu organizacyjnym kierownicy ustalają zasady i sposoby osiągnięcia wyznaczonego celu redukcji kosztów w zakładzie (wydziale). Cel ten jest konkretyzowany poprzez mierniki niefinansowe, takie jak: obniżka

czasu wykonania określonej operacji lub procesu, zmniejszenie liczby lub wskaźnika braków, redukcja czasu przestojów itp. Rezultaty dokonanych czynności usprawniających są ustalane co miesiąc w postaci faktycznej kwoty redukcji kosztów stałych i jej porównywanie z wyznaczoną sumą wymaganej obniżki¹³.



Rys. 6.11. Przykład dekompozycji kosztów stałych podlegających redukcji w Wydziale Maszynowym. Źródło: opracowanie własne na podstawie: Monden, Hamada (1991), s. 31

Według opinii japońskich autorów, *kaizen costing* i zarządzanie na podstawie działań (ABM) dążą do jednakowego celu: ciągłego usprawniania w przedsiębiorstwie. U podstaw obydwu metod, które są w Japonii stosowane w celu zarządzania kosztami, znajduje się analiza procesów wykonywanych w przedsiębiorstwie.

¹³ Należy zauważyć, że system *kaizen costing* jest realizowany w japońskich korporacjach niezależnie od rachunku kosztów standardowych, który jest tam przede wszystkim stosowany dla potrzeb rachunkowości finansowej (Monden, Hamada, 1991, s. 24). Syntetyczne porównanie obydwu systemów zawiera rozdział 17 książki Jaruga i in. (1999, 2001).

Rozpatrywanie już od dawna działalności gospodarczej jednostki w japońskim systemie *kaizen costing* przez pryzmat procesów ułatwia sprzęgnięcie tej metody z ABM, nie wymagając dużych zmian w systemie rachunku kosztów jednostki lub zwiększonych kosztów prowadzenia rachunkowości (Sakurai, 1997, s. 152).

Przykładem firmy, która wykorzystuje od 1994 r. ABM raczej do stopniowego wdrażania usprawnień niż jako narzędzie restrukturyzacji przedsiębiorstwa lub jako metodę sterowania procesami przez zarząd, jest japońska spółka Omron Okaymo Co. Ltd (OOC). Spółka ta, będąca producentem części elektronicznych, wykorzystuje metodę ABM jako część zarządzania według koncepcji *Hoshin*.

Zarządzanie typu *Hoshin* jest ściśle związane z koncepcją *Kaizen* i „podkreśla znaczenie systematycznego działania organizacji w celu realizacji długookresowych programów strategicznych. W tym kontekście są ustalane roczne zamierzenia naczelnego kierownictwa w wyniku wzajemnych uzgodnień i wymiany poglądów między zarządem a kierownikami wydziałów. Ustalenia te są następnie przekazywane na poziom wydziałów i komórek, gdzie formułuje się konkretne cele i opracowuje plany działania dla osiągnięcia celów całej organizacji. Kluczem do przełożenia polityki zarządu na działania wydziałów i komórek jest otwarta dwutorowa komunikacja między zarządem a kierownikami wydziałów, a także między menedżerami wydziałów a kierownikami komórek” (Asada i in., 2001, s. 7).

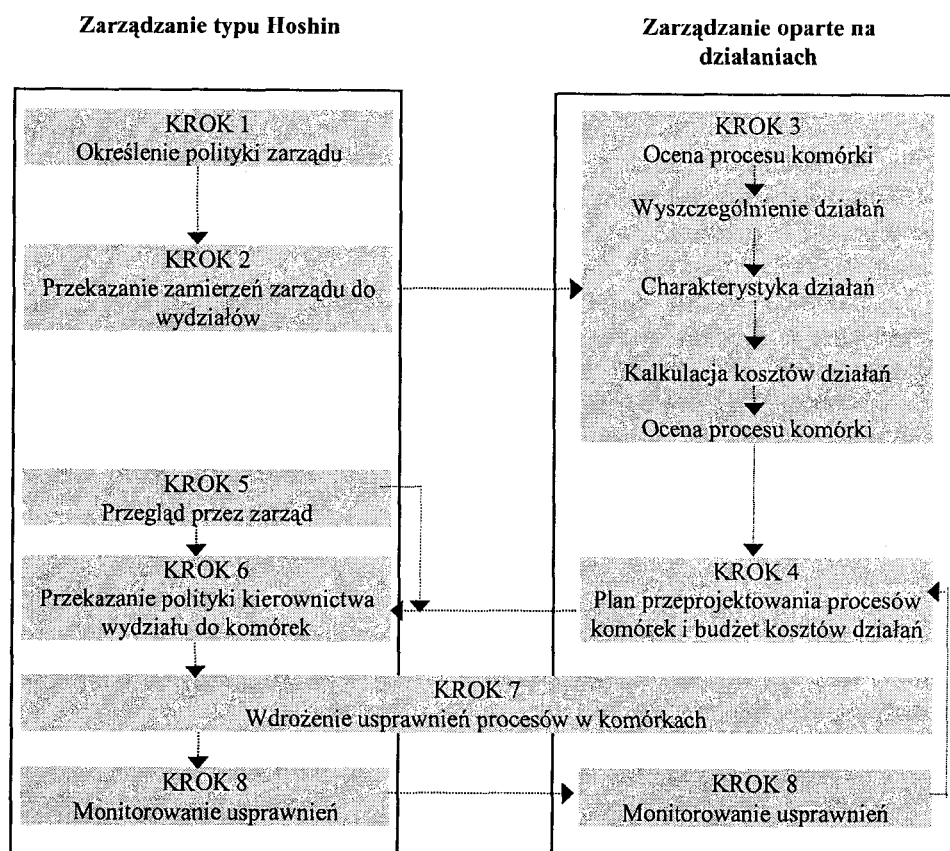
Zarządzanie *Hoshin* popiera oddolny, stopniowy proces wprowadzania usprawnień w przedsiębiorstwie przy zastosowaniu hierarchicznej struktury organizacyjnej, obejmującej zarząd przedsiębiorstwa, wydziały i komórki organizacyjne. Kierownicy wydziałów i komórek dysponują dużą swobodą określania polityki i czynności do wykonania dla swojego szczebla organizacyjnego, po uwzględnieniu polityki i zadań ustalonych przez zarząd dla całego przedsiębiorstwa.

Za ograniczenia tej metody, stosowanej w tradycyjnym ujęciu od lat sześćdziesiątych przez japońskie przedsiębiorstwa produkcyjne, uznaje się (zob. szerzej Asada i in., 2001, s. 8):

- skupianie uwagi na kosztach bezpośrednich, które charakteryzowały się – zwłaszcza do lat osiemdziesiątych – wysokim udziałem, a pomijanie kosztów pośrednich;
- brak systemu motywacyjnego, wiążącego wyniki dokonanych usprawnień z wynagrodzeniami.

Połączenie ABM z koncepcją *Hoshin* polega na rozszerzeniu jej zasad na obszary przedsiębiorstwa, w których powstają koszty pośrednie, oraz wprowadzeniu analizy działań wykonywanych w wydziałach i komórkach organizacyjnych jako podstawy do zainicjowania procesu systematycznych, oddolnych usprawnień.

Po dokonaniu pełnego przeglądu działań wykonywanych w spółce OOC oraz oszacowaniu ich kosztów ujawniono, że prawie 70% kosztów działań w pośrednich obszarach działalności nie było wyraźnie związanych z celami zarządu spółki, a wiele działań nie przyczyniało się do wzrostu wartości produktów. Z tego powodu każda komórka została zobowiązana do szczegółowej analizy procesów przewidzianych do wykonania w następnym roku obrotowym (zob. rysunek 6.12). „W trakcie tej analizy działania uznane za mniej ważne dla osiągnięcia celów zarządu i zamierzeń wydziału były eliminowane albo ograniczane, tak aby zużywane wcześniej przez nie czas i zasoby były teraz przeznaczone na działania, które miały większy priorytet. Na podstawie tego przeglądu i przewartościowania działań każda komórka wyznaczyła swoje własne cele obniżki kosztów pośrednich” (Asada i in., 2001, s. 9).



Rys. 6.12. Podstawowe ujęcie zarządzania *Hoshin* opartego na działaniach (ABM). Źródło: Asada i in. (2001), s. 9

Integracja zarządzania *Hoshin* z koncepcją ABM w spółce Omron:

1) pokazała, że jest możliwe poprawienie efektywności w pośrednio produkcyjnych dziedzinach działalności przedsiębiorstwa poprzez zastosowanie metod rachunkowości zarządczej, wywodzących się z różnych kręgów kulturowych i innego otoczenia społecznego;

2) ułatwiła wdrożenie celów zarządu przedsiębiorstwa, wzmacniając metodę zarządzania *Hoshin*, przy której usprawnienia procesu są stymulowane oddolnie;

3) zwiększyła świadomość pracowników na temat kosztów poszczególnych procesów;

4) uświadomiła, że istnieje możliwość dokonywania usprawnień czynności nie tylko w ramach poszczególnych komórek organizacyjnych, lecz także działań „przebiegających” przez wiele komórek.

6.5. Podmiotowy zakres implementacji *target costing*

Badania ankietowe, przeprowadzone w 1997 r. wśród 209 japońskich przedsiębiorstw jednoznacznie wskazały, że *target costing* jest uznawany w tych przedsiębiorstwach za najważniejsze narzędzie rachunkowości zarządczej, które otrzymało ocenę 4,23 w pięciostopniowej skali ważności (zob. Wijewardena, Zoysa, 1999, s. 53).

Największą efektywność zastosowania systemów *target costing* można osiągnąć w przedsiębiorstwach montażowych, o produkcji seryjnej, wytwarzających kilka różnych produktów, o wielu wariantach wykonania. Potwierdzają to wyniki innego badania ankietowego, tj. przeprowadzonego w Japonii przez naukowców Uniwersytetu w Kobe¹⁴, zamieszczone w tabeli 6.4. System kosztów docelowych stosowały na początku lat dziewięćdziesiątych XX w. wszystkie objęte badaniem japońskie przedsiębiorstwa środków transportowych, 88% przedsiębiorstw przemysłu elektrycznego i 83% jednostek branży maszynowej.

Wśród przedsiębiorstw stosujących *target costing* znajdują się wiodące japońskie korporacje, takie jak: Toyota, Nissan, Sony, Matsushita, Nippon Denso, Daihatsu, Canon, NEC, Olympus, Komatsu i wiele innych (Ansari i in., 1997, s. 2).

Wprowadzenie *target costing* napotyka trudności lub jest mniej skuteczne przy produkcji procesowej niewielkiej liczby rodzajów wyrobów, wytwarzanych masowo.

¹⁴ T. Tani, H. Okano, N. Shimizu, Y. Iwabuchi, J. Fukuda, S. Cooray, T. Kobayashi, Y. Kato, *Genka Kikaku in Japanese Firms: Current State of the Art*, cyt. za: Kobe, Kato i in. (1995), s. 40.

Na przykład, controller przedsiębiorstwa Sumito Electric Industries, dużego japońskiego producenta kabli i przewodów elektrycznych, wskazywał na trudności występujące w tej branży przy wyznaczaniu i osiągnięciu standardów w fazie projektowania wyrobu (Sakurai, 1997, s. 75).

Tabela 6.4. Wskaźnik wdrożenia *target costing* w japońskim przemyśle w latach 1991–1992

Rodzaj przemysłu	Procent zastosowania <i>target costing</i> (%)
Spożywczy	14
Tekstylny	17
Papierniczy i celulozowy	0
Chemiczny	31
Naftowy, gumowy i szklany	36
Stalowy	23
Metali nieżelaznych	53
Maszynowy	83
Elektryczny i elektroniczny	88
Środków transportowych	100
Urządzeń precyzyjnych	75
Inne rodzaje przemysłu	33

Źródło: Kato i in. (1995), s. 40.

Ze względu na rosnącą dywersyfikację produkcji w przemyśle chemicznym następuje stopniowe rozszerzanie zakresu zastosowania *target costing* także w tej branży (Sakurai, 1997, s. 75; Bromwich, Bhimani, 1994, s. 177). Na początku lat dziewięćdziesiątych wdrożyło ten system 31% badanych japońskich przedsiębiorstw chemicznych. Niski wskaźnik implementacji systemu kosztów docelowych charakteryzuje przemysł spożywczy i tekstylny, a w ogóle nie znalazł on zastosowania w przemyśle papierniczym.

Zmodyfikowane odmiany *target costing* wprowadzają też firmy zajmujące się tworzeniem oprogramowania komputerowego. W tego typu jednostkach szczególne znaczenie ma obniżanie kosztów oprogramowania już w fazie powstawania projektu i planowania założeń programu komputerowego.

Zastosowanie *target costing* jest zatem najbardziej skuteczne w środowisku wysokiej technologii, w przypadku komputerowo zintegrowanej automatyzacji przedsiębiorstwa, która obejmuje:

- komputerowo wspomagane projektowanie (CAD);
- komputerowo wspomagane wytwarzanie (CAM);
- elastyczne systemy produkcji (FMS);
- automatyzację pracy biurowej (OA).

Z badań ankietowych pracowników Uniwersytetu w Kobe wynika, że na początku lat dziewięćdziesiątych 24% badanych firm japońskich zastosowało rachunek kosztów docelowych w swoich zakładach zagranicznych, a około

20% innych firm wyraziło taki zamiar w przyszłości. Dane te potwierdzają, że jest możliwe przenoszenie tego rachunku poza granice Japonii (Sojak, Józwiak, 2004, s. 216–217).

Mimo że koncepcja *target costing* została rozpowszechniona w literaturze przedmiotu w USA, Australii, Niemczech i innych krajach, to stopień wdrożenia rachunku kosztów docelowych w przedsiębiorstwach zachodnich jest stosunkowo niewielki.

W Stanach Zjednoczonych system *target costing* zyskał uznanie jako metoda zarządzania. *Target costing* nie jest traktowany w amerykańskich przedsiębiorstwach jako metoda kontroli kosztów, lecz jako obszerna metoda zarządzania kosztami i zyskiem. Metodę tę wdrożyły w części swoich jednostek biznesowych takie przedsiębiorstwa w USA, jak: Boeing, Eastman, Kodak, Texas Instruments i Chrysler (Atkinson i in., 1997, s. 613). Wśród przedsiębiorstw spoza Japonii działających w skali globalnej, które stosują koncepcję docelowych cen i kosztów, znajdują się np.: General Motors, Renault, Fiat i Volvo (producenci samochodów) oraz Siemens i Compaq (wytwórcy sprzętu elektronicznego i komputerów) (Horngren i in., 2002, s. 373).

W literaturze przedmiotu opublikowano niewiele dowodów badawczych, potwierdzających stopień i zakres zastosowania systemów *target costing* przez przedsiębiorstwa spoza Japonii. Do nielicznych można zaliczyć międzynarodowe badania porównawcze, dotyczące implementacji technik strategicznej rachunkowości zarządczej, którymi łącznie objęto 314 przedsiębiorstw w trzech krajach, tj. w USA (127), Nowej Zelandii (124) i Wielkiej Brytanii (63). Z badań tych wynika, że stopień zastosowania *target costing* jest niższy niż przeciętny (ocena 3,12 w siedmiostopniowej skali, gdzie 1 – nie jest stosowany, a 7 – jest stosowany w dużym zakresie) w badanych przedsiębiorstwach, przy czym najniższy wskaźnik zastosowania odnotowano w spółkach brytyjskich (2,90), a najwyższy – w amerykańskich (3,19) (zob. szerzej Guilding i in., 2000, s. 124–125).

R. H. Chenhall i K. Langfield-Smith (1998, s. 4) ustalili na podstawie badań ankietowych, że w drugiej połowie lat dziewięćdziesiątych *target costing* wdrożyło 38% firm spośród 78 australijskich znaczących przedsiębiorstw produkcyjnych¹⁵. Jednocześnie była to metoda najrzadziej stosowana w porównaniu do implementacji innych metod rachunkowości zarządczej. Australijscy respondenci ocenili jej przydatność w ciągu trzech lat poprzedzających badanie jako niską (ocena 3,85), lecz – co jest bardzo wymowne – jako nieco wyższą od przydatności analizy prognozy rentowności (ocena 3,79).

¹⁵ Przedsiębiorstwa objęte badaniem znalazły się na liście najważniejszych australijskich firm produkcyjnych, opublikowanej przez „Business Review Weekly” (Chenhall, Longfield-Smith, 1998, s. 2).

Podobnie ocenili znaczenie rachunku kosztów docelowych respondenci innego badania ankietowego, którym objęto 225 australijskich przedsiębiorstw. Z badań porównawczych, dotyczących implementacji i przydatności metod rachunkowości w Japonii i Australii, wynika, że ta metoda znalazła się na przedostatnim, dziesiątym miejscu pod względem jej znaczenia w badanych australijskich przedsiębiorstwach, podczas gdy w japońskich korporacjach sklasyfikowano ją na pierwszym miejscu (Wijewardena, Zoysa, 1999, s. 53).

Literatura przedmiotu dostarcza danych empirycznych, które wskazują, że spośród krajów Europy kontynentalnej praktycznie zainteresowano się koncepcją *target costing* w Danii (Israelsen i in., 2003), Niemczech (Horváth i in., 1993b) i Holandii (Sojak, Józwiak, 2004).

Zdaniem Israelsena i in. (2003, s. 48), około 50% duńskich przedsiębiorstw w połowie lat dziewięćdziesiątych określało koszty docelowe w fazie rozwoju nowych produktów, a około 80% uwzględniało koszty docelowe w negocjacjach z dostawcami, które dotyczyły cen zakupu komponentów. Wysoki stopień zainteresowania *target costing* w przedsiębiorstwach w Danii jest związany z uznaniem dużego znaczenia analizy wartości i uwzględnieniem jej zagadnień w programach nauczania od lat siedemdziesiątych XX w.

Do zainteresowania niemieckich przedsiębiorstw rachunkiem kosztów docelowych przyczyniła się z jednej strony aktywność badawcza i projektowa przede wszystkim grupy pracowników Uniwersytetu w Stuttgarcie, kierowanej przez profesora P. Horvátha (zob. Horváth i in., 1993b), a z drugiej konieczność skoncentrowania uwagi przez niemieckich producentów samochodów na wymaganiach klientów, w związku z silną konkurencją w tej branży (Scherrer, 2003, s. 120).

* * *

Rachunek kosztów docelowych obejmuje zbiór narzędzi planowania, sterowania i kontroli kosztów, stosowanych na etapach planowania oraz projektowania produktu i procesu wytwórczego w celu oddziaływania na strukturę kosztu produktu, ustalonego przy uwzględnieniu uwarunkowań rynkowych. Zastosowanie tego systemu wymaga skoordynowania funkcji, które ma spełniać określony produkt, a także skoncentrowania uwagi na kosztach, które trzeba ponieść dla zapewnienia tych funkcji.

Chociaż w japońskich przedsiębiorstwach, głównie montażowych, są wdrażane systemy *target costing*, różniące się szczegółowymi rozwiązaniami, to mają one następujące wspólne cechy:

- 1) są kształtowane na podstawie koncepcji, która nie jest całkowicie nowa – łączy elementy tradycyjnego zarządzania kosztami i analizy wartości z zaangażowaniem pracowników całej jednostki w spełnienie zapotrzebowania rynkowego;

2) uwzględniają wymagania klientów dotyczące ceny, funkcjonalności i jakości wyrobu;

3) są ściśle związane ze strategią firmy oraz średniookresowymi planami zysku;

4) kładą nacisk zarówno na aspekt kalkulacyjny, jak i sterowania kosztami;

5) wykorzystują inżynierię wartości (a w jej ramach tabele kosztów) jako podstawowe narzędzie osiągnięcia kosztu docelowego produktu;

6) stanowią mechanizmy integrujące działalność wielu różnych działów przedsiębiorstwa, toteż służą do ściślejszej współpracy zatrudnionych w nich osób;

7) mogą prowadzić do systematycznych i trwałych powiązań przedsiębiorstwa z jego dostawcami i odbiorcami w zintegrowanym systemie planowania kosztów i zysku.

W celu efektywnej implementacji *target costing* w przedsiębiorstwach należy uwzględniać kolejne etapy właściwe temu systemowi, stosować zasady i techniki związane z jego obydwoma aspektami (kalkulacyjnym i sterowania).

System kosztów docelowych i rachunek kosztów działań stanowią podstawowe metody strategicznej rachunkowości zarządczej, opracowane w różnych środowiskach kulturowych i społecznych oraz niezależnie od siebie. Wdrożenie jednej z nich nie jest warunkiem *sine qua non* dla implementacji drugiej. Metody te jednak zastosowane w danym przedsiębiorstwie nie tylko nie wykluczają się, lecz wzajemnie uzupełniają i mogą przyczynić się do bardziej efektywnego spełniania celów i zadań strategicznego zarządzania przedsiębiorstwem. Potwierdzają to coraz liczniejsze przypadki zastosowania rachunku kosztów działań przez japońskie przedsiębiorstwa, od wielu lat wykorzystujące *target costing* do strategicznego zarządzania kosztami, a także przykłady wdrażania systemu kosztów docelowych przez przedsiębiorstwa amerykańskie i zachodnioeuropejskie, dysponujące rachunkiem kosztów działań (podejście anglosaskie) lub rachunkiem kosztów procesów (podejście niemieckie).

Połączone zastosowanie systemu kosztów docelowych z rachunkiem kosztów działań stanowi przejaw tworzenia w przedsiębiorstwach kompleksowego systemu rachunkowości zarządczej, uwzględniającego różne potrzeby informacyjne menedżerów w zakresie zarządzania operacyjnego i strategicznego. Takie rozwiązanie jest zgodne z wyłaniającym się współcześnie paradygmatem rachunkowości zarządczej, tj. paradygmatem strategicznej informacji.

Rozdział 7

WPÓŁCZESNE TENDENCJE W ZAKRESIE BUDŻETOWANIA OPERACYJNEGO A TWORZENIE WARTOŚCI DLA KLIENTÓW I AKCJONARIUSZY

7.1. Przydatność a krytyka tradycyjnego budżetowania operacyjnego

7.1.1. Budżetowanie operacyjne: istota i zarys perspektyw badawczych

Budżetowanie operacyjne polega na sporządzaniu i zastosowaniu do zarządzania rocznego budżetu całościowego (globalnego) jednostki gospodarczej oraz budżetów wyodrębnionych w niej ośrodków (centrów) odpowiedzialności za koszty i ośrodków odpowiedzialności za wyniki (centrów kosztów i przychodów, czyli zysku).

Budżetowanie operacyjne powoduje tworzenie szeregu wzajemnie ze sobą powiązanych krótkookresowych budżetów, które przedstawiają przewidywane ilościowe i finansowe rezultaty działalności jednostki w przyszłym okresie: roku, kwartale, miesiącu. Budżet stanowi liczbowy wyraz planu działania, służący koordynacji zamierzeń jednostki gospodarczej (Szychta, 2000a, s. 340). Budżety są zazwyczaj traktowane jako formalnie zatwierdzone dla kierownictwa danego podmiotu limity zużycia określonych zasobów na wykonanie planowanych zadań w danym podmiocie w założonym okresie.

Budżety operacyjne mogą różnić się jakością oraz stopniem szczegółowości i dyrektywności. Są one jednak czymś więcej niż prognozą przyszłych zdarzeń i wyników ekonomicznych. Budżetowanie operacyjne może służyć zwiększaniu efektywności działania przedsiębiorstwa, lecz pod warunkiem, iż budżety zawierają zadania nie tylko dla zarządu, ale są doprowadzone do ośrodków odpowiedzialności, a więc wyznaczają zadania dla zdecentralizowanych podmiotów. Z wykonaniem budżetów powinna być związana ocena i motywacja kierowników centrów odpowiedzialności. W przeciwnym wypadku nie odgrywają one przypisanej im roli.

Zgodnie z tradycyjnym, racjonalistycznym postrzeganiem budżetów, są im przypisywane następujące funkcje: planowania, redukcji niepewności, koordynowania działalności, komunikowania informacji, alokowania zasobów gospodarczych w jednostce, motywowania pracowników i oceny wyników (np.: Ezzamel, 1990, s. 181; Drury, 1992a, s. 441–442; Covaleski i in., 2003, s. 4).

Budżetowanie ma związek z szeregiem zagadnień i aspektów rachunkowości zarządczej. Jest ono związane z systemami rachunku kosztów, rachunkiem odpowiedzialności, pomiarem wyników oraz systemem motywowania i wynagradzania w jednostce gospodarczej. Zdaniem Horngrena (2004, s. 210), budżetowanie manifestuje istotę rachunkowości zarządczej. Budżetowanie operacyjne stanowi jej część składową, która najlepiej wyraża zintegrowanie rachunkowości z zarządzaniem.

Związek budżetowania z różnymi aspektami rachunkowości zarządczej oraz powszechność implementacji budżetów operacyjnych w jednostkach gospodarczych w różnych krajach uzasadniają fakt, iż budżetowanie stanowiło jedno z najszerszej i najczęściej badanych zagadnień rachunkowości zarządczej. Badania naukowe w zakresie budżetowania, prowadzone od połowy XX w., analizowały i objaśniały zasady, procedury i skutki budżetowania z punktu widzenia trzech teoretycznych perspektyw nauk społecznych: ekonomii, psychologii i socjologii (Covaleski i in., 2003, s. 3–4).

Badania dotyczące budżetowania z punktu widzenia koncepcji tych trzech dyscyplin naukowych różnią się m. in. głównym pytaniem badawczym i poziomem przeprowadzanej analizy.

Rozważania naukowe z perspektywy teorii ekonomii dążą do udzielenia odpowiedzi na pytanie, jakie znaczenie ekonomiczne ma zastosowanie budżetowania dla właścicieli i pracowników przedsiębiorstwa. Analiza jest prowadzona na poziomie agencji, tj. układu pracodawca i pracownicy, jako uproszczonego odwzorowania jednostki gospodarczej lub jej subjednostki.

Analizy z perspektywy psychologii koncentrują się na poszukiwaniu odpowiedzi na pytanie badawcze, brzmiące: „Jakie są implikacje praktyki budżetowania dla stanów poznawczych i zachowań określonych osób w przedsiębiorstwie oraz dla ich indywidualnych wyników pracy?”. Badania tego typu charakteryzują się więc poziomem indywidualnej analizy, przy czym nacisk wyjaśnień jest położony na postawy i zachowania podwładnego w relacji przełożony–podwładny.

Dociekania badawcze nad budżetowaniem z perspektywy socjologii odpowiadają na pytanie, jak budżetowanie wpływa na podejmowanie decyzji oraz procesy kształtowania się różnorodnych interesów związanych z planowaniem i kontrolą zużycia zasobów jednostki gospodarczej. Poziomem analizy w tych badaniach jest jednostka gospodarcza lub jej subjednostka.

W ramach tych trzech perspektyw badawczych rozwijały się różne szczegółowe nurty rozważań, które były częściowo prowadzone bez powiązania między sobą, co powodowało duże rozproszenie w literaturze przedmiotowej wielorakich kwestii dotyczących budżetowania¹.

Autorzy publikacji na temat budżetowania, wydanych w latach pięćdziesiątych i sześćdziesiątych XX w. (głównie C. Argyris, A. C. Stedry, G. Hofstede), mieszczących się w nurcie badań behawioralnych, koncentrowali się na interakcji między kierownikami i procedurami budżetowania, a także na celach budżetowania. Uzasadniano, że istnieje optymalny poziom budżetu (napięty, lecz osiągalny), przy którym budżet może ułatwić osiągnięcie maksymalnych wyników.

W następnym dziesięcioleciu badano, w jaki sposób budżety są wykorzystywane w przedsiębiorstwie (np. A. Hopwood, D. T. Otley) oraz zapoczątkowano badania nad systemami budżetowania w przedsiębiorstwach przy zastosowaniu teorii uwarunkowań sytuacyjnych (*contingency theory*), mieszczące się w socjologicznej perspektywie badawczej. Najpierw przekonywano, że systemy budżetowania i kontroli kierowniczej powinny być dostosowane do uwarunkowań otoczenia konkurencyjnego i technologii produkcji przedsiębiorstwa. Lata osiemdziesiąte i dalsze przyniosły szereg badań w tej perspektywie, w których ustalano relacje między zmiennymi sytuacyjnymi (jak: otoczenie, strategia, wielkość przedsiębiorstwa, technologia), zmiennymi interwencyjnymi (np. stopień partycypacji pracowników w procesie budżetowania) a postrzeganą przydatnością i sukcesem systemu budżetowania w przedsiębiorstwie (np. Ezzamel, 1990).

Do około połowy lat dziewięćdziesiątych nie kwestionowano użyteczności budżetowania operacyjnego dla procesu zarządzania. Teoretycy i praktycy przyjmowali *implicite*, że występuje potrzeba tworzenia systemu budżetowania w przedsiębiorstwie, a badania naukowe dotyczyły charakterystyk budżetów oraz uwarunkowań i konsekwencji budżetowania. Budżetowanie tradycyjne stanowiło najbardziej rozpowszechnione narzędzie sterowania (controllingu) działalnością jednostek gospodarczych. Z badań przeprowadzonych w połowie lat dziewięćdziesiątych wynikało, że 99% wszystkich spółek w Europie Zachodniej, niezależnie od kraju, rodzaju działalności i wielkości, stosowało budżetowanie (Hope, Fraser, 1997).

W ostatnich latach XX w. rozpoczęła się intensywna krytyka przydatności tradycyjnego budżetowania, głównie przez przedstawicieli europejskiej i amerykańskiej frakcji konsorcjum badawczego CAM-I. Przekonywali oni o rosnącym niezadowoleniu menedżerów ze skuteczności i efektywności budżetowania. Krytyka ta spowodowała podzielenie środowiska teoretyków,

¹ Próbę kompleksowego spojrzenia na problematykę budżetowania jednocześnie z perspektywy teorii ekonomii, psychologii i socjologii podjęli Covaleski i in. (2003).

konsultantów i praktyków rachunkowości zarządczej na przeciwników i zwolenników budżetowania operacyjnego. W konsekwencji tego faktu współcześnie można wyróżnić trzy, niżej wymienione tendencje w zakresie budżetowania operacyjnego (por. Szychta, 1999d, s. 159).

1. W większości jednostek gospodarczych jest stosowane tradycyjne budżetowanie operacyjne, do którego są wprowadzane usprawnienia dotyczące metod, procedur i technik.

2. Niewielka, lecz już rosnąca liczba korporacji, głównie szwedzkich, rezygnuje z tradycyjnego budżetowania operacyjnego w przekroju ośrodków odpowiedzialności na rzecz alternatywnych metod rachunkowości zarządczej. Menedżerowie tych jednostek uznają tradycyjne budżetowanie za główną barierę pomyślnego rozwoju przedsiębiorstw.

3. W przodujących amerykańskich i zachodnioeuropejskich firmach poszukuje się i wdraża nowe podejścia do sporządzania budżetów, np. budżetowanie na podstawie działań, budżetowanie wielowymiarowe. Te rozwiązania są możliwe w jednostkach prowadzących rachunek kosztów działań.

W dalszej części rozdziału będą rozważane podstawowe zagadnienia dotyczące tych trzech tendencji budżetowania.

7.1.2. Korzyści budżetowania operacyjnego i ich uwarunkowania

Wśród przedsiębiorstw stosujących budżety operacyjne pojawiają się dążenia do doskonalenia zasad i metod budżetowania oraz dostosowania tego procesu do specyfiki uwarunkowań działalności przedsiębiorstw. Niekiedy są wyrażane przez menedżerów opinie, że zastosowanie budżetów w zarządzaniu powinno być bezwzględnym priorytetem jednostki, ponieważ stanowi źródło jej przyszłych sukcesów. Warto rozważyć, czy istotnie w każdym przypadku wdrożenie budżetowania przynosi wymierne i jakościowe korzyści.

Ocena korzyści, jakie umożliwia budżetowanie operacyjne, nie jest jednak łatwa i jednoznaczna, ponieważ:

- nie wszystkie efekty budżetowania są wymierne;
- pewne efekty mogą być osiągnięte po dłuższym okresie jego implementacji;
- różne osoby mogą w różny sposób oceniać skutki budżetowania, co wynika z wielu funkcji, jakie budżetowanie może pełnić.

Budżetowanie operacyjne – zarówno tradycyjne, tzn. w przekroju ośrodków odpowiedzialności, jak i takie, którego podstawą są wyodrębnione w przedsiębiorstwie działania – stanowi bowiem pracochłonny i kosztowny system. Na przykład, badania przeprowadzone przez J. A. Schmidta (1992)

wykazały, że w pewnym przedsiębiorstwie w USA, zatrudniającym około 3000 osób, aż 160 pracowników uczestniczyło w jakiś sposób w tworzeniu budżetów, ich korekcie i monitorowaniu wyników. Biorąc pod uwagę koszty ich wynagrodzeń oraz obsługi komputerowej i administracyjnej, obliczono, że budżetowanie w tej firmie kosztowało rocznie ponad 20 mln \$. Według danych Price Waterhaus z 1995 r., budżetowanie w dużych wielonarodowych przedsiębiorstwach, uwzględniając same działy finansowe, kosztowało średnio 63 tys. \$ na każde 100 mln \$ przychodów ze sprzedaży. Sporządzenie budżetów zajmowało średnio 110 dni w roku, a prognozy zysku różniły się przeciętnie o 10% od faktycznych wyników (Henderson, 1997).

W licznych przedsiębiorstwach budżetowanie stanowi rutynowy zbiór sprawdzonych procedur i czynności, natomiast w innych jednostkach osoby włączone w proces budżetowania operacyjnego wyrażają duże niezadowolenie i postrzegają go jako proces mało lub w ogóle nieefektywny. Jak stwierdza kierownik dużej brytyjskiej firmy dystrybucyjnej, „w obszarze handlu detalicznego budżet jest prawie nieaktualny, zanim zostanie w pełni sporządzony, lecz ciągle przeznaczamy dużo czasu i zasobów na budżetowanie (*High-performance...*, 1999).

Wysokie koszty budżetowania skłaniają do zastanowienia, czy zawsze, względnie kiedy warto stosować tak drogie narzędzie zarządzania. W celu kontynuowania zarządzania poprzez budżety zarządy jednostek gospodarczych powinny upewnić się, czy budżet globalny i budżety dla ośrodków odpowiedzialności spełniają swoje funkcje i czy faktycznie przyczyniają się do rozwoju jednostki.

Budżetowanie operacyjne, realizowane zgodnie z zasadami dobrego budżetowania, może jednak przynieść szereg korzyści. Na przykład, budżet globalny:

- pokazuje zarządowi jednostki gospodarczej przewidywany stan majątkowy, finansowy i dochodowy jednostki na koniec okresu objętego budżetowaniem, co pozwala mu na świadome zarządzanie;
- umożliwia skuteczne wdrażanie planów strategicznych;
- prowadzi do obniżki kosztów w wyodrębnionych ośrodkach odpowiedzialności, a w konsekwencji do poprawy wyniku finansowego;
- zmusza kierowników zajętych bieżącymi sprawami do rozważenia ich roli w przedsiębiorstwie oraz ich wkładu w jego przyszłość;
- stanowi podstawę rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwie, tzn. umożliwia kontrolę wykonania zadań w ośrodkach odpowiedzialności i ocenę efektywności gospodarowania, ponieważ budżety są lepszymi kryteriami oceny osiągniętych wyników niż porównania do wielkości osiągniętych w przeszłych okresach;
- motywuje kierowników niższych szczebli zarządzania i ich podwładnych do osiągania celów jednostki gospodarczej;

- umacnia współpracę między pracownikami w przypadku włączenia ich w opracowanie budżetów;

- prowadzi do zainteresowania się kierowników działów produkcyjnych, pomocniczych i ogólnych wysokością kosztów ponoszonych w tych działach (tzn. kreuje świadomość o kosztach), a przez to zapewnia lepsze wykorzystanie powierzonych im zasobów jednostki;

- dostarcza istotnych informacji do podejmowania decyzji przez zarząd i kierowników niższych szczebli zarządzania.

Korzyści płynące z budżetowania operacyjnego zależą od wielu czynników; do podstawowych z nich należą:

- 1) właściwa interpretacja istoty budżetu i budżetowania;
- 2) niestawianie różnych – często wykluczających się – celów, które budżetowanie ma spełniać;
- 3) przyjęcie poprawnych założeń i procedur budżetowania;
- 4) stosowanie odpowiedniej metody sporządzania budżetów;
- 5) wykorzystanie budżetów do porównania faktycznych wyników z danymi planowanymi;
- 6) stosowanie programów komputerowych do sporządzania i przeliczania budżetów oraz ustalania odchyleń (zob. szerzej Szychta, 2000a, s. 341).

Wymienione czynniki stanowią, zdaniem autorki, podstawowe uwarunkowania potencjalnych kosztów i korzyści budżetowania operacyjnego, choć na efekty budżetowania wpływa jeszcze wiele innych, szczegółowych czynników. Niektóre z nich dotyczą wszystkich, inne tylko niektórych rodzajów budżetów. Na przykład, na strukturę budżetów kosztów i zasady ustalania kosztów w budżecie istotnie wpływają stosowany system rachunku kosztów oraz liczba i rodzaj ośrodków odpowiedzialności za koszty, wyróżnionych w przedsiębiorstwie. Liczba i typ wyodrębnionych ośrodków odpowiedzialności przesądzają o formie budżetów kosztów i stopniu szczegółowości procesu opracowywania budżetów oraz zakresie sterowania działalnością przedsiębiorstwa poprzez budżety. Aby można sterować za pomocą budżetów całą jednostką, budżetowaniem należy objąć nie tylko ośrodki odpowiedzialności w obszarze działalności podstawowej (np. produkcyjnej, usługowej), lecz również w zakresie działalności pomocniczej, administracji i obsługi.

W celu usprawnienia systemów budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwach konieczne jest przestrzeganie dalej wymienionych zasad (Szychta, 1999d, s. 158–159).

1. Należy rozpoczynać sporządzanie budżetu od ustalenia i uwzględnienia celu działalności przedsiębiorstwa, a nie od liczb zaewidencjonowanych w ubiegłych okresach, tak jak to zwykle czyni się w praktyce, gdy stosuje się przyrostową metodę budżetowania.

2. Trzeba dostosować cele ośrodków odpowiedzialności, tak aby były spójne z celami określonymi przez zarząd dla całego przedsiębiorstwa.

3. Warto stosować jako kryteria oceny faktycznych dokonań, oprócz budżetu, także kategorie niepodlegające kwantyfikacji. Budżet jako liczbowe wyrażenie planu działania nie jest w stanie odzwierciedlić czynników o charakterze niematerialnym, coraz bardziej liczących się w działalności współczesnych jednostek gospodarczych, takich jak: tempo innowacji, poziom świadczonych usług, poziom jakości wyrobów. Z tego powodu należy ustalić, czego oczekuje się w jednostce po wykonaniu budżetu w odniesieniu do wymienionych czynników.

4. Należy stworzyć warunki do tego, aby budżety były sporządzane metodą partycypacyjną, co przyczynia się do zacieśnienia współpracy między zarządem a kierownikami ośrodków odpowiedzialności i ich podwładnymi, zwiększa zaangażowanie i odpowiedzialność zatrudnionych za wykonanie budżetu.

5. Warunkiem koniecznym jest, aby budżety były wykorzystywane do motywowania pracowników, a wykonanie budżetu było ocenione. Dla niektórych zatrudnionych bodźcem do wykonania budżetów może być przekazanie im odpowiedzialności za określone zadania i otrzymanie możliwości zdobycia nowych umiejętności i wiedzy, a dla innych – wypłata premii.

6. Budżety nie mogą być odkładane do akt po ich sporządzeniu. Powinny być dostępne i znane członkom zespołów odpowiedzialnych za ich wykonanie w celu śledzenia postępu ich pracy i bieżącego reagowania na odchylenia.

7.1.3. Roczny budżet jednostki gospodarczej a tworzenie wartości dla klientów i akcjonariuszy

Budżetowanie operacyjne, w tym roczny budżet globalny przedsiębiorstwa, są uznawane przez krytyków tych metod rachunkowości zarządczej za mało lub w ogóle nieprzydatne do zarządzania przedsiębiorstwami, które chcą zdobywać przewagę konkurencyjną na rynku w nowej gospodarce, o dużej dynamice zmian i niepewności. Ponadto, niektórzy uważają, że zarządzanie za pomocą budżetów nie jest w stanie zapewnić wzrostu wartości tworzonej dla klientów i oczekiwanej przez akcjonariuszy spółek.

Jednostka gospodarcza tworzy wartość dla klientów wtedy, gdy są oni chętni do kupowania i użytkowania jej produktów. J. A. Brimson i J. Antos (1999, s. 89) przekonują, że tradycyjne planowanie i budżetowanie często nie przyczyniają się do tworzenia wartości albo czynią to w ograniczonym stopniu. Tradycyjne metody budżetowania prowadzą do przydzielania zasobów przedsiębiorstwa do ośrodków odpowiedzialności, zakładając określony poziom planowanych kosztów, wynikający z prognoz sprzedaży przedsiębiorstwa. Budżety operacyjne skupiają się na zasobach, a nie na działaniach,

które mają kluczowe znaczenie dla tworzenia wartości dla klientów i właścicieli.

Interesujące rozważania na temat tego, jaką rolę odgrywają budżety w zarządzaniu, którego celem jest kreowanie wartości dla akcjonariuszy, przeprowadzili B. G. Ekholm i J. Wallin (2000). Punkt wyjścia w ich rozumowaniu stanowi koncepcja J. A. Ohlsona (1995), dotycząca rezydualnych zysków. Zgodnie z nią, wartość spółki jest równa wartości jej aktywów netto, zwiększonej o bieżącą (zdyskontowaną) kwotę możliwego do zwrotu kapitału, przewyższającego wymaganą stopę zwrotu, uwzględniającą specyficzne dla spółki, systematyczne ryzyko. Wartość księgowa spółki może być interpretowana jako wartość równoważna użyteczności spółki. Ta wartość jest przedmiotem zainteresowania z punktu widzenia zachowania (utrzymania) zasobów, które akcjonariusze wnieśli do spółki. Dla akcjonariuszy ważna jest druga część formuły Ohlsona, tj. zaktualizowana wartość oczekiwanych możliwości osiągnięcia przez spółkę zwrotów przewyższających wymaganą stopę zwrotu. Ta koncepcja, zwana też koncepcją „rynkowo dodanej wartości”, obejmuje wartość zaktualizowaną tych rynkowych niedoskonałości, które spółka oczekuje, iż wykorzysta w przyszłości. Nieefektywny czynnik produkcji i nieefektywny rynek produktu stanowią warunek możliwości powstania rynkowo dodanej wartości. W przeciwnym bowiem razie wartość aktywów na rynku byłaby natychmiast korygowana, aż nie byłoby już dłużej możliwe osiągnięcie zysku rezydualnego (Ekholm, Wallin, 2000, s. 522).

Koncepcja Ohlsona jest analogiczna do teorii efektywności rynku kapitałowego, w myśl której E. F. Fama (1970) przeprowadził w latach sześćdziesiątych badania odnoszące się do zachowania cen akcji na ujawniane nowe informacje. Rynek kapitałowy jest efektywny, jeśli w pełni, natychmiastowo i obiektywnie ocenia pojawiające się informacje, odzwierciedlając ich znaczenie w cenie papieru wartościowego.

W zależności od typu i zakresu informacji, które odzwierciedlają ceny papierów wartościowych, rynek kapitałowy może być efektywny w stopniu słabym, średnim lub silnym. Tę zależność wyrażają hipotezy efektywnego rynku (zob. np.: Ross i in., 1996, rozdz. 13; Szychta, 1996, s. 64–65). Rynek kapitałowy jest efektywny w stopniu:

- słabym, jeśli ceny papierów wartościowych odzwierciedlają tylko informacje o historycznych cenach tych walorów;
- średnim, jeśli w cenie np. akcji mają odzwierciedlenie wszystkie publiczne dostępne informacje;
- silnym, jeżeli ceny papierów uwzględniają wszystkie publiczne i prywatne informacje².

² Hipotezy efektywnego rynku mają znaczenie zarówno dla inwestorów, jak i dla spółki emitującej papiery wartościowe. Posiadanie informacji przez inwestora w chwili jej ujawnienia nie daje mu żadnych korzyści. Cena zmienia swój poziom w okresie, gdy inwestor ma czas na sprzedaż papieru wartościowego. Inwestorzy powinni oczekiwać, że otrzymają normalną stopę

Rynkowe czynniki nieefektywności – z punktu widzenia spółki – można podzielić na trzy typy, co jest nawiązaniem do trzech stopni efektywności rynku kapitałowego (Ekholm, Wallin, 2000, s. 522):

1) spółka może się rozwijać i utrzymywać przeważającą wewnętrzną efektywność;

2) spółka może osiągnąć przeważającą zewnętrzną efektywność w stosunku do jej klientów i/lub dostawców, co oznacza, że udało się jej lepiej niż konkurentom dostarczyć korzyści klientom i/lub dostawcom;

3) czynnik produkcji lub rynek produktu może być w stanie nierównowagi, np. wzrost popytu przewyższa wzrost podaży w dłuższym okresie.

Zgodnie z koncepcją Portera (1996a, s. 50–55) istnieją trzy potencjalnie skuteczne strategie, za pomocą których można uzyskać lepsze wyniki od innych firm w danym sektorze. Są nimi:

1) wiodąca pozycja pod względem kosztów; polega ona na zdobyciu dominującego miejsca w sektorze pod względem kosztów całkowitych (za pomocą zbioru funkcjonalnych zasad postępowania), co zapewnia przedsiębiorstwu osiąganie wyższych od przeciętnych zysków, mimo działania konkurentów;

2) zróżnicowanie; polega ono na zróżnicowaniu wyrobu lub usługi oferowanej przez firmę, na stworzeniu czegoś, co w całym przemyśle jest uznawane za unikalne; zróżnicowanie może dotyczyć np.: wzoru wyrobu, marki, technologii, obsługi posprzedażnej, sieci sprzedaży;

3) koncentracja; oznacza ona w szczególności skupienie uwagi przedsiębiorstwa na określonej grupie nabywców, określonym wycinku asortymentu wyrobów lub rynku geograficznym, w efekcie czego przedsiębiorstwo osiąga zróżnicowanie w wyniku lepszego zaspokojenia potrzeb swojego segmentu albo obniża koszty jego obsługi, albo osiąga jedno i drugie.

Pierwszy typ strategii wiąże się z wewnętrzną (operacyjną) efektywnością przedsiębiorstwa, a dwa następne typy z jego efektywnością zewnętrzną.

W innej pracy M. Porter (1996b, s. 62) wyjaśnia: „Operacyjna efektywność oznacza wykonanie podobnych działań lepiej, niż robią to konkurenci. Operacyjna efektywność obejmuje wydajność, ale nie jest do niej ograniczona. Odnosi się bowiem do pewnej liczby procedur, które pozwalają, że przedsiębiorstwo lepiej wykorzystuje swoje zasoby, np. zmniejszając braki produkcyjne lub szybciej wprowadzając lepsze produkty. W przeciwieństwie do

zwrotu. Spółki powinny natomiast się spodziewać, że otrzymają wartość godziwą (*fair value*) za akcje, które sprzedają. *Fair* oznacza w tym przypadku, że cena akcji jest równa ich wartości bieżącej (*present value*). Rynek kapitałowy odpowiada natychmiast na wszystkie pojawiające się informacje, lecz pewne informacje mogą oddziaływać na ceny np. akcji szybciej niż inne dane. Jest to powodem rozróżniania trzech stopni efektywności rynku kapitałowego (Ross i in., 1996, s. 335–337).

tęgo, strategiczna pozycja oznacza wykonywanie innych działań niż konkurenci lub wykonywanie podobnych procesów, lecz w inny sposób”. Uważa on, że warunkiem koniecznym, ale niewystarczającym jest, aby każde przedsiębiorstwo utrzymało swoją pozycję na granicy wewnętrznej efektywności.

Rozpatrując stwierdzenia Portera w powiązaniu z koncepcją Ohlsona, dotyczącą wyceny, można wywnioskować, iż ciągłe dążenia w przedsiębiorstwie do zachowania wewnętrznej efektywności mogą prowadzić tylko do utrzymania wartości netto aktywów przedsiębiorstwa, ale nie muszą zapewnić kreowania wartości dodanej dla właścicieli.

W świetle przytoczonych koncepcji Ekholm i Wallin (2000, s. 523) wyprawdzają konkluzję, że tradycyjne roczne budżetowanie jest potrzebne jako narzędzie zapewnienia wewnętrznej efektywności, które w długim okresie skutkuje zachowaniem wartości aktywów netto spółki. Budżetowanie zawodzi natomiast jako narzędzie pomocne przy tworzeniu wartości, opartej na zewnętrznej efektywności.

Zdaniem Brimsona i Antosa (1999, s. 7), rynek kapitałowy potwierdził, że spółki nie mogą odnieść sukcesów ekonomicznych jedynie poprzez obniżkę kosztów, a zatem na skutek osiągnięcia wewnętrznej efektywności. Niektórzy uważają, że rynek kapitałowy wycenia wyżej, nawet trzykrotnie, spółki, które zwiększają zysk poprzez wzrost sprzedaży niż na skutek obniżki kosztów. Redukcja kosztów, poprzez kontrolę budżetową, może okresowo zwiększyć zysk, ale ważniejsze znaczenie mają podejmowane inicjatywy, których celem jest długookresowy wzrost zysku i wzrost wartości przedsiębiorstwa.

Zmiana efektywności rynku, głównie w latach dziewięćdziesiątych, doprowadziła do sytuacji, w której strategie polegające na przeważającej wewnętrznej efektywności (strategie przewagi kosztowej) przestały skutkować kreowaniem wartości dodanej, dlatego też roczne budżety operacyjne straciły swoją aktywną strategiczną rolę. Pozostała im natomiast rola jako instrumentu utrzymania wewnętrznej efektywności spółki i pozycji *status quo* w stosunku do wartości jej aktywów netto. Osiągnięcie tego typu efektywności jest warunkiem koniecznym do przetrwania przedsiębiorstwa, ale niewystarczającym do jego rozwoju. Z tego powodu niektóre, głównie skandynawskie korporacje, rozpoczęły poszukiwanie i wdrażanie alternatywnych wobec budżetowania narzędzi zarządzania, a w literaturze przedmiotowej pojawił się nurt stosunkowo ostrej krytyki przydatności tradycyjnego budżetowania operacyjnego.

Wśród krytyków tradycyjnego budżetowania dominujący głos mają dwie grupy wywodzące się z konsorcjum badawczego CAM-I, grupa europejska i amerykańska (Hansen i in., 2003, s. 98).

Europejska grupa CAM-I (w skrócie BBRT), realizująca projekt badawczy *Beyond Budgeting Round Table – A Pan European Research Project*³, widzi główne problemy związane z budżetami w ich zastosowaniu do oceny osiągniętych wyników. Zaproponowała ona dwuetapowe podejście do rozwiązania tych problemów. Jej członkowie uważają, że sterowanie budżetowe, które łączy dwa cele, tzn. planowanie operacyjne i ocenę wyników przy zastosowaniu budżetów, prowadzi do nieskutecznego planowania i dysfunkcyjnych zachowań osób realizujących budżety. Z tego powodu grupa BBRT opowiada się za radykalną zmianą sposobu oceny osiągniętych wyników albo za zupełną rezygnacją z tradycyjnego budżetowania (Hope, Fraser, 1999, 2003a, b; Hansen i in., 2003).

Grupa CAM-I, pochodząca z USA⁴ (w skrócie grupa ABB), skoncentrowała swoją uwagę na problemach planowania w procesie tradycyjnego budżetowania wskutek zastosowania budżetowania opartego na działaniach (*Activity-Based Budgeting*).

Główne argumenty dotyczące koncepcji zaproponowanych przez obydwie grupy są przedstawione w dalszej części niniejszego rozdziału.

Oprócz krytyki przydatności budżetowania krótkookresowego pojawiają się również głosy niezadowolenia z użyteczności planowania strategicznego. Na przykład, M. C. Mankins i R. Steele (2006) przekonują, że w większości przedsiębiorstw planowanie strategiczne nie dotyczy podejmowania decyzji, lecz odwzorowuje jedynie wybory już dokonane w jednostce gospodarczej. Wieloletnie obserwacje praktyki planowania oraz badania ankietowe, przeprowadzone w 2005 r. z udziałem tych autorów wśród dyrektorów wysokiego szczebla ze 156 dużych przedsiębiorstw na świecie⁵, potwierdziły, że – mimo dużego nakładu czasu i energii na sporządzanie długookresowych planów – proces ten jest często barierą dla trafnego podejmowania decyzji. Jedynie 11% ankietowanych menedżerów było bardzo zadowolonych z faktu, iż planowanie strategiczne jest warte dużego wysiłku. Z badań wynika, że planowanie strategiczne nie ma wpływu na strategię dużej liczby przedsiębiorstw. Ważne decyzje są podejmowane przez zarządy z pominięciem planów

³ Projekt ten, realizowany od 1997 r., polegał m. in. na poznaniu metod rachunkowości zarządczej, stosowanych w dużych firmach niesporządzających tradycyjnych budżetów oraz na sformułowaniu zasad i struktury modelu zarządzania z pominięciem budżetowania rocznego. W projekcie wzięło udział ponad 60 przedsiębiorstw z następujących krajów: Belgia, Francja, Niemcy, Holandia, Norwegia, Republika Południowej Afryki, Szwecja, Szwajcaria, Wielka Brytania i USA (Hope, Fraser, 2003a, s. XIII). Członkowie grupy BBRT poznawali, jakie metody stosowano w tych przedsiębiorstwach, zamiast tradycyjnego budżetu rocznego.

⁴ Pełna nazwa grupy ABB brzmi: Consortium for Advanced Manufacturing-International, Cost Management Systems, Activity-Based Planning and Budgeting Group.

⁵ Były to przedsiębiorstwa, których roczny przychód ze sprzedaży przekraczał 1 mld \$. Badania zostały przeprowadzone w USA przez Stowarzyszenie Marakon we współpracy z Economist Intelligence Unit (Mankins, Steele, 2006, s. 78).

długookresowych. Plany takie stają się jedynie kodyfikacją ocen już dokonanych przez naczelne kierownictwo, a nie są mechanizmem przydatnym do formułowania i rozpatrywania kluczowych decyzji, które trzeba podjąć dla osiągnięcia przez przedsiębiorstwo wysokich wyników.

W 66% przedsiębiorstw objętych badaniem planowanie jest działaniem okresowym, często poprzedzającym roczne budżetowanie i proces zatwierdzania budżetu kapitałowego. Powiązanie planowania strategicznego z tymi procesami w jeden roczny cykl niesie zagrożenie, iż stanie się ono nieistotne dla zarządów, które muszą podejmować wiele ważnych decyzji w ciągu roku. Powołani autorzy zaobserwowali, że w ostatnich kilku latach wiele dobrze działających przedsiębiorstw zrezygnowało z takiego tradycyjnego podejścia do planowania strategicznego. Zastosowano w nich natomiast ciągle planowanie zorientowane na podejmowanie decyzji. W planach tych uwzględnia się każdą kluczową sprawę określoną w strategii przedsiębiorstwa. W poszczególnych jednostkach biznesowych w przedsiębiorstwie są ciągle aktualizowane budżety operacyjne i plany nakładów kapitałowych oraz bezpośrednio powiązane z ważnymi strategicznymi priorytetami. Skutkuje to powiązaniem planowania ze strategią firmy oraz podejmowaniem w ciągu roku szybszych i lepszych decyzji (zob. szerzej: Mankins, Steele, 2006).

7.1.4. Przyczyny rezygnacji z tradycyjnego budżetowania operacyjnego

Główna krytyka tradycyjnego budżetowania operacyjnego pochodzi od uczestników programu badawczego CAM-I, pt. *Beyond Budgeting Round Table* (Bunce, Fraser, 1997; Hope, Fraser, 1997, 1999, 2003a, b). Twierdzą oni, że tradycyjne roczne budżetowanie operacyjno-finansowe jest jedną z podstawowych barier zarządzania przedsiębiorstwami w epoce informacji. Ich zdaniem, jest nie tylko możliwe, lecz konieczne zarządzanie z pominięciem wykorzystania tradycyjnych budżetów dla oceny wyników osiąganych przez menedżerów i kierowane przez nich podmioty. Budżety stosowane dla realizacji takiego celu prowadzą do dysfunkcyjnych zachowań kierowników liniowych. Cele określone przez roczne budżety są ustalane bez odniesienia się do wiarygodnego, zewnętrznego wzorca i z reguły nie są zmieniane w ciągu roku. W literaturze przedmiotu można znaleźć szereg przykładów wskazujących na to, że kierownicy stosują niewłaściwe sposoby osiągania ich rocznego budżetu. Należą do nich m.in.: manipulowanie danymi budżetu przed rozpoczęciem roku budżetowego (dla łatwiejszego wykonania budżetu), dopasowywanie wielkości wykazywanych w raportach w ciągu roku budżetowego, podejmowanie nieuzasadnionych decyzji (np. odkładanie w czasie pewnych wydatków, aby budżet nie został przekroczony) (Hansen i in., 2003, s. 101).

Potrzeba rezygnacji z tradycyjnego budżetowania jest konsekwencją prze-definiowania celów działalności oraz zmiany modelu zarządzania przedsiębiorstwami działającymi w globalnej gospodarce rynkowej. Z punktu widzenia realizowanego celu współczesne przedsiębiorstwa można zaliczyć do jednej z dwóch grup (Bunce, Fraser, 1997; Szychta, 1999d):

1) jednostki, których podstawowym celem jest maksymalizacja stopy zwrotu dla właścicieli, głównie poprzez zarządzanie kosztami (ich kontrolę i obniżkę);

2) jednostki, których głównym celem jest odkrywanie i zaspokajanie potrzeb klientów, maksymalizacja wartości, zwłaszcza aktywów intelektualnych dla wszystkich podmiotów związanych z przedsiębiorstwem (*stakeholders*).

Jednostki gospodarcze pierwszej grupy charakteryzują się hierarchicznymi⁶, wieloszczeblowymi strukturami organizacyjnymi (forma M), typowymi dla epoki przemysłowej. Takie struktury dowartościowują rozmiary, skalę i pokrycie kosztów stałych. Kluczowymi czynnikami wpływającymi na konkurencyjność firm są ziemia, praca i kapitał (Hope, Fraser, 1997). Zarządzanie przedsiębiorstwami w epoce przemysłowej oparte jest na wykorzystaniu budżetów operacyjnych i stosowaniu rachunku odpowiedzialności. Przedsiębiorstwa drugiej grupy zmieniają swoje hierarchiczne struktury organizacyjne na strukturę sieciową⁷, ponieważ przy strukturze hierarchicznej nie są w stanie sprostać nowym wymaganiom konkurencji w epoce informacyjnej, w której kluczowymi czynnikami warunkującymi przetrwanie i rozwój są wiedza i kapitał intelektualny, w tym kompetentni menedżerowie, posiadający wiedzę podwładni, lojalni klienci i dobre marki.

W przodujących korporacjach międzynarodowych upatruje się główne źródło przyszłych przepływów pieniężnych w skutecznym zarządzaniu

⁶ Zgodnie z typologią struktur organizacyjnych, zaproponowaną przez M. Bielskiego (2002, s. 139–154), wyróżnia się struktury hierarchiczne (obejmujące strukturę liniową, funkcjonalną i sztabowo-liniową), struktury pośrednie (tj. strukturę dywizjonalną i macierzową) oraz struktury organiczne (na które składają się struktura zespołów zadaniowych oraz struktura sieciowa).

⁷ Struktura sieciowa pojawiła się jako struktura międzyorganizacyjna, zapewniająca współdziałanie przedsiębiorstw podejmujących wspólne przedsięwzięcia najczęściej w postaci tzw. aliansów strategicznych. Przedsiębiorstwa, których zespoły wchodzi w skład sieci międzyorganizacyjnych, często nadają formę sieci swojej wewnętrznej strukturze (Bielski, 2002, s. 149 i 151). Organizacja sieciowa łączy w sobie zarówno „rynek”, jak i hierarchię, gdyż granice między jej częściami ulegają rozmyciu. Zacieranie się granic wynika z przywiązywania mniejszej wagi do prawnych ograniczeń stosunków między częściami oraz z nadawania priorytetu stosunkom zachodzącym między częściami i wewnątrz nich. Organizacja sieciowa czerpie siłę z różnorodności swoich elementów, organizując ich zgodne działanie (Strategor, 2001, s. 390–391). W strukturach sieciowych stosunki horyzontalne zdecydowanie dominują nad wertykalnymi (hierarchicznymi) (zob. szerzej Kaczmarek, Sikorski, 1999, s. 112–118).

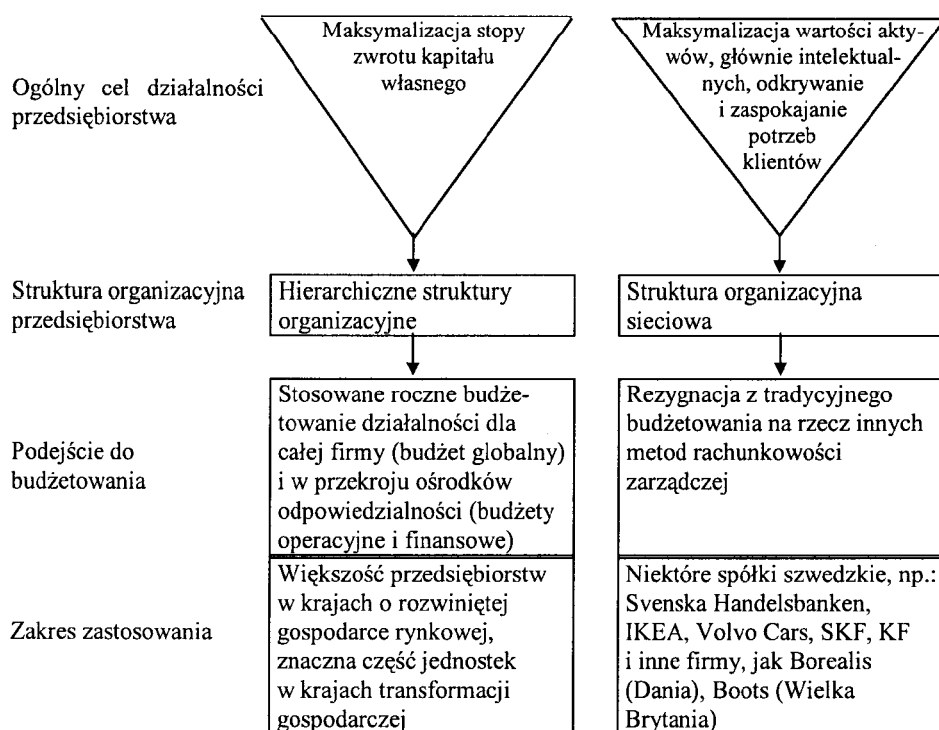
kapitałem intelektualnym, który tworzy największą część ich wartości rynkowej, np. 96% w firmie Coca Cola, 94% w Microsoft, 85% w ABB, 82% w GE, 68% w firmie Honda i 60% w Chrysler (Marcinkowska, 2000, s. 31). Z tego wynika, że maksymalizacja wartości aktywów intelektualnych przysparza o wiele więcej korzyści akcjonariuszom niż maksymalizacja aktywów rzeczowych i nominalnych. To z kolei kreuje nową formę organizacji oraz nowe metody zarządzania i pomiaru wyników.

Cechami charakterystycznymi organizacji sieciowej jest rozumowanie w różnych wymiarach czasowych, praktykowanie empatii, myślenie kategoriami relacji i procesów, a nie recept i modeli, nieobawianie się paradoksów, sprzeczności i niejasności, a także zarządzanie nieprzewidywalnością i niepewnością. Przy podejściu sieciowym do organizacji najważniejsza jest jej zdolność do tworzenia strategii, podczas gdy w podejściu biurokratycznym, typowym dla struktur hierarchicznych, najważniejsza jest umiejętność organizowania procesu realizacji strategii. W przedsiębiorstwie o organizacji sieciowej ważne są zatem: strategia, procesy produkcyjne i technologiczne, komunikacja, organizowanie i rozwój ludzi. Problemy te są rozwiązywane z inicjatywy członków organizacji w samoregulacyjnym procesie iteracyjnym (Strategor, 2001, s. 391 i 396–397).

Nowy model zarządzania wywodzi się z koncepcji, według której w działalności gospodarczej należy dążyć do maksymalizacji wartości, w tym wartości aktywów intelektualnych, a nie do minimalizacji kosztów. System pomiaru w przedsiębiorstwie należy ukierunkować na pomiar dokonań strategicznych, proces tworzenia wartości i zarządzania wiedzą. Cel i założenia konwencjonalnego budżetowania operacyjnego nie sprzyjają zarządzaniu według modelu sieciowego, ponieważ budżety nie zapewniają wymaganego pomiaru wyników, gdyż głównym ich zadaniem jest skłanianie kierowników i pracowników do minimalizowania kosztów działalności w przekroju ośrodków odpowiedzialności. Zależność między omówionymi zagadnieniami, tj. celem działalności przedsiębiorstwa, modelem struktury organizacyjnej a podejściem do budżetowania przedstawia rysunek 7.1.

Jak już podkreślano w rozdziale 2, współcześnie przedsiębiorstwa muszą wykazać się dużą starannością w zaspokajaniu potrzeb klientów. W tym celu m. in. dążą do poprawy jakości swoich produktów oraz lepszej obsługi klientów, dokonując pomiaru stopnia ich usatysfakcjonowania.

Równocześnie sukcesy ekonomiczne przedsiębiorstw zarobkowych zależą od wiedzy i umiejętności ich kierowników, a także od celów strategicznych i decyzji właścicieli. Jak wykazuje jedno z ostatnio przeprowadzonych badań, menedżerowie zachodnich jednostek kierują się przy wyborze firmy swojego zatrudnienia przede wszystkim następującymi powodami: „wartościami i kulturą” (58%), „swobodą i autonomią” (56%) oraz „ekscytującymi wyzwaniem, które się im stawia” (51%) (Hope, Fraser, 1999). W konflikcie z tymi



Rys. 7.1. Model zarządzania przedsiębiorstwem a podejście do budżetowania. Źródło: opracowanie własne

kryteriami są budżety, które stosuje się w celu umacniania kultury wydawania nakazów i zakazów oraz kontroli działań, ograniczania autonomii kierowników oraz niezachęcania do nowych inicjatyw. Budżetowanie ma bowiem wpływ na postawę i zachowanie kierowników. Przeciwnicy budżetowania widzą w nim jednak narzędzie negatywnie oddziałujące na menedżerów. Argumentują oni również, że budżety nie wpływają pozytywnie na decyzje akcjonariuszy. Dla akcjonariuszy są ważne nie tylko informacje o stanie finansowym i majątkowym zawarte w bieżącym bilansie. Oczekują oni generowania przez spółki w przyszłości wysokich i wciąż rosnących przepływów pieniężnych. Ważne są dla nich prognozy *cash flow*. Źródłem przepływów pieniężnych są współcześnie w coraz większym stopniu aktywa niematerialne. Na cenę akcji mają duży wpływ dobre marki, innowacje wprowadzane w przedsiębiorstwie, szybkość i jakość obsługi klientów, produktywność oraz zdolność kreowania w przedsiębiorstwie postaw elastycznego partnerstwa.

Budżety nigdy nie były opracowywane w celu zarządzania niematerialnymi aktywami. Ich uwaga jest skierowana na krótkookresowe wielkości finansowe, jak: koszty, marże, przychody, zyski operacyjne. Budżety ignorują zaś kluczowe czynniki wzrostu wartości dla akcjonariuszy, czyli składniki aktywów niematerialnych (Hope, Fraser, 1999).

Skoro tradycyjne budżety operacyjne nie sprzyjają zarządzającym i właścicielom przedsiębiorstw, to należy zastąpić je alternatywnymi i bardziej skutecznymi narzędziami rachunkowości zarządczej. Jak dotychczas, większość przedsiębiorstw stosuje jednak budżetowanie operacyjne. Nieliczne zaś firmy, głównie skandynawskie, zrezygnowały z tego typu narzędzia planowania, kontroli i oceny na rzecz innych metod.

Z przeglądu innych krytycznych wypowiedzi (np.: Schmidt, 1992; Hope, Fraser, 1997; Henderson, 1997; Hansen i in., 2003) też wynika, że budżety mają wiele wad, np.:

- są zbyt czasochłonne (ich formułowanie, korygowanie, sporządzanie sprawozdań z wykonania budżetów zajmuje dużo czasu wielu pracownikom firmy);
- zachęcają do sztywnego planowania i myślenia w kategoriach przyrostów i zmniejszeń, co jest związane z najczęściej stosowaną przyrostową metodą budżetowania;
- nie nadają się do odzwierciedlenia zmian zachodzących w organizacji i procesach przedsiębiorstwa;
- są sztywnym rocznym rytuałem; rzadko podlegają aktualizacji w ciągu roku;
- nie są w stanie sygnalizować szybkich zmian na konkurencyjnym rynku;
- rzadko uwzględniają strategiczne cele działalności przedsiębiorstwa;
- pomijają kluczowe czynniki tworzenia wartości z punktu widzenia akcjonariuszy, gdyż skupiają uwagę na krótkookresowych wielkościach finansowych (koszty, przychody, wyniki); koncentrują się przede wszystkim na redukcji kosztów, a nie tworzeniu wartości;
- prowadzą do pełnego wydawania kwot w budżetach wydatków w myśl utartego poglądu, że niewykorzystanie budżetu prowadzi do ograniczenia wydatków w następnym okresie;
- są iluzoryczne, gdyż bardzo często są już nieaktualne w momencie ich zatwierdzenia; stwarzają tylko złudzenie, że są narzędziami kontroli;
- nie nadają się do motywowania podwładnych, ponieważ, jeśli system motywacyjny uwzględni budżety, prowadzi to do długotrwałych negocjacji, w których przewidywane liczby są ustalane w interesie silniejszych grup interesu w przedsiębiorstwie;
- powodują, że podwładni czują się niedowartościowani.

Jeszcze inne krytyczne oceny dotyczące tradycyjnych budżetów krótkookresowych oraz proponowane usprawnienia w zakresie ich sporządzania i zastosowania przedstawia tabela 7.1.

Tabela 7.1. Krytyka tradycyjnego budżetowania i proponowane zmiany

Negatywne cechy tradycyjnego budżetowania	Propozycje zmiany
<ul style="list-style-type: none"> ● Nadmiernie polega na ekstrapolowaniu trendów z przeszłości 	<ul style="list-style-type: none"> ● Należy ściśle powiązać budżetowanie ze strategią
<ul style="list-style-type: none"> ● Prowadzi do stałych procentowych „cięć” zakładanych, przyszłych wielkości, jeśli pierwsze oszacowania budżetu ujawniają „nieakceptowalne wyniki” 	<ul style="list-style-type: none"> ● Stosować budżetowanie według działań w celu wskazania obszarów obniżki kosztów
<ul style="list-style-type: none"> ● Budżet traktuje indywidualne, funkcjonalne obszary przedsiębiorstwa, jak gdyby były niezależne (tzw. silosy używając analogii rolniczej) 	<ul style="list-style-type: none"> ● Zastosować bezpośrednio podejście „po-przecznie” – funkcjonalne, które ujawnia wewnętrzne zależności przenikające obszary funkcjonalne przedsiębiorstwa
<ul style="list-style-type: none"> ● Budżet zbyt mocno kładzie nacisk na stały horyzont czasu, np. rok. Realizacja rocznych celów dotyczących kosztów jest postrzegana jako kluczowe zadanie do wykonania 	<ul style="list-style-type: none"> ● Trzeba powiązać cykl budżetowy z celami budżetowania. Zdarzenia wykraczające poza bieżący okres należy uznawać jako ważne, gdy ocenia się bieżące działania. Ciągła uwaga ma być skierowana na tworzenie wartości
<ul style="list-style-type: none"> ● Budżet jest zaabsorbowany finansowymi aspektami zdarzeń w okresie, którego dotyczy 	<ul style="list-style-type: none"> ● Należy zrównoważyć finansowe i niefinansowe aspekty zdarzeń (np. jakość i czas)
<ul style="list-style-type: none"> ● Budżety nie są wykorzystywane przed końcem okresu budżetowego do oceny wyników 	<ul style="list-style-type: none"> ● Trzeba informować wszystkich zatrudnionych o potrzebie ciągłej poprawy wyników (np. zwiększenia przychodów, redukcji kosztów) w ciągu okresu budżetowego

Źródło: *Advanced Budgeting Study Grup Report from CAM-I*, „Management Accounting”, 1997, December, cyt. za: Horngren i in. (1999), s. 510 (przekład własny autorki).

Według Hope’a i Frasera (1999; 2003a, b), budżety stanowią bariery skutecznego zarządzania, należy więc z nich zrezygnować. Modyfikacja zasad i procedur budżetowania nie przyniesie oczekiwanych rezultatów. Twierdzą oni, że nie mieli dużych trudności w przekonaniu o tym kierowników przedsiębiorstw objętych badaniem. Rezygnacja z budżetowania skutkuje jednak zmniejszeniem kontroli w przedsiębiorstwie. Należy zatem zastosować zasady i mechanizmy prowadzące do tego, aby kierownicy różnych szczebli zarządzania i podwładni działali w najlepszym interesie przedsiębiorstwa.

Zwolennicy nowego podejścia do zarządzania sądzą, że budżetowanie operacyjne stanowi zarządzanie poprzez liczby, które ostatecznie prowadzi do arbitralnej obniżki kosztów, obniżenia morale pracowników i pogorszenia wyników. Nie może więc być narzędziem zarządzania przy sieciowym modelu organizacji przedsiębiorstwa, który bazuje na zaufaniu kierowników

i podwładnych. Tradycyjne budżetowanie ogranicza elastyczność i możliwość szybkiego reagowania kierowników, prowadzi do powstania i umacniania bariery między wydziałami w przedsiębiorstwie, sprawia, że pracownicy czują się niedowartościowani. Uważa się, że budżetowanie operacyjne jest biurokratyczne, czasochłonne, nastawione na kontrolowanie przedsiębiorstwa przez zarząd, a nie stymulowanie go do rozwoju.

Organizacja sieciowa, bardziej niż inne typy struktur, jest natomiast oparta na płynności i przejrzystości informacji. Niezbędny system kontroli powinien koncentrować się przede wszystkim na ocenie otrzymywanych wyników, a nie na środkach. Głównym celem kontroli powinno być umożliwienie uczestnikom przedsiębiorstwa-sieci integrowania rezultatów współdziałania, aby mogli je zamieniać w cele własnych działań (Strategor, 2001, s. 404).

Jakie zatem metody rachunkowości zarządczej stosuje się lub należy wykorzystywać, zamiast budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwach przechodzących od hierarchicznych form organizacyjnych do sieciowej? Odpowiedzi na to pytanie należy szukać w firmach, które zrezygnowały z tradycyjnego budżetowania i nie tylko nie pogorszyły swoich wyników finansowych, ale odnotowały znaczący rozwój.

7.2. Koncepcja *beyond budgeting* – zarządzanie bez budżetowania operacyjnego

7.2.1. Zasady i metody rachunkowości zarządczej i zarządzania alternatywne do tradycyjnego budżetowania operacyjnego

Jak wykazały badania (Hope, Fraser, 1999), w części przedsiębiorstw, w których nie stosuje się tradycyjnego budżetowania, są wykorzystywane nowe koncepcje zarządzania, np.: zarządzanie oparte na wartości, zarządzanie w warunkach rachunku kosztów działań, zbilansowana karta wyników, zarządzanie procesami. W innych jednostkach bardziej polega się na umiejętnościach ich pracowników, kroczącym prognozowaniu oraz regularnych analizach strategicznych.

Zarządzanie z pominięciem budżetów wykorzystuje dziesięć zasad i sposobów postępowania (Hope, Fraser, 1999; Szychta, 2000d):

1) ustalanie celów; cele przedsiębiorstwa uwzględniają maksymalizację długookresowej wartości i pokonywanie konkurencji, a nie dotrzymywanie budżetów;

2) formułowanie strategii; następuje przekazywanie strategii na szczeble wykonawcze; implementacja strategii jest traktowana jako ciągły, otwarty

proces, a nie jako informacja przekazywana raz na rok według zasady „góra-dół”;

3) rozwój i usprawnienia; zachęca się pracowników do radykalnego, odważnego myślenia i wprowadzania usprawnień do wykonywanej pracy, a nie tylko do myślenia i działania według zasad przyrostowego budżetowania;

4) zarządzanie zasobami; zarządza się zasobami przy założeniu tworzenia wartości przez cały okres „życia” inwestycji, a nie na podstawie krótko-okresowej alokacji zasobów za pomocą rocznego budżetu;

5) koordynacja; jest zapewniona wskutek uwzględniania związków przyczynowo-skutkowych w jednostkach gospodarczych i centrach odpowiedzialności, stanowiących procesy, a nie poprzez stosowanie budżetów dla wydziałów;

6) zarządzanie kosztami; koszty analizuje się w odniesieniu do czynników powodujących je i podejmuje się decyzje na podstawie oceny, czy koszty zwiększają wartość, czy też nie powodują jej wzrostu, a nie tylko na podstawie stwierdzenia, czy mogą wzrosnąć bądź, czy powinny być zmniejszone w porównaniu z ubiegłym rokiem;

7) prognozowanie; stosuje się kroczące prognozowanie dla realizacji strategii i podejmowania decyzji, a nie tylko w celu upewnienia się, czy organizacja znajduje się na dobrej drodze;

8) pomiar i kontrola; wykorzystuje się kilka kluczowych wskaźników w celu monitorowania dokonań w jednostce gospodarczej lub w jej części, zamiast sporządzania licznych szczegółowych raportów z danymi historycznymi;

9) zasady wynagradzania; poziom wynagrodzeń uzależnia się od wyników spółki lub jej wewnętrznej jednostki organizacyjnej, a nie od finansowych celów określanych dla poszczególnych osób;

10) delegowanie uprawnień; następuje przekazywanie uprawnień do podejmowania decyzji na taki szczebel, który pozwoli kierownikom efektywnie zarządzać podporządkowaną im częścią jednostki gospodarczej i szybko reagować na sygnały rynkowe.

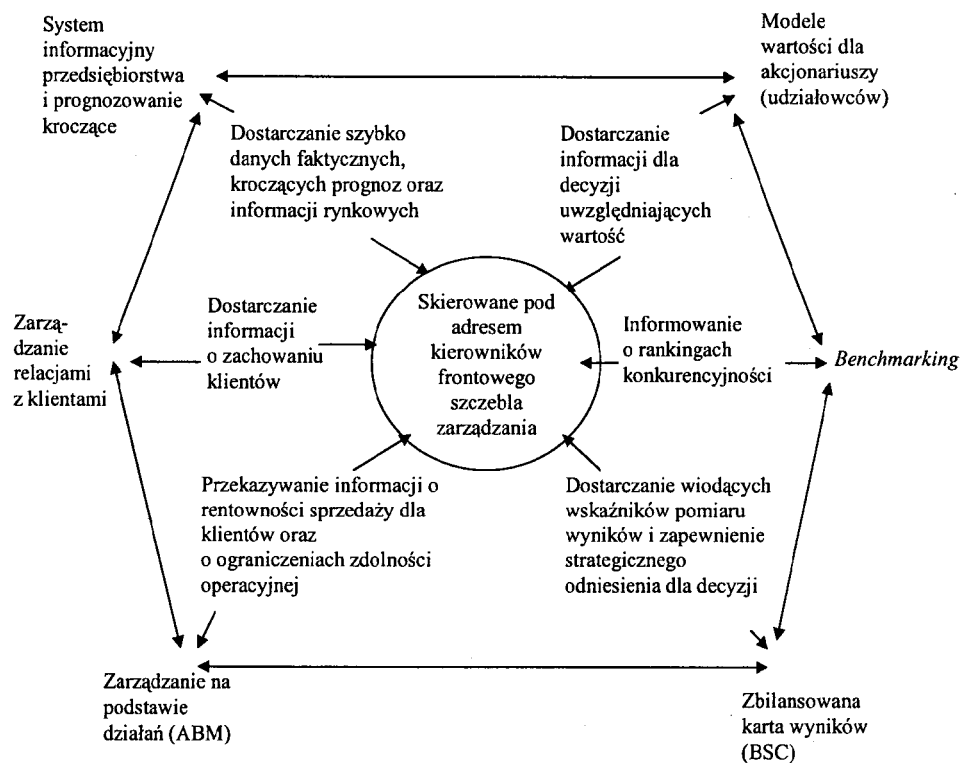
Kierownicy są rozliczani za osiągnięcie postawionych im celów, są oni odpowiedzialni za rezultaty pracy kierowanych przez siebie zespołów, mogą podejmować decyzje dotyczące zysków, wydatków oraz usprawnień, które umożliwiają im osiągnięcie zamierzonych efektów. Zadaniem nowego modelu zarządzania jest wsparcie ciągłego cyklu strategicznych analiz w przedsiębiorstwie, które pokazują tempo zmian w przedsiębiorstwie w porównaniu z tempem zmian w określonym dziale gospodarki lub segmencie rynku. Przeprowadzając analizy, sprawdza się cele, strategie, plany działania, prognozy i raporty dla zarządu. Są one porównywane z wielkościami u konkurentów (*benchmarking*) lub wynikami analogicznego ubiegłego okresu.

Zbudowanie rozwiniętego systemu informacyjnego w przedsiębiorstwie stwarza podstawę do porównań oraz skupienia uwagi kierowników na nowych możliwościach rozwoju firmy.

Ramy koncepcyjne modelu sterowania przedsiębiorstwami w globalnej gospodarce opartej na informacji i wiedzy, opracowane przez zwolenników koncepcji *beyond budgeting*, prezentuje rysunek 7.2.

Model zarządzania przedsiębiorstwem z pominięciem tradycyjnego budżetowania wyraźnie wskazuje na konieczność łącznego zastosowania różnych koncepcji i metod rachunkowości zarządczej. Autorzy koncepcji *beyond budgeting* zaliczają do nich następujące podejścia:

- 1) modele wartości dla akcjonariuszy;
- 2) *benchmarking*;
- 3) zbilansowaną kartę wyników (BSC);
- 4) koncepcję zarządzania na podstawie rachunku kosztów działań (ABM);
- 5) zarządzanie relacjami z klientami;
- 6) system informacyjny przedsiębiorstwa i prognozowanie kroczące.



Rys. 7.2. Narzędzia wspierające kierowników frontowego szczebla zarządzania zamiast budżetowania operacyjnego. Źródło: Hope, Fraser (2003a), s. 178 (przekład własny autorki)

Mimo że wymienione koncepcje i metody były stosowane w licznych przedsiębiorstwach w celu wyeliminowania wad modelu zarządzania poprzez budżety i scentralizowaną kontrolę, to zdaniem Hope'a i Fräsera (2003a, s. 179) – nie udało się im tego osiągnąć. Tradycyjne budżetowanie zmniejsza efektywność nowych metod. Konkretnie przyczyny ograniczające możliwość pełnego wykorzystania potencjału tych metod przedstawiono w tabeli 7.2.

Tabela 7.2. Bariery związane z budżetowaniem, ograniczające efektywność metod wspierających model zarządzania *beyond budgeting*

Metoda	Bariera ograniczająca efektywność metody
Modele wartości dla akcjonariuszy (EVA, MVA)	Budżety umacniają pionowy, hierarchiczny przepływ informacji oraz wspierają cele narzucone przez zarząd przedsiębiorstwa (często niemożliwe do osiągnięcia), bez właściwego uwzględnienia uwarunkowań i problemów konkretnych jednostek organizacyjnych firmy
<i>Benchmarking</i>	Budżety koncentrują się na wewnętrznych porównaniach w jednostce gospodarczej lub w centrum odpowiedzialności
Zbilansowana karta wyników	Budżety stanowią kontrakty, w których cele krótkookresowe dominują nad celami strategicznymi
Metody zarządzania na podstawie rachunku kosztów działań (ABM)	Budżety skupiają uwagę na subpodmiotach przedsiębiorstwa, a nie na procesach i działaniach
Zarządzanie relacjami z klientem	Budżety kładą nacisk na cele dotyczące ilości i wartości sprzedaży
System informacyjny przedsiębiorstwa i system prognozowania kroczącego	Budżety prowadzą do zniekształcenia informacji

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Hope, Fraser (2003a), s. 179 i n.

Modele wartości dla akcjonariuszy (np. EVA, MVA) podporządkowują decyzje kierowników oczekiwaniom i interesom akcjonariuszy. Modele te stanowią alternatywę dla zarządzania opartego na budżetach, ponieważ rozpatrują każdą jednostkę gospodarczą jako zbiór aktywów, produktów i grup klientów. Najważniejszą sprawą jest tu zrozumienie kluczowych czynników wpływających na tworzenie wartości oraz takie ich zorganizowanie w przedsiębiorstwie, aby kierownicy mogli zidentyfikować te czynniki, które mają największy wpływ na wartość przedsiębiorstwa oraz aby mogli przypisać odpowiedzialność za poziom tych czynników określonym pracownikom lub

ich zespołom. Dla zapewnienia efektywności modeli zarządzania wartością warunkiem koniecznym jest zmiana kierunku przepływu informacji w przedsiębiorstwie, tj. z przepływu pionowego (charakterystycznego dla tradycyjnych systemów zarządzania i rachunkowości) na strumień poziomy, możliwy przy procesowym zorganizowaniu przedsiębiorstwa. Na horyzontalnym przepływie strumieni informacji powinien być zatem oparty system informacyjny przedsiębiorstwa.

Zastosowanie koncepcji benchmarkingu pozwala na porównanie własnych celów z celami najlepszych zewnętrznych lub wewnętrznych jednostek oraz na zestawienie osiągniętych rezultatów w formie listy rankingowej, uwzględniającej wyniki konkurentów albo innych wewnętrznych jednostek w przedsiębiorstwie. *Benchmarking* zapewnia zobiektywizowanie oceny wyników przedsiębiorstwa, gdyż porównuje się je z najlepszymi standardami w danej klasie, a nie z wewnętrznie wynegocjowanymi celami, wyrażonymi w formie budżetu. Metoda ta motywuje kierowników danej jednostki do działania zgodnie z koncepcją ciągłego usprawniania w celu zmniejszenia negatywnych odchyień między wynikami własnej jednostki a wielkościami stanowiącymi wzorzec do porównania.

Zbilansowana karta wyników stanowi ustrukturyzowaną metodę umożliwiającą wdrażanie strategii jednostki gospodarczej. Zawiera ona uporządkowany zestaw finansowych i niefinansowych wskaźników, które informują kierowników, czy i w jakim stopniu zostały osiągnięte strategiczne cele jednostki. BSC umożliwia zbudowanie „jednostki gospodarczej skoncentrowanej na strategii” (Kaplan, Norton, 2001a), z czym wiąże się konieczność zaangażowania w proces realizacji i monitorowania strategii o wiele większej liczby zatrudnionych w przedsiębiorstwie. Jest to zapewnione wtedy, gdy karty wyników są skonstruowane dla każdego poziomu operacyjnego w przedsiębiorstwie, określając dla pracowników tego poziomu cele, wielkości wskaźników oraz wymagane zadania (działania), konieczne dla osiągnięcia celów w danym okresie.

Metoda ABM umożliwia poznanie faktycznych przyczyn powstawania kosztów w przedsiębiorstwie oraz lepsze zrozumienie, jaki wkład do wyniku finansowego netto mają określone rodzaje produktów, grupy klientów, kanały sprzedaży oraz poszczególne procesy realizowane w przedsiębiorstwie. Dane dostarczane przez rachunek kosztów działań oraz metody zarządzania, oparte na działaniach (ABM), ułatwiają menedżerom poznanie, które działania i w jakim stopniu „dodają wartość” do produktów i dla klientów. Koszty działań mogą być obiektem porównania zgodnie z metodą benchmarkingu w modelu zarządzania *beyond budgeting*, a dane o działaniach (rozmiary, koszty, stawki kosztów działań) mogą stanowić cele i wskaźniki ujmowane w zbilansowanej karcie wyników.

Z kolei metody zarządzania z klientami skupiają działania kierowników na zaspokajaniu potrzeb klientów. Prowadzą one do wskazania, jakie dzia-

łania należy wykonywać dla usatysfakcjonowania klientów, budowania ich lojalności wobec przedsiębiorstwa-sprzedawcy oraz zapewnienia, aby sprzedaż określonym klientom lub ich grupom była rentowna. Dla osiągnięcia tych celów kierownicy muszą zrezygnować z koncentrowania uwagi jedynie na procesach wewnętrznych i dążeniu do realizacji zadań wyrażonych w kategoriach wielkości produkcji, wartości sprzedaży i marży zysku. Budowa trwałych relacji z klientami wymaga nadania szerszych uprawnień decyzyjnych pracownikom bezpośrednio obsługujących klientów.

Ostatnie z narzędzi modelu zarządzania z pominięciem budżetów, tj. system informacyjny przedsiębiorstwa wraz z prognozowaniem krocącym, daje możliwość połączenia oddzielnych funkcji przedsiębiorstwa oraz ułatwia menedżerom poprawę przewidywania przyszłych stanów i wyników na skutek szybszego dostarczania danych faktycznych, zintegrowanych prognoz i informacji rynkowych. Zasadą funkcjonowania systemu informacyjnego powinno być zapewnienie dostępu do odpowiedniej informacji w wymaganym czasie każdemu pracownikowi, który jej potrzebuje.

Mimo rezygnacji z tradycyjnego budżetowania operacyjnego, model zarządzania *beyond budgeting* uznaje zastosowanie prognozowania krocącego za bardzo ważny warunek procesu dostosowywania się jednostki gospodarczej do zmieniającego się otoczenia.

Zastosowanie modelu zarządzania zrywającego z krótkookresowym budżetowaniem powoduje, że informacje i wiedza przestają być izolowane w przedsiębiorstwie w granicach poszczególnych wydziałów i innych ośrodków odpowiedzialności, jak to działo się przy zarządzaniu opartym na budżetach. System informacyjny przedsiębiorstwa ma teraz charakter zintegrowany. Informacje tworzone dzięki implementacji jednej z metod nowego modelu zarządzania mogą być skutecznie wykorzystane do realizacji innej metody. Na przykład, modele wartości dla akcjonariuszy (EVA, MVA) mogą stosować dane dostarczane przez metody składające się na ABM w celu oceny wartości określonych rodzajów produktów, kanałów sprzedaży i całej jednostki gospodarczej. Dane z rachunku kosztów działań pomagają kierownikom zidentyfikować i wyeliminować procesy, które nie przyczyniają się do tworzenia wartości dla klientów. Informacje uzyskiwane dzięki metodom ABM pomagają zarządzać relacjami z klientami.

Z kolei wzorce ustalane zgodnie z koncepcją benchmarkingu znajdują zastosowanie dla formułowania średniookresowych celów w perspektywach zbilansowanej karty wyników (BSC). Kluczową rolę w efektywnym zastosowaniu BSC odgrywają też system informacyjny przedsiębiorstwa i prognozowanie krocące. Systemy te zapewniają dopływ do zbilansowanych kart w przedsiębiorstwie (sporządzanych dla jego różnych poziomów

organizacyjnych) danych faktycznych i prognozowanych wskaźników, umożliwiając stałe sprzężenie zwrotne do pracowników linii frontowej, którzy mają uprawnienia do podejmowania na tej podstawie odpowiednich działań (zob. szerzej Hope, Fraser, 2003a, s. 192–194).

Z przedstawionego w zarysie modelu *beyond budgeting* wynika, że kluczowym warunkiem jego efektywnego zastosowania jest zintegrowanie metod objętych tym modelem w jeden spójny system oraz wykorzystanie informacji uzyskiwanych w wyniku zastosowania jednej z metod dla potrzeb innej lub innych. Zadaniem tych metod jest wsparcie bardziej partycypacyjnych procesów zarządzania i ułatwianie decentralizacji w przedsiębiorstwach w nowej gospodarce.

7.2.2. Reguły zarządzania bez budżetowania operacyjnego na różnych szczeblach organizacyjnych

Nie ma modelu zarządzania, który byłby właściwy dla każdej jednostki gospodarczej lub w pewnych okolicznościach odpowiedni dla różnych części tego samego rodzaju działalności. Filozofia i model zarządzania przedsiębiorstwem zależą w dużym stopniu od wielkości przedsiębiorstwa, złożoności produktu i siły konkurencji.

Przy tworzeniu udanej architektury modelu zarządzania najważniejszymi czynnikami, które należy równocześnie uwzględnić są: stworzenie swobody do działania i rozwijanie możliwości strategicznych. Kierownicy powinni być w stanie ocenić strategiczne warianty działania i podjąć taktyczne decyzje, właściwe dla kierowanej przez siebie części jednostki gospodarczej oraz zapewnić, aby ich decyzje były spójne z celami całej jednostki. Takie postępowanie jest cechą tzw. elastycznych organizacji gospodarczych. Nowe mechanizmy sterowania działają w jednostce gospodarczej w nieco inny sposób na różnych szczeblach organizacyjnych, np. dyrektora zarządzającego organizacją gospodarczą (CEO), kierownika jednostki i kierownika centrum kosztów (Hope, Fraser, 1999).

Menedżer zarządzający organizacją gospodarczą, składającą się z grupy jednostek biznesowych, formułuje wizję grupy, określa, jakie rodzaje działalności i rynki zbytu należy rozwijać oraz ustala cele działania, które umożliwią osiągnięcie ponadprzeciętnego zwrotu kapitału dla akcjonariuszy w długim okresie.

Cele te mogą stanowić kombinację takich zamierzeń, jak: wzrost zysku, usprawnienie procesów, poprawa relacji zysku do przepływów pieniężnych, zwiększenie zwrotu na kapitale. Jeśli celem jest tworzenie wartości dla akcjonariuszy, to strategia grupy koncentruje się na osiągnięciu zysku ekono-

micznego, czyli – ogólnie mówiąc – operacyjnego zysku netto pomniejszonego o koszty pozyskania kapitału własnego i kapitału obcego, mierzonego wskaźnikiem EVA. Sformułowanie celów rozpoczyna cykl analizy zarządzania. Przyjęte cele są wyrazem strategii grupy i determinują procesy planowania operacyjnego. Następnym etapem jest otrzymywanie i analizowanie przez CEO miesięcznych raportów z poszczególnych jednostek (np. zakładów) informujących o stopniu wykonania celów oraz o podjętych działaniach, które umożliwiły ich realizację.

Mimo niestosowania budżetów, menedżerowie CEO nie są pozbawieni informacji kontrolnych. Otrzymują oni potrzebne dane z systemu rachunkowości o realizowanych projektach i procesach, analizują kluczowe wskaźniki dokonań w porównaniu z wielkościami przewidywanymi i podejmują decyzje korygujące, gdy jest to konieczne. Nowe mechanizmy sterowania nie potrzebują systemów kontroli, nakazujących działania zgodnie ze ścisłymi zasadami. Bardziej przydatne są efektywne kontrole, które wymagają posiadania wiedzy na temat tego, co się dzieje oraz ingerowania, gdy jest to absolutnie konieczne. Stosowanie tego typu kontroli zakłada szybkie przekazywanie informacji przez kierowników najniższego szczebla zarządzania bezpośrednio do zarządu, często z pominięciem szczebla pośredniego.

Kierownik danej jednostki działającej w ramach organizacji gospodarczej (grupy jednostek) stosuje nieco inne mechanizmy sterowania. Ma on ustalony zakres odpowiedzialności i jest zobowiązany do rozliczania się ze stopnia realizacji celów uzgodnionych z zarządem organizacji. Na tym szczeblu stosuje się planowanie jako ciągły proces, w którym ocenia się strategiczne warianty i wybiera do realizacji te, które dostarczają największej wartości w długim okresie. Stosowane na tym szczeblu prognozowanie kroczące dostarcza finansowych i niefinansowych informacji jako podstawy do podejmowania decyzji.

W nowym modelu w ramach prognozowania ustala się wskaźniki obrazujące tworzenie i wzrost wartości danej jednostki. Wskaźniki te podlegają następnie monitorowaniu i ocenie. Na przykład, ocenia się, które rodzaje produktów, którzy klienci i jakie procesy tworzą wartość, a które jej nie przysparzają. Na tym szczeblu również stosuje się *benchmarking*, polegający na porównaniu kluczowych wskaźników ze wskaźnikami konkurenta zewnętrznego lub innej wewnętrznej jednostki w organizacji gospodarczej. Kierownicy jednostek w organizacji gospodarczej są oceniani nie za poszczególne pozycje kosztów, lecz za ogólne wyniki.

Kierownicy zarządzający centrami kosztów również muszą dopasowywać cele swojej działalności do strategii organizacji gospodarczej. Z reguły klientami ich wyrobów i usług są wewnętrzni odbiorcy – inne centra produkcyjne, usługowe lub administracyjne. W celu prawidłowego sterowania działalnością

centrów kosztów, głównie w zakresie działalności pomocniczej, ważne jest stworzenie warunków rynkowych wewnątrz organizacji gospodarczej. Podmioty pomocnicze negocjują kontrakty usługowe z jednostkami operacyjnymi i rozliczają się z nimi za pomocą cen wewnętrznych, których punktem odniesienia są zewnętrzne ceny stosowane przez konkurentów. Przy ocenie wyników zarządzania centrami kosztów uwzględnia się trendy czasowe i średnie wielkości danych podlegających analizie (np. średni poziom wewnętrznej ceny usługi). W celu zarządzania kosztami w centrach kosztów jest użyteczne stosowanie rachunku kosztów działań.

Zastąpieniu budżetowania innymi metodami sterowania muszą towarzyszyć zmiany w strukturze i stylu zarządzania. Ważnymi sprawami są w tym względzie decentralizacja i system motywacyjny.

Koniecznym wymogiem nowego modelu zarządzania jest silna decentralizacja, przy czym chodzi nie tylko o przekazanie uprawnień i odpowiedzialności na najniższy szczebel zarządzania w przedsiębiorstwie, ale też o przesunięcie strategicznego myślenia, ustalania celów i rozliczania się z wyników na niższe poziomy. Ważne jest wzbudzenie poczucia wśród kierowników pierwszej linii, iż kierują oni swoim własnym biznesem. Nie jest to jednak łatwe zadanie. Jego skuteczna realizacja wymaga wielu szkoleń kierowników, zapewnienia im konsultacji ze specjalistami, rozbudowania sieci informatycznych i wprowadzania nowych programów komputerowych.

Kluczową rolę odgrywa w nowym modelu zarządzania system motywacyjny. W wielu firmach odnoszących sukcesy przechodzi się do wypłacania wynagrodzeń uzależnionych w pewnej części od wyników całego zespołu, jednostki wewnętrznej lub całej spółki. Właściwe szczegółowe zasady takiego systemu motywacyjnego powinny skłaniać do wewnętrznej konkurencji między poszczególnymi zespołami i jednostkami.

Rezygnacja z tradycyjnego budżetowania pociąga za sobą również koszty, np. związane ze zwiększoną liczbą szkoleń kierowników i podwładnych, tworzeniem nowej organizacji i kultury pracy w przedsiębiorstwie. Nieumiejętne wdrażanie nowych zasad i narzędzi zarządzania może natomiast – zamiast korzyści – przynieść przedsiębiorstwu straty. Z tego powodu wprowadzanie nowych mechanizmów sterowania wymaga ze strony zarządu dużej rozważy, przezorności i odpowiedniego przygotowania.

Potwierdzenia, że możliwe jest zarządzanie bez budżetowania krótkookresowego, prowadzące do sukcesów finansowych, dostarczają firmy, w których nastąpiły radykalne zmiany organizacji i stylu zarządzania. Zarys zasad zarządzania w dwóch z nich, tj. w Svenska Handelsbanken i Volvo Cars jest przedstawiony w następnym punkcie niniejszego rozdziału.

7.2.3. Korzyści zarządzania według koncepcji *beyond budgeting* oraz jej realizacja na przykładzie Svenska Handelsbanken i Volvo Cars

Korzyścią rezygnacji z tradycyjnego budżetowania krótkookresowego jest duża oszczędność czasu pracy kierowników i podwładnych włączonych wcześniej w tworzenie, korygowanie i monitorowanie budżetów, zauważana w pierwszym roku po zaniechaniu budżetowania. Ważniejsze powinny jednak być długookresowe korzyści związane z bardziej radykalnym myśleniem, większą odpowiedzialnością kierowników najniższych szczebli zarządzania oraz szybszym podejmowaniem decyzji w przedsiębiorstwie.

Svenska Handelsbanken jest od końca lat siedemdziesiątych XX w. najbardziej pomyślnie rozwijającym się bankiem skandynawskim. W 1997 r. bank osiągnął zysk przed opodatkowaniem w kwocie 1,2 mld \$, a stopę zwrotu kapitału własnego 20%. Udział w rynku szwedzkim tego banku wynosi 15%; ma on trzech dużych krajowych konkurentów i zмага się z konkurencją zagraniczną (Hope, Fraser, 1999). Bardzo dobra sytuacja finansowa Handelsbanken jest konsekwencją wprowadzenia w nim przez doktora Jana Wallandera na początku lat siedemdziesiątych wizjonerskiego modelu zarządzania. Przewodnią ideą tego modelu jest stwierdzenie, że tylko ciągła przewaga konkurencyjna przedsiębiorstwa działającego w silnie zmieniającym się otoczeniu gospodarczym sprzyja jego pracownikom, zwłaszcza ich kreatywności, dociekliwości i wyrażaniu swoich opinii. Przewaga ta została osiągnięta przez bank dzięki rezygnacji z tradycyjnego sterowania poprzez krótkookresowe budżety i wprowadzeniu mechanizmów zarządzania opartych na decentralizacji (Hope, Fraser, 2003a, s. 132).

Handelsbanken ma około 520 oddziałów, którymi zarządza dziesięciu regionalnych menedżerów. Menedżer regionalny nie ma czasu na mikrozarządzanie, decyduje on o tym, czy otworzyć, zamknąć oddział, rozszerzyć czy ograniczyć jego działalność.

Zarządzanie poszczególnymi oddziałami jest silnie zdecentralizowane. Mają one pełną odpowiedzialność za obsługę każdego klienta na ich obszarze działalności. Kierownicy oddziałów decydują o tym, które produkty promować, jak je sprzedawać, ile osób zatrudnić i jaką dysponować powierzchnią budynków. Każdy oddział sporządza i rozlicza się na podstawie własnego bilansu oraz rachunku zysków i strat. Oddziały nie są kanałami dystrybucji centrali, lecz działają jako samodzielne banki. W Handelsbanken wierzy się z pasją, że stosowany tu zaawansowany model zarządzania jest podstawowym źródłem sukcesów banku.

W korporacji Volvo Cars zdecydowano się, po okresie strat w latach 1990–1992 i osiągnięciu niskiego zysku w 1993 r., na dokonanie wielu istotnych zmian, m. in. zastosowano zupełnie inne podejście do zarządzania.

Od 1994 r. spółka AB Volvo nie wymaga od jednostek operacyjnych sporządzania budżetów, gdyż – jak stwierdził prezes ds. finansów tej firmy, Ole Johannesson – „systemy budżetowania i długookresowego planowania nie są już efektywne, gdy otoczenie ekonomiczne zmienia się coraz szybciej. Dzisiaj potrzebujemy procesu, który umożliwi nam reagowanie nie tylko natychmiast, ale z wyprzedzeniem. [...] Zorientowaliśmy się, jakich zmian kulturowych potrzebujemy. Chcieliśmy coraz mniej wydawania poleceń, kontrolowania, administrowania, funkcjonalnych powiązań i zhierarchizowanego myślenia, a coraz więcej kreatywnych możliwości, komunikowania, rozwoju, budowania pewności, powiązań sieciowych i myślenia w kategoriach procesów” (Hope, Fraser, 1999).

W firmie Volvo Cars ustalono, że poprzednio stosowane czynności tradycyjnego planowania, budżetowania i kontroli absorbowały około 20% czasu kierowników. W wyniku zaniechania tych czynności i wprowadzenia nowych metod zarządzania zmniejszono koszty, a kierownicy mają więcej czasu na formułowanie i wdrażanie strategii, planowanie działań i pokonywanie konkurencji. Strategia i prognozy są weryfikowane i aktualizowane kilka razy w roku. W każdym miesiącu sporządza się prognozę na następne trzy miesiące, w każdym kwartale jest aktualizowana krocząca prognoza na dwa lata, a co roku ustala się zweryfikowane plany strategiczne cztero- i dziesięcioletnie. Planowanie stosowane w firmie dotyczy przewidywania przyszłych działań w celu wykonywania założonych wskaźników dokonań, a nie stanowi przewidywania liczb w budżetach. Co miesiąc sporządzane są raporty dla rady nadzorczej, obejmujące informacje finansowe (miesięczne, narastające od początku bieżącego roku, narastające dla analogicznego okresu ubiegłego roku, prognozy dla pozostałej części roku, zweryfikowane prognozy dla całego roku) oraz wiele kluczowych wskaźników dokonań, np. udział w rynku, liczba otrzymanych zleceń, koszty produktów, wskaźnik rentowności sprzedaży, ustalony dla dealerów, koszty gwarancji, całkowite koszty własne. Jeśli jest tylko możliwe, podstawowe wskaźniki są porównywalne ze wskaźnikami konkurentów.

Nowy system zarządzania zwiększył odpowiedzialność pracowników Volvo Cars i wyeliminował atmosferę obwiniania się. Kierownicy są świadomi, iż na zebrania nie można przychodzić z problemami, lecz propozycjami ich rozwiązania. Specjaliści ds. rachunkowości zarządczej spędzają teraz więcej czasu na przygotowaniu danych, a za swoje główne zadanie uważają analizę i interpretację informacji, aby kierownicy mogli podejmować odpowiednie działania.

W ciągu kilku ostatnich lat spółka Volvo Cars stała się firmą koncentrującą się na działaniach, w której odpowiednie decyzje podejmowane są na właściwych szczeblach zarządzania w celu sprostania szybko zmieniającym się warunkom rynkowym.

Na liście przedsiębiorstw, które zrezygnowały ze szczegółowego budżetowania rocznego, znajdują się oprócz jednostek zlokalizowanych w Europie Północnej, także przedsiębiorstwa działające w innych krajach, w różnych branżach i uwarunkowaniach kulturowych. Są wśród nich m. in. dwa banki, przedsiębiorstwo petrochemiczne, telekomunikacyjne, browar, sprzedawca mebli, producenci: samochodów ciężarowych, komputerów, artykułów spożywczych i chemicznych. Wśród tych przedsiębiorstw są zarówno jednostki średnie, zatrudniające około 250 osób, jak i bardzo duże, np. globalne przedsiębiorstwo chemiczne, wytwarzające tysiące rodzajów produktów (Hope, Fraser, 2003b, s. 20 i rozdz. 3 i 5).

Osiągane przez nie wyniki finansowe są potwierdzeniem tezy, że jest możliwe efektywne zarządzanie bez stosowania rocznych budżetów, zawierających ogromną ilość szczegółowych, przewidywanych wielkości.

7.3. Budżetowanie w warunkach rachunku kosztów działań (*Activity-Based Budgeting*)

7.3.1. Istota i zasady budżetowania *Activity-Based Budgeting* (ABB)

Jak wynika z przedstawionych rozważań, tradycyjne budżetowanie operacyjne traci powoli swoją pełną użyteczność. Jego przydatność osiąga szczyt wtedy, gdy istotą działalności kierownictwa jednostki gospodarczej jest administrowanie zasobami rzeczowymi. W przypadku tradycyjnego planowania i budżetowania rocznego uwaga budżetujących jest skupiona głównie na zasobach, a nie na działaniach, które są najważniejsze dla tworzenia wartości. Z tego powodu niektórzy eksperci rachunkowości zarządczej (np.: Morrow, Connolly, 1991; Kaplan, Cooper, 1998; Brimson, Antos, 1999; Piosik, 2002) widzą alternatywę dla tradycyjnego budżetowania w budżetowaniu w przekroju działań (*Activity-Based Budgeting* – ABB). ABB stanowi jedną z metod rachunkowości zarządczej, uwarunkowanej działaniami.

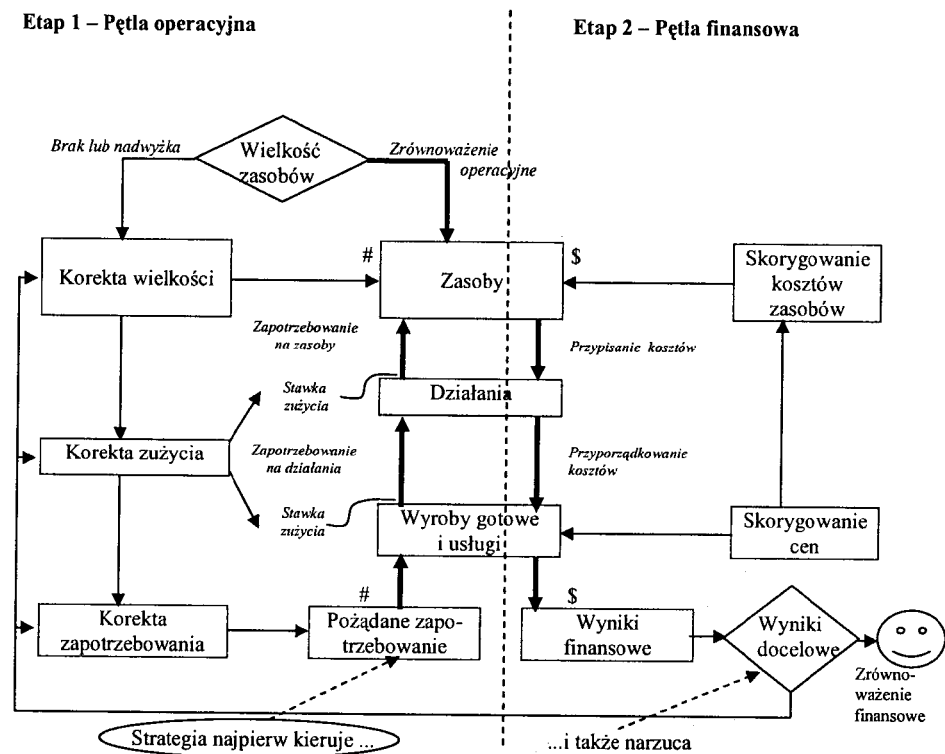
Zwolennicy koncepcji budżetowania ABB skupieni wokół grupy CAM-I uważają, że tradycyjne budżety sporządzane w praktyce nie są powiązane z operacjami wykonywanymi w przedsiębiorstwach, a głównym celem rocznych budżetów dla całego przedsiębiorstwa i jego centrów odpowiedzialności powinno być liczbowe wyrażenie planów działalności operacyjnej, a nie ocena wyników kierowników centrów i ich podwładnych.

Tradycyjne budżetowanie, zorientowane finansowo i służące potrzebom menedżerów wyższych szczebli zarządzania w przedsiębiorstwie, nie jest

właściwie powiązane z leżącym u jego podstaw modelem operacyjnym jednostki gospodarczej (Hansen i in., 2003, s. 98). Model ten uwzględnia strukturę procesów (działań), a nie strukturę wydziałów i innych ośrodków odpowiedzialności, wyróżnianych na podstawie tradycyjnych kryteriów (por. Jaruga i in., 2001, s. 187–189).

Budżetowanie typu ABB polega na sporządzaniu i zastosowaniu w procesie zarządzania budżetów dla działań wykonywanych w jednostce. Budżetowanie kosztów i wyników, według struktury działań, jest jedną z metod rachunkowości zarządczej, stosowaną w przypadku prowadzenia rachunku kosztów działań.

Cechą charakterystyczną budżetowania ABB jest sporządzanie możliwego do realizacji w przedsiębiorstwie budżetu operacyjnego przed opracowaniem budżetu finansowego. Procedurę budżetowania ABB, zgodną z koncepcją amerykańskiej grupy badawczej CAM-I, zobrazowano na rysunku 7.3.



Rys. 7.3. Procedura budżetowania ABB. Źródło: *Cost Management Systems*, Consortium for Advanced Manufacturing – International, Activity-Based Planning and Budgeting Group, w: Hansen i in. (2003), s. 100 (przekład własny autorki)

Budżetowanie ABB charakteryzuje się silnym powiązaniem ze strategią przedsiębiorstwa, rozpatrywaniem działań w kontekście łańcucha wartości oraz określaniem planowanych kosztów działań na podstawie przewidywanej wielkości działań i zużywanych przez nie zasobów.

Niektóre ogólne zasady i czynności stosowane w budżetowaniu typu ABB są takie same jak w budżetowaniu tradycyjnym, np.: ustalanie celów i założeń do sporządzenia budżetów kosztów działań na podstawie planów strategicznych, komunikowanie budżetów oraz ich konsolidacja w budżet globalny dla całej firmy, koordynacja procesu budżetowania, ustalanie i analiza odchyleń.

Metoda ABB ma jednak sobie właściwe cechy odróżniające ją od budżetowania konwencjonalnego. Tradycyjne budżety powstają w procesie iteracyjnym jako efekt negocjacji między kierownikami centrów odpowiedzialności i zarządem przedsiębiorstwa. W rezultacie budżety buduje się metodą przyrostową poprzez dodanie lub odjęcie od faktycznych danych ubiegłego okresu lub kwot budżetu tego okresu kilkuprocentowych zmian w zależności od wyników owych negocjacji. „Budżetowanie przy uwzględnieniu działań daje możliwość do dyskusji opartych bardziej na faktach, a mniej na sile, wpływach i zdolnościach negocjacyjnych. Gdyby koncepcja budżetowania »od zera« nie była zdyskredytowana przez słabą teorię i zastosowanie w okresie administracji prezydenta Cartera, można byłoby nazwać metodę ABB budżetowaniem od zera” (Kaplan, Cooper, 1998, s. 302).

Procedura budżetowania opartego na działaniach, nazwana modelem ścisłej pętli, obejmuje dwa etapy: operacyjny i finansowy. W etapie pierwszym ustala się przewidywane ilości zapotrzebowania na produkty, rodzaje i rozmiary działań oraz zasoby gospodarcze, potrzebne do wykonania działań, niezbędnych do wytworzenia produktów (rysunek 7.3).

Budżetowanie na podstawie działań jest procesem odwrotnym w stosunku do kalkulacji w rachunku kosztów działań. Jak wiadomo, w rachunku ABC przyporządkowuje się i ustala koszty zużywanych zasobów przez poszczególne działania, następnie rozlicza koszty działań przy użyciu kluczy rozliczeniowych, jednocześnie mierzących fizyczne rozmiary działań, do obiektów kosztów, takich jak: wyroby, usługi i klienci. Przepływ informacji w budżetowaniu typu ABB rozpoczyna się od określenia przewidywanego zapotrzebowania na wielkość i rodzaje produktów. Wielkości te są podstawą ustalenia zapotrzebowania na rodzaje i rozmiary określonych procesów, a to z kolei determinuje zapotrzebowanie na rodzaje i ilość zasobów gospodarczych.

Jak objaśniają Kaplan i Cooper (1998, s. 303–310), budżetowanie uwzględniające strukturę działań w przedsiębiorstwie obejmuje następujące czynności:

- 1) oszacowanie przewidywanych rozmiarów sprzedaży i produkcji w następnym okresie dla poszczególnych produktów i klientów;

2) określenie przewidywanego zapotrzebowania na poszczególne działania w celu wytworzenia planowanej ilości wyrobów (usług); zapotrzebowanie to wyraża się przy użyciu odpowiednich czynników wpływających na koszty działań, stanowiących ilościową miarę wielkości działań (*cost drivers*);

3) obliczenie zapotrzebowania na zasoby w celu wykonania przewidywanych ilości poszczególnych działań;

4) ustalenie ogólnej ilości zasobów, które należy zapewnić w przyszłym okresie;

5) ustalenie faktycznej zdolności operacyjnej działania, wynikającej ze zdolności zasobu, który jako pierwszy ogranicza możliwości firmy do wykonania działania; podczas budżetowania metodą ABB określa się dwie formy zdolności (mocy przerobowej): na poziomie działania i zasobu.

Po ustaleniu rodzaju i wielkości potrzebnych zasobów w okresie objętym budżetem, na pierwszym etapie budżetowania ABB należy jeszcze zapewnić równowagę między niezbędnymi zasobami gospodarczymi a zasobami dostępnymi w danym okresie (potencjałem operacyjnym zasobów). Jeśli początkowy plan nie zapewnia tej równowagi, osoby włączone w proces budżetowania mogą skorygować wielkość zapotrzebowania, potencjał operacyjny zasobów, stawkę zużycia zasobów lub stawkę wykorzystania działania⁸. W przeciwieństwie do tego rozwiązania, w przedsiębiorstwach stosujących tradycyjne budżetowanie budżet można zrównoważyć na skutek zmiany ilości zapotrzebowania na zasoby lub ilości dostępnych zasobów (Kaplan, Copper, 2000, s. 370–374; Hansen i in., 2003, s. 99).

Na drugim etapie budżetowania, opartego na działaniach, jest sporządzany plan finansowy na podstawie danych budżetu w wymiarze operacyjnym. Na tym etapie osiąga się równowagę finansową, jeżeli plan finansowy zapewni osiągnięcie z góry założonych celów finansowych. Gdy tylko w budżecie operacyjnym zostanie ustalone zapotrzebowanie na określone rodzaje i ilości działań oraz zasobów, oblicza się ich koszty, a następnie rozlicza je na wytwarzane rodzaje wyrobów i usług. Przewidywane rezultaty finansowe mogą być wyrażone ogółem lub w podziale na zasoby, procesy i działania, produkty oraz inne obiekty odniesienia (Hansen i in., 2003, s. 99).

Jeżeli początkowy plan finansowy nie jest zrównoważony, tzn. nie pozwala na osiągnięcie założonych celów finansowych, wynikających ze strategii i planów długookresowych, metoda ABB pozwala skorygować w przedsiębiorstwie następujące elementy, aby było możliwe zrealizowanie tych celów:

⁸ Stawka zużycia działania jest ilością każdego działania, potrzebną do wytworzenia jednej jednostki produktu, a stawka zużycia zasobu jest ilością każdego zasobu potrzebnego do wykonania jednego określonego działania.

- stawki zużycia zasobów i stawki wykorzystania działań;
- zdolności operacyjne zasobów;
- koszty zasobów;
- wielkość zapotrzebowania na produkty;
- cenę produktów.

Budżetowanie uwzględniające strukturę działań jest szczególnie przydatne do przewidywania ilości i kosztów zasobów zużywanych przez powtarzalne działania. Daje ono kierownikom większą kontrolę nad strukturą kosztów, zwłaszcza nad kosztami, które tradycyjnie uznaje się za koszty stałe względem wielkości produkcji. Podczas szczegółowego określania zapotrzebowania na działania i zasoby metodą ABB dochodzi się do rozpoznania faktycznego wzorca zmienności kosztów, który zależy od typu działań i rodzaju zużywanych zasobów. Zasoby dzielą się na zużywane zmiennie, stale zaangażowane i stopniowo zaangażowane.

Propagatorzy budżetowania opartego na działaniach, Brimson i Antos (1999, s. 10), przekonują, że ta metoda budżetowania koncentruje uwagę sporządzających i realizujących budżety na zrozumieniu roli działań i relacji występujących między nimi w osiągnięciu strategicznych celów przedsiębiorstwa. Autorzy ci opowiadają się za zastosowaniem wraz z budżetowaniem ABB rachunku kosztów atrybutów według koncepcji M. Bromwicha (1990). Wyszczególnienie i opis atrybutów produktów, które jednostka planuje wytwarzać, umożliwi zidentyfikowanie procesów powodowanych przez określone atrybuty (cechy, wymagania lub uwarunkowania) produktów.

W wyniku połączenia budżetowania opartego na działaniach z rachunkiem kosztów atrybutów można sporządzić budżety, które są nastawione na tworzenie wartości przez jednostkę gospodarczą, a nie tylko na redukcję kosztów przez jej ośrodki odpowiedzialności. Budżety typu ABB umożliwiają transformację strategii jednostki w procesy konieczne do jej realizacji. Rachunek kosztów atrybutów prowadzi zaś do koncentrowania uwagi uczestniczących w budżetowaniu na działaniach i planowanym obciążeniu pracą w jednostce, a nie tylko na zużyciu jej zasobów (Brimson, Antos, 1999, s. 10). Z tego powodu budżety oparte na działaniach bardziej skłaniają kierowników i ich podwładnych do realizacji czynności i działań niż budżety oparte na zasobach. Tabele 7.3 i 7.4 przedstawiają przykładową strukturę tradycyjnego budżetu kosztów i budżetu kosztów typu ABB.

W klasycznym budżecie dla centrum kosztów są wykazywane koszty zasobów, których zużycie jest przewidywane w przyszłym okresie. Są one ujmowane jako koszty proste według rodzaju oraz koszty złożone (tj. koszty z tytułu zużycia świadczeń wewnętrznych w przedsiębiorstwie). Taka struktura budżetu kosztów nasuwa pytanie, jak menedżerowie, patrząc na koszty zasobów w budżecie, mogą podejmować inteligentne decyzje? Wydaje się to sprawą trudną.

Tabela 7.3. Przykładowa struktura tradycyjnego budżetu centrum kosztów

Budżet kosztów Działu Montażu na styczeń 200X r.

Lp.	Symbol (kod) kosztu	Pozycje kosztów	Kwota w zł
1		A. Koszty proste wg rodzaju, np.:	
2	401-7	Materiały techniczne	5 000
3	401-8	Materiały biurowe	1 000
4	401-9	Zużycie energii	30 000
5	402-1	Usługi remontowe i naprawy	4 200
6	402-3	Usługi transportowe	800
7	402-8	Pozostałe usługi obce	1 500
8	403-1	Wynagrodzenia	40 000
9	404-1	Ubezpieczenia społeczne	7 300
10	404-2	Pozostałe świadczenia na rzecz pracowników	2 500
11	405-0	Podatki i opłaty	400
12	406-0	Amortyzacja	4 000
13	407-1	Koszty podróży służbowych	200
14	407-9	Pozostałe koszty według rodzaju	1 100
15		Razem koszty wg rodzaju	98 000
16		B. Rozliczone koszty złożone (np.):	
17	641-1	Remonty rozliczane w czasie	250
18	530-1	Koszty Wydziału Mechanicznego	4 800
19	530-2	Koszty Wydziału Transportu	0
20	530-3	Narzędziownia	1 200
21	520-9	Rozliczone koszty podmiotów wspólnych	1 750
22		Razem rozliczone koszty złożone	8 000
23		Razem koszty proste i złożone	106 000
24		Podstawa rozliczenia kosztów – liczba mh	400 mh
25		Stawka/wskaźnik narzutu kosztów ogółem ośrodka kosztów	265 zł/mh

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 7.4. Przykładowa budowa budżetu opartego na działaniach

Budżet kosztów Procesu Montażu na styczeń 200X r.

Lp.	Symbol działania	Rodzaj działania	Miara wielkości działania	Planowana wielkość działania	Stawka kosztów działania w zł	Kwota kosztów w zł
1.	M01	Dostarczanie materiałów i półfabrykatów na stanowiska pracy	liczba zleceń produkcyjnych	120 zleceń	100	12 000
2.	M02	Przygotowanie maszyn do produkcji	czas przygotowania	60 godzin	90	5 400
3.	M03	Montaż wyrobów gotowych	liczba maszynogodzin (mh)	400 mh	150	60 000
4.	M04	Kontrola jakości	czas kontroli	30 godzin	200	6 000
5.	M05	Utrzymanie czystości pomieszczeń	powierzchnia w m ²	1 000 m ²	2	2 000
6.	M06	Pakowanie wyrobów gotowych	liczba wyrobów gotowych	90 000 szt.	0,1	9 000
7.	M07	Zarządzanie i obsługa administracyjna procesu montażu	x	x	x	11 600
8.		Razem	x	x	x	106 000

Źródło: opracowanie własne.

Brimson i Antos (1999, s. 10) uważają, że łatwiej jest każdemu reagować na budżet typu ABB, gdyż specyfikuje on rodzaj prac (działań) wykonywanych przez zatrudnionych. Budżet kosztów działań zawiera pozycje opisujące rodzaj czynności wymagających wykonania w okresie budżetowym. Ułatwia zatem zrozumienie, na jakie prace powinny być wydane pieniądze w jednostce.

Budżetowanie typu ABB, którego celem jest tworzenie wartości, koncentruje uwagę sporządzających i realizujących budżety na oczekiwanych działaniach jako podstawie do zużycia potrzebnych zasobów ekonomicznych do ich wykonania. Z kolei dla tworzenia wartości kluczowe znaczenie mają nie rodzaje ponoszonych kosztów, generowane przez zasoby, lecz procesy gospodarcze i działania.

W praktyce budżetowanie na podstawie działań nie jest prostym zadaniem, ponieważ wymaga określania o wiele więcej szczegółowych danych

dotyczących sprzedaży, produkcji, działań, wzorców zużywanych zasobów, a także przyjęcia właściwych reguł analizy odchyień⁹. Podstawowym warunkiem wdrożenia tego typu budżetowania jest stosowanie w przedsiębiorstwie systemu rachunku kosztów działań, który jest rozwiązaniem stosunkowo kosztownym.

Wydaje się jednak, iż ze względu na fakt, że współcześnie podstawową funkcją budżetu operacyjnego staje się komunikowanie informacji akcjonariuszom i innym zainteresowanym stronom, a nie słuzenie jako narzędzie oceny, kontroli i motywowania podwładnych, to do bieżącego sterowania przedsiębiorstwem bardziej niż tradycyjny budżet roczny nadają się budżety kwartalne i miesięczne, sporządzane przy uwzględnieniu procesów i działań.

7.3.2. Różnice między ABB a konwencjonalnym budżetowaniem operacyjnym

Tradycyjne budżety roczne uważa się za statyczne „liczbowe obrazy” przyszłego stanu finansowego przedsiębiorstwa albo jego centrów odpowiedzialności za wyniki lub koszty. Obrazy te są uwarunkowane zbiorem przyjętych założeń. Wraz z upływem roku budżetowego faktyczne zdarzenia mogą radykalnie różnić się od zakładanych. Chociaż w części przedsiębiorstw wyjściowe budżety są przeliczane w celu dostosowania ich do zmieniających się w ciągu roku rozmiarów i struktury działalności operacyjnej danej jednostki, to ze względu na przyjmowane założenia i uproszczenia przeliczeń stanowią zbiory szczegółowych danych nie zawsze w pełni przydatnych do adekwatnej oceny faktycznie osiągniętych wyników.

Tradycyjne budżety operacyjne często nie uwzględniają powiązania strategii jednostki gospodarczej z procesem budżetowania. Większość menedżerów nie udziela zatem jasnej odpowiedzi, gdy są pytani, czy ich budżety operacyjne wspierają strategię. Ponadto, większość pracowników nie wie, czy ich działania są zgodne ze strategią przedsiębiorstwa. Brak jasnego opisu, jak strategia i cele długookresowe są powiązane z działaniami i budżetami, zazwyczaj prowadzi do nieefektywności i wyższych kosztów.

Klasykne budżetowanie operacyjne jest więc uznawane za statyczne i nieuwzględniające związków między strategią a działaniami i procesami operacyjnymi przedsiębiorstwa. Budżetowanie oparte na działaniach natomiast (Brimson, Antos, 1999, s. 12):

1) przypisuje odpowiedzialność pracownikom i umożliwia dokonywanie rozrachunku z odpowiedzialności za zarządzanie działaniami dla osiągnięcia celów wyznaczonych pracownikom;

⁹ Więcej szczegółów na temat zasad ABB wraz z przykładami liczbowymi zawierają publikacje: Kabalski (1997a); Szychta (1998a); Jaruga i in. (2001), s. 845–856; Piosik (2002).

2) przedstawia bardziej realistyczny obraz wymaganych nakładów pracy i wpływ na poziom świadczeń;

3) pozwala na poznawanie przyczyn odchyleń, które stanowią podstawę do podejmowania usprawnień;

4) umożliwia zrozumienie, jak produkty kreują zapotrzebowania na działania, które z kolei wymagają zużycia określonych zasobów;

5) jest osadzone na procesowym rozpatrywaniu działalności jednostki gospodarczej, które bardziej wyraźnie obrazuje wzajemne zależności między działami w jednostce;

6) stwarza możliwości monitorowania i kontroli bardziej skłaniające pracowników do aktywności;

7) dostarcza wglądu w zarządzanie nadwyżką lub niedoborem zdolności operacyjnych przedsiębiorstwa.

Propagatorzy budżetowania w warunkach zastosowania rachunku kosztów działań wskazują na szereg korzyści, które może osiągnąć przedsiębiorstwo na skutek wdrożenia tego typu podejścia, zamiast budżetowania tradycyjnego. Główne korzyści implementacji tego typu budżetowania wyszczególniono w punktach 1–6.

1. Budżetowanie ABB umożliwia sporządzenie budżetów operacyjnych, zawierających dane o planowanym wykorzystaniu działań i zużyciu zasobów, przez co ujawniają one źródła nierównowagi między ilością potrzebnych działań i zasobów a ilością dostępnych zasobów w przedsiębiorstwie. Przejrzyste budżety zmniejszają możliwość „rozgrywek” między niższymi szczeblami kierowniczymi a zarządem przedsiębiorstwa oraz stanowią lepszą podstawę do podejmowania decyzji w okresie objętym budżetem (Kaplan, Cooper, 1998, s. 302; Hansen i in., 2003, s. 100).

2. Przy tworzeniu budżetu metodą ABB uwzględnia się wielkość serii (partii), czas przygotowania produkcji, liczbę rodzajów produktów i inne wielkości powodujące koszty, nierozpatrywane podczas tradycyjnego budżetowania, dlatego budżety wskazują źródła nierównowagi, nieefektywności i wąskich gardeł. Te szczegółowe dane mogą przyczynić się do usprawnienia procesów i produktów oraz lepszej alokacji zasobów, uwzględniających priorytetowe zadania przedsiębiorstwa (Hansen i in., 2003, s. 99).

3. Zastosowanie koncepcji ABC do kalkulacji kosztów produktów prowadzi do lepszego zrozumienia zachowania się kosztów w danym przedsiębiorstwie. Fakt ten daje możliwość sporządzania budżetów i monitorowania osiąganych wyników w sposób bardziej efektywny na skutek uwzględnienia w budżetach rozmiarów działań oraz zmienności kosztów określonych działań, zależnej od wielkości tych działań. Z tego powodu budżetowanie ABB może stanowić podstawę do poznania, jak określone decyzje podejmowane w przedsiębiorstwie wpływają na rodzaj, ilość i koszty działań, które z kolei determinują rodzaj, ilość i koszty zużywanych zasobów (Morrow, Connolly, 1991, s. 41).

4. Kierownicy niższych szczebli zarządzania i pracownicy mogą łatwiej zrozumieć i komunikować informacje wyrażone w budżetach w kategoriach operacyjnych, zamiast w kategoriach finansowych. Budżet obejmujący procesy i działania może prowadzić do poprawy oceny wyników na skutek dokładnego ustalania osób odpowiedzialnych za konkretne procesy, które są realizowane przez kilka podmiotów w przedsiębiorstwie (Hansen i in., 2003, s. 100).

5. Budżetowanie ABB współgra z horyzontalną, procesową organizacją przedsiębiorstwa, a ta z kolei ułatwia integrację budżetów z innymi innowacyjnymi rozwiązaniami w systemie rachunkowości zarządczej, np. systemami pomiaru wyników, koncentrującymi się na relacjach przyczynowo-skutkowych i wskaźnikach typu *lead-lag*, jak zbilansowana karta wyników (Hansen i in., 2003, s. 100).

6. Zastosowanie budżetów uwzględniających strukturę procesów i działań wspiera tworzenie wartości oczekiwanych przez klientów i właścicieli jednostki gospodarczej, ponieważ skupia uwagę sporządzających i stosujących budżety na faktycznych czynnikach przyczyniających się do tworzenia wartości (tj. działaniach i wielkościach wpływających na koszty działań) oraz umożliwia powiązanie budżetów operacyjnych z celami strategicznymi jednostki (Turney, 1996, s. 175; Brimson, Antos, 1999, s. 9 i 57–58).

Osiągnięcie wymienionych korzyści z zastosowania budżetowania opartego na działaniach nie jest automatyczne i łatwe. Prawidłowe wdrożenie rachunku kosztów działań jest warunkiem koniecznym, lecz niewystarczającym dla podjęcia procesu budżetowania opartego na działaniach. Sporządzanie budżetów i kontrolę budżetową należy poprzedzić opracowaniem struktur budżetów i raportów z wykonania budżetów, harmonogramu i procedur budżetowania odpowiednich dla danego przedsiębiorstwa. W procesie ABB znajdują zastosowanie podstawowe wymagania i zasady tradycyjnego budżetowania (Szychta, 1998a; Jaruga i in., 2001, s. 845), lecz zarówno w ramach analiz przedbudżetowych, jak i na etapie przygotowania i zatwierdzenia budżetu głównego oraz w kontroli budżetowej jest wymagana modyfikacja wielu tradycyjnych rozwiązań z zakresu budżetowania, zwłaszcza w odniesieniu do ustalania i analizy odchyłeń (Piosik, 2002, s. 249). Dyskusja na łamach literatury przedmiotu wskazuje, że problem elastycznego budżetowania i analizy odchyłeń kosztów działań nie jest jeszcze rozwiązany. Wysuwane są propozycje analizowania odchyłeń za pomocą metod stosowanych przy tradycyjnej analizie odchyłeń kosztów pośrednich i stałych oraz analizie odchyłeń kosztów bezpośrednich (np.: Kaplan, 1995a; Mak, Roush, 1995; Hansen, Mowen, 1994). Kompleksowe rozważania na temat koncepcji budżetowania, w tym badania odchyłeń w warunkach rachunku kosztów działań, przedstawiają Brimson i Antos (1999) oraz Piosik (2002).

7.4. Podejścia do budżetowania operacyjnego a bieżąca praktyka

Mimo wyszczególniania wad i ograniczeń dotyczących rocznego budżetowania działalności przedsiębiorstw oraz wysuwania koncepcji dla usprawnienia tego procesu lub jego wyeliminowania, roczne budżetowanie jest współcześnie najczęściej stosowaną metodą rachunkowości zarządczej w jednostkach gospodarczych w różnych krajach. Fakt ten potwierdzają wyniki badań empirycznych (np.: Schmidt, 1992; Ekholm, Wallin, 2000; Scapens i in., 2003; Sobańska, 2002a; Szychta, 2001b, 2002c) oraz opinie wielu autorów prowadzących studia koncepcyjne w obszarze budżetowania (np.: Otley, 1999; Covaleski i in., 2003; Bescos i in., 2003; Hansen i in., 2003; Hansen, van der Stede, 2004).

D. T. Otley (1999, s. 370) stwierdza, że budżetowanie stanowi jedną z niewielu metod, która jest w stanie zintegrować wszystkie obszary aktywności jednostki gospodarczej w jednym spójnym zestawieniu. Należy dodać, że jedną z przyczyn, dla której budżety są nadal sporządzane w praktyce, jest ich głębokie zakorzenienie w hierarchicznych strukturach organizacyjnych przedsiębiorstw. Tego typu struktury stanowią ciągle dominujące sposoby organizacji działalności średnich i dużych przedsiębiorstw, mimo sformułowania nowych rozwiązań w tej dziedzinie.

W świetle toczących się dyskusji o pożądanym kierunku rozwoju budżetowania na uwagę zasługuje badanie ankietowe, przeprowadzone przez Ekholma i Wallina (2000), którego celem było m. in. określenie bieżącego statusu rocznego budżetu w fińskich przedsiębiorstwach o rocznych przychodach ze sprzedaży powyżej 100 mln FIM (16,7 mln EURO). Badaniem objęto 650 przedsiębiorstw, czyli około 50% całej populacji spełniających to kryterium. Odpowiedzi otrzymano od 168 przedsiębiorstw (25,8% objętych ankietą).

Na pytanie, jaki jest status rocznego budżetu, uzyskano następujące odpowiedzi:

- 1) w tym momencie nie planujemy rezygnacji z budżetowania – 25% ankietowanych;
- 2) zamiast rezygnować z budżetu, ciągle próbujemy usprawniać go, aby spełniał nowe wymagania – 60,7%;
- 3) rozważamy całkowitą rezygnację z rocznego budżetu – 6,5%;
- 4) jesteśmy na etapie zaprzestania sporządzania budżetu – 1,8%;
- 5) już zrezygnowaliśmy z rocznego budżetu – 6%.

Otrzymane wyniki potwierdzają tezę, że mimo częstych głosów krytycznej oceny tradycyjnych budżetów rocznych, niewielki odsetek przedsiębiorstw zrezygnował w Finlandii ze stosowania tej metody rachunkowości zarządczej.

Jednostki, które odpowiedziały zgodnie z dwoma pierwszymi punktami (85,7%), przeprowadzający badanie zaliczyli do grupy przedsiębiorstw

konserwatywnych, a jednostki, które zrezygnowały z tradycyjnego budżetowania lub zamierzają to uczynić (14,3%), uznali za przedsiębiorstwa radykalne.

Badania ujawniły również, że wielu praktyków, którzy nie są gotowi do zaniechania tradycyjnego budżetowania (zatrudnionych w konserwatywnych przedsiębiorstwach), zgadza się z większością krytycznych ocen pod adresem rocznego budżetu. Ekholm i Wallin (2000, s. 535) uznali, iż jest to poparciem dla ich tezy, iż roczny budżet jest potrzebny dla osiągnięcia wewnętrznej efektywności przez przedsiębiorstwo, lecz nie może być narzędziem pomocnym w zdobyciu zewnętrznej efektywności, ponieważ budżet nie jest w stanie sygnalizować szybkich zmian zachodzących w otoczeniu przedsiębiorstwa. Zewnętrzną efektywność jest jednak trudno osiągnąć, gdy efektywność wewnętrzna przedsiębiorstwa kształtuje się na niskim poziomie. W takiej sytuacji uzasadnione jest stosowanie tradycyjnego budżetowania, uzupełnionego o instrumenty strategicznego zarządzania, jak: kroczące prognozowanie i zbilansowana karta wyników.

Jak wynika z omawianych badań, fińskie przedsiębiorstwa stosują systemy wspomagające proces zarządzania, które można podzielić na trzy typy:

- tradycyjne roczne budżetowanie;
- system hybrydowy, składający się z budżetów, prognoz i innych nowych narzędzi zarządzania;
- prognozy, ewentualnie wraz z innymi instrumentami, jak zbilansowana karta wyników.

Choć w co czwartym ankietowanym przedsiębiorstwie uznaje się, że roczny budżet operacyjno-finansowy nie wymaga żadnych modyfikacji, to w pozostałych firmach jest wyrażana gotowość do jego usprawnień lub zastąpienia go innymi instrumentami sterowania.

Zarządzanie według koncepcji *beyond budgeting* znalazło zastosowanie w niektórych międzynarodowych i globalnych korporacjach, z których znaczna część wywodzi się z krajów skandynawskich. W zbiorze tych przedsiębiorstw znajdują się np.: AES, Boots, Borealis, CIBA Vision, Focus Bank, Rhodia, SKF, Svenska Handelsbanken, Volvo Cars, Tetra Pak, (Bunce, Fraser, 1997; Hope, Fraser, 1999, 2003a, b). Menedżerowie tych firm, uczestniczący w europejskiej grupie badawczej CAM-I, realizującej projekt BBRT, byli przekonani, że w ich przedsiębiorstwach jest konieczna reorganizacja działalności w celu bardziej efektywnego zaspokajania potrzeb klientów.

Koncepcja zrezygnowania z budżetów, jako podstawy do oceny wyników, znajduje wzmocnienie w fakcie, iż WordCom, Enron, Barrings Bank i inne wielkie korporacje, które zbankrutowały w ostatnich latach, dysponowały rozbudowanymi systemami kontroli kierowniczej, opartymi na budżetach. Okazały się one jednak nieskuteczne, gdyż dostarczały informacji jedynie dla tych osób w firmie, które miały „potrzebę wiedzieć” (Hope, Fraser, 2003b, s. 109).

Według opinii Ch. Horngrena, wyrażonej w przedmowie do książki Hope'a i Fräsera (2003a, s. IX–X), amerykańskie korporacje powinny potraktować koncepcję *beyond budgeting* poważnie, choć jej wdrożenie w tej części świata nie może obejść się bez oporów. Amerykański model zarządzania przedsiębiorstwami, oparty na kontroli budżetowej, był bowiem dominującym sposobem zarządzania w XX w., przyjętym w jednostkach gospodarczych na całym świecie. Zmieniające się diametralnie uwarunkowania działalności przedsiębiorstw w ostatnich latach ujawniły wady tego modelu i rosnące niezadowolenie menedżerów z przydatności budżetów operacyjnych w procesie zarządzania. Zwłaszcza bardzo dynamiczne zmiany na rynkach kapitałowych oraz zagrożenie terroryzmem nie motywują do planowania działalności dla okresów dłuższych niż rok, a nawet i kwartał. Jednakże przedsiębiorstwa w USA trwają przy stałych celach i stałych rocznych budżetach, które już dłużej nie mają uzasadnienia.

Profesor Ch. Horngren (2004, s. 210), uznający nadal budżetowanie operacyjne za bardzo ważne narzędzie rachunkowości zarządczej, uważa, że koncepcja *beyond budgeting* nie powinna być ignorowana. Ocenia ją raczej jako pozytywną ideę, traktującą rezygnację z budżetowania jako czynnik napędowy do usprawnienia procesu kontroli kierowniczej. Ponadto, koncepcja ta zachęca specjalistów rachunkowości zarządczej i zarządzania do głębokich przemyśleń na temat możliwych sposobów, które mogą zastąpić zarządzanie oparte na budżetowaniu.

Literatura przedmiotu nie dostarcza jeszcze wielu dowodów na praktyczne zastosowanie budżetowania opartego na działaniach¹⁰. Z badań przeprowadzonych pod koniec lat dziewięćdziesiątych XX w. przez magazyn CFO¹¹ wynika, że większość respondentów nie była zadowolona ze stosowanych sposobów budżetowania w ich jednostkach i wskazała budżetowanie typu ABB jako kluczową metodę usprawniania procedur i przydatności budżetowania. Około 63% respondentów oceniło metodologię ABB pozytywnie: od istotnej do bardzo wartościowej. Brimson i Antos (1999, s. 235) uznali te opinie za potwierdzenie pojawienia się transformacji tradycyjnego budżetowania w budżetowanie oparte na działaniach. Tempo tej transformacji jest jednak wolne, gdyż – jak tłumaczą Hansen i in. (2003, s. 105) – innowacyjne rozwiązania w obszarze administracji i zarządzania wymagają wielu lat na rozpowszechnienie. Budżetowanie ABB jest na początku tej potencjalnej dyfuzji.

¹⁰ Przykładami przedsiębiorstw, w których wdrożono tego typu budżetowanie, opisywanymi w literaturze, są: Hägglunds Drivers AB, duże szwedzkie przedsiębiorstwo wytwarzające wysokoobrotowe silniki i przekładniki mocy (Börjesson, 1997), ABB Cewe, szwedzka firma produkująca urządzenia elektryczne, wchodząca w skład Asea Brown Boveri Group (Dahlgren, Holmström, 2000).

¹¹ *Budgeting and Forecasting*, CFO, 1998, March, cyt. za: Brimson, Antos (1999), s. 235.

* * *

Dynamicznie zmieniające się współcześnie warunki działalności przedsiębiorstw skutkują pojawieniem się trudności w procesie tradycyjnego rocznego budżetowania oraz ograniczeniem przydatności kontrolnej budżetu rocznego jako narzędzia sterowania zakładami i wydziałami przez zarząd przedsiębiorstwa. Polecenia i kontrola jako zasadnicze składniki zarządzania opartego na budżetach stają się coraz bardziej pejoratywnymi terminami. Z tych powodów są wysuwane nowe propozycje dotyczące usprawnienia albo rezygnacji z tradycyjnego budżetowania.

Autorzy koncepcji *beyond budgeting* podkreślają przede wszystkim brak odpowiedniego powiązania rocznych budżetów ze strategią przedsiębiorstwa i ich nieprzydatność jako narzędzi oceny osiągniętych wyników. Proponowany przez nich model zarządzania bez budżetowania operacyjnego wyraźnie wskazuje na konieczność zintegrowania różnych metod rachunkowości zarządczej w celu efektywnego wykorzystania ich potencjalnych możliwości we wspieraniu procesu zarządzania.

Z kolei zwolennicy usprawnienia procedur budżetowania operacyjnego twierdzą, że główną rolą budżetowania jest planowanie (wskazanie, co powinno być wykonywane). Budżetowanie nie spełnia tej roli, gdyż jest zorientowane finansowo i niewłaściwie powiązane z leżącym u jego podstaw modelem operacyjnym jednostki gospodarczej, którego istotę stanowią procesy i działania. Z tych powodów opowiadają się za rozszerzeniem koncepcji ABC i koncepcji zarządzania potencjałem operacyjnym na budżetowanie oparte na działaniach. Upatrują w tym sposobie sporządzania budżetów metodę przyczyniającą się do tworzenia wartości dla klientów i właścicieli.

Kształtujące się nowe podejścia do budżetowania krótkookresowego mają jeszcze niewielki zakres zastosowania w przedsiębiorstwach. Mimo krytyki przydatności, tradycyjne roczne budżetowanie jest nadal najbardziej rozpowszechnioną w praktyce metodą rachunkowości zarządczej.

Rozdział 8

INTEGRACYJNA ROLA NOWYCH METOD I SYSTEMÓW POMIARU WYNIKÓW JEDNOSTEK GOSPODARCZYCH

8.1. Transformacja metod pomiaru wyników przedsiębiorstw w gospodarce postindustrialnej

8.1.1. Istota pomiaru w systemie rachunkowości a pomiar wyników jednostek gospodarczych

Rachunkowość pełni dwie główne funkcje – informacyjną i kontrolną – umożliwiając dokonywanie rozrachunku wewnętrznego i zewnętrznego z tytułu odpowiedzialności przedsiębiorstw za ekonomiczną, społeczną i ekologiczną efektywność prowadzonej przez nie działalności gospodarczej, dzięki temu, że sednem rachunkowości jest pomiar. Rachunkowość jest bowiem teorią i praktyką pomiaru wyników (dokonań) i majątku (zasobów gospodarczych) konkretnych jednostek gospodarczych oraz jej części składowych (subpodmiotów, procesów, produktów itd.)¹.

Zasady i metody pomiaru oraz kategorie podlegające pomiarowi w systemie rachunkowości stanowią od dawna tematy dociekań badawczych w ramach ogólnej teorii rachunkowości, w dziedzinie rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej (np.: Edwards, Bell, 1961; Mattesich, 1964, 1970; Ijiri, 1967; Ijiri i in., 1971; Schweitzer, 1972, 2004; Burzym, 1990; Jarugowa, 1991; Dobija, 1988; Szychta, 1996; Brzezin, Knop, 2006).

¹ A. Jarugowa (1991, s. 13) wyjaśnia następująco rolę pomiaru w rachunkowości: „Jako nauka stosowana rachunkowość nastawiona jest bezpośrednio na cel praktyczny, a więc pomiar przepływu i przyrostu wartości (majątku) przyporządkowanego do przedmiotów mikro- lub makroekonomicznych w celu ułatwienia wyborów (decyzji) oraz rozliczania z ekonomicznej i społecznej efektywności. Rozumiemy przy tym rachunkowość jako pomiar oraz analizę relacji i interakcji związanych z przenoszeniem i tworzeniem, podziałem i ewentualną utratą wartości, zarówno jako nośników użyteczności (wartości użytkowej), jak i mierników wartości”.

Pomiar² przesądza o istocie rachunkowości, toteż – jak stwierdza Ijiri (1967, s. X) – bez zrozumienia, co jest mierzone i jak jest mierzone, nie jest w ogóle możliwe właściwe pojmowanie rachunkowości. Pomiar pozwala na odwzorowanie realnych zjawisk i procesów za pomocą liczb i relacji między liczbami występującymi w systemie liczbowym (Ijiri, 1967, s. 19).

Pomiar w rachunkowości polega na przypisaniu liczb do obiektów oraz do przeszłych, bieżących lub przyszłych zdarzeń jednostki gospodarczej na podstawie obserwacji i zgodnie z zasadami (Ijiri i in., 1971, s. 3 i 46). Pomiar ten odbywa się przy zastosowaniu różnych typów skal, tj. skali nominalnej, topologicznej (porządkowej), interwałowej (przyrostowej) i relacyjnej (stosunkowej)³, co szczegółowo objaśnia np. R. Mattessich (1964, s. 63–74, 1970, s. 117–134). Skala nominalna jest stosowana w rachunkowości przy budowie planów kont. Proces wyceny składników aktywów, zobowiązań i kapitałów własnych jest oparty na skali relacyjnej. Skala porządkowa jest wykorzystana w analizie sprawozdań finansowych, a interwałowa np. w rachunku kosztów standardowych (planowanych) (Mattessich, 1970, s. 127; Szychta, 1996, s. 97).

W rachunkowości, w tym w rachunkowości zarządczej, bardzo często występuje konieczność dokonywania złożonych pomiarów, wymagających użycia różnych typów skal i rodzajów miar. Pomiar w systemie rachunkowości jest dokonywany przy użyciu miar pierwotnych lub wtórnych (pośrednich), co daje podstawę do wyróżnienia pomiaru pierwotnego i wtórnego, przy czym przeważa zastosowanie pomiaru drugiego typu. Pomiar pierwotny polega na wygenerowaniu określonych liczb bezpośrednio poprzez kwantyfikację własności danego obiektu. Pomiar wtórny wymaga dokonania algebraicznych przekształceń zbioru liczb będących bezpośrednimi miarami pewnych obiektów lub ich cech (zob. szerzej Ijiri i in., 1971, s. 20).

² Klasyk metodologii, K. Ajdukiewicz (1985, s. 385), stwierdza, że „wszelki pomiar polega na przyporządkowaniu przedmiotom mierzonym czy też ich cechom przysługującym im pod tym względem, pod którym je mierzymy, pewnych liczb jako ich miary”. Analizy tej definicji dokonali w obszarze teorii rachunkowości W. Brzezina i J. Knop (2006, s. 33). Ch. Frankfort-Nachmias i D. Nachmias (2001, s. 170) definiują – za S. Stevensonem – pomiar jako procedurę, w której przyporządkowuje się wartości liczbowe – cyfry lub inne symbole – właściwościom empirycznym (zmiennym).

³ Skala nominalna polega na przypisaniu klasom numerów, np. nadanie numerów piłkarzom. Skala topologiczna (porządkowa) służy do wyznaczenia stosunku większości lub mniejszości, np. numerowanie domów na danej ulicy, stopniowanie jakości wyrobów. Skala interwałowa (przyrostowa) umożliwia wyznaczenie równych przedziałów lub różnic, np. służy do pomiaru temperatury według skali Celsjusza, określania pozycji, czasu kalendarzowego. Skala relacyjna natomiast służy do wyznaczania równości liczb stosunkowych, np. długości, odcinków czasu, siły głosu itd. Poszczególne skale pomiaru, nazwane poziomami pomiaru, objaśniają też Ch. Frankfort-Nachmias i D. Nachmias (2001, s. 173–178).

Pomiar bezpośredni dotyczy obliczenia np.:

1) zwiększenia i zmniejszenia określonych niepieniężnych zasobów ekonomicznych w formie fizycznych ilości tych zasobów;

2) wpływów i wydatków zasobów pieniężnych oraz zwiększeń i zmniejszeń zobowiązań wobec dostawców, wyrażonych przy użyciu określonej waluty.

Większość pomiarów dokonywanych w rachunkowości, np. wyniku finansowego przedsiębiorstwa bądź zysku operacyjnego zakładu, stanowi pomiar wtórny (pośredni), realizowany poprzez przekształcenia algebraiczne, takie jak rozliczanie i kalkulacja kosztów, sumowanie przychodów; jest przy tym oparty na bezpośrednim pomiarze wartości składników aktywów i pasywów. Tego typu pomiary mają bardzo często złożony charakter oraz wymagają zastosowania określonych założeń i zasad.

Pomiar wtórny jest dokonywany za pomocą kwantytatywnych mierników, zwanych wskaźnikami. Mogą one być wyrażane za pomocą liczb absolutnych (np. roczny zysk netto, suma aktywów) lub liczb stosunkowych (np. rentowność sprzedaży, obrotowość aktywów). Wskaźniki pozostające w jakimś rzeczowo-logicznym lub techniczno-rachunkowym związku, odnoszące się do określonych zagadnień lub pewnych aspektów działalności przedsiębiorstwa można połączyć w system wskaźników, taki jak: system Du Ponta, struktura piramidalna wskaźników, „tablica rozdzielcza” (*Tableau de Bord*) (zob. szerzej Schweitzer, 2004, s. 432–433), nazywany również systemem pomiaru wyników.

Prawidłowość i odpowiedniość pomiaru wyników działalności jednostek gospodarczych, w tym wyników finansowych, jest warunkiem koniecznym dla adekwatnej oceny rezultatów ich działalności przez różnych interesariuszy, w tym kierowników jednostek. Osiągnięte i prawidłowo zmierzone wyniki służą ponadto do oceny efektywności decyzji podjętych przez menedżerów w przeszłości oraz stanowią wskazówki przy podejmowaniu przez nich lepszych decyzji dotyczących działalności jednostek w niepewnej przyszłości.

Pomiar osiągniętych przez jednostkę gospodarczą rezultatów działalności, zwanych wynikami lub dokonaniem (*performance*), a także ustalanie przewidywanych wyników działalności w określonym czasie w przyszłości (dzięki prognozowaniu i budżetowaniu) konstituują podstawę do zarządzania wynikami. Zależność ta jest wyrażana poprzez popularne współcześnie stwierdzenie: „czego nie da się zmierzyć, tym nie można zarządzać” (np. *Practices...*, 1998c, s. 1; Kaplan, Norton, 2001a, s. 38; Shields, White, 2004, s. 59).

Z kolei pomiar i racjonalne zarządzanie wynikami warunkują bieżący i przyszły sukces jednostki gospodarczej. Pomiar wyników wykonany poprawnie i zintegrowany z procesami jednostki gospodarczej może być pomocny przy osiągnięciu jej strategicznych i operacyjnych celów. Pomiar wyników przeprowadzony nieodpowiednio, w sposób częściowy lub jednoaspektowy,

może natomiast oddziaływać negatywnie na rozwój i kulturę jednostki gospodarczej (zob. szerzej *Practices...*, 1998c, s. 50; Kaplan, Norton, 2001a, s. 39–40).

Z powyższych tez wynika, iż niezwykle ważną kwestią jest określenie, jakie kategorie wyników podlegają oraz powinny podlegać pomiarowi jako podstawa skutecznego zarządzania jednostkami gospodarczymi. Pojęcie „wynik” lub „dokonanie”, odnoszone do rezultatu działalności organizacji w danym okresie, jest terminem ogólnym, a zatem niejednoznacznym.

Wyniki działalności jednostek gospodarczych mogą zostać wyrażone za pomocą różnorodnych miar finansowych (np.: zysk netto, wartość przychodów ze sprzedaży, kwota przepływów pieniężnych netto, wskaźnik rentowności inwestycji) i niefinansowych, w tym ilościowych (np.: wielkość produkcji, wydajność pracy, liczba nowych klientów), a także jakościowych (jakość wyrobów i usług, renoma firmy, zadowolenie klientów). Pomiar wyników może dotyczyć różnych okresów działalności: bardzo krótkich (np. tygodniowych lub miesięcznych), rocznych lub kilkuletnich, może on być nastawiony na dostarczanie informacji o dokonaniach jednostki odbiorcom zewnętrznym lub wewnętrznym. Ponadto, może koncentrować się bardziej na miarach istotnych dla akcjonariuszy (udziałowców) lub innych interesariuszy, np. klientów.

Wielość rodzajów miar wyników i charakterystyk dotyczących pomiaru dokonań przedsiębiorstwa (np.: rodzaj odbiorców informacji, źródło pozyskania danych, długość okresu sprawozdawczego) sprawia, że wybór miar wyników i ich zastosowanie są niełatwymi zadaniami praktyków rachunkowości zarządczej.

Jednocześnie odpowiedni wybór rodzaju i liczby miar wyników jest jednym z najważniejszych wyzwań stojących przed współczesnymi organizacjami, a prawidłowy pomiar dokonań i opracowanie okresowych sprawozdań i raportów wewnętrznych – jednym z głównych zadań praktyków rachunkowości zarządczej. Miary wyników odgrywają bowiem kluczową rolę w opracowaniu planów strategicznych, w zapewnieniu skutecznej implementacji strategii jednostki, monitorowaniu i ocenie stopnia realizacji jej celów, w systemach kontroli kierowniczej oraz w systemach motywowania i wynagradzania kierowników (np.: Ittner, Larcker, 1998a, s. 205; *Latest...*, 2002, s. 2).

8.1.2. Zarys ewolucji metod pomiaru wyników w rachunkowości zarządczej

Istota, zakres i metody pomiaru wyników jednostek gospodarczych podlegają ewolucji w ślad za przemianami następującymi w środowisku biznesu. W rozwoju koncepcji metod pomiaru wyników można wyróżnić kilka faz lub punktów przełomowych. Według propozycji J. Michalaka (2004, s. 147),

biorąc pod uwagę liczbę, rodzaj i powiązania między stosowanymi miernikami w określonych koncepcjach, należy wyróżnić pięć faz ich rozwoju:

1) wynik finansowy jako podstawowy miernik rezultatów działalności jednostki gospodarczej;

2) zastosowanie wskaźników rentowności i innych wskaźników finansowych;

3) pomiar wyników na podstawie realizacji budżetów;

4) pomiar wyników przy wykorzystaniu systemów wskaźników finansowych;

5) obecny rozwój koncepcji pomiaru wyników, charakteryzujący się zastosowaniem mierników wartości tworzonej dla akcjonariuszy oraz systemów mierników wartości dostarczanych dla interesariuszy.

Wyróżnione fazy obrazują kolejność chronologiczną pojawienia się określonych podejść do pomiaru wyników. Każde z podejść obejmuje wiele różnych metod lub systemów pomiaru wyników, które opracowano w różnych dziesięcioleciach XX w.⁴ Charakteryzują się one zróżnicowanym stopniem spopularyzowania w teorii i praktyce światowej.

Współcześnie znajdują zastosowanie w różnych jednostkach gospodarczych wszystkie z wymienionych podejść. Przedsiębiorstwa często dysponują rozwiązaniami stanowiącymi kombinację różnych koncepcji pomiaru wyników, np. obliczają wskaźniki na podstawie sprawozdań finansowych oraz dokonują pomiaru rezultatów działalności operacyjnej przy wykorzystaniu stopnia realizacji budżetów kosztów.

Cztery pierwsze fazy wiążą się z finansowymi miarami wyników, które są współcześnie uznawane za tradycyjne. Obecna faza rozwoju charakteryzuje się rozszerzeniem zakresu pomiaru o zastosowanie miar kwantytatywnych, lecz niefinansowych (np.: miar ilości, czasu) oraz o wykorzystanie ocen opisowych (np.: jakość produktów, satysfakcja klientów, rodzaj dostawców). W przeszłości menedżerowie i teoretycy rachunkowości byli zainteresowani jedynie wynikami finansowymi jednostki gospodarczej w formie wyniku finansowego netto lub brutto, wyniku operacyjnego przed opodatkowaniem (EBIT), w postaci wskaźników finansowych, np.: wskaźnika rentowności kapitału własnego (ROE), rentowności aktywów (ROA) i rentowności sprzedaży (ROS), albo w formie systemu wskaźników, typu system wskaźników Du Ponta bądź system dyskryminacyjny Altmana.

Jak już podkreślono w rozdziale 2 rozprawy, tego typu mierniki oraz budżety operacyjne i dotyczące środków pieniężnych miały kluczowe znaczenie dla spektakularnych sukcesów przedsiębiorstw z początku XX w.,

⁴ Syntetycznego przeglądu i charakterystyki tych metod dokonał w swoich publikacjach J. Michalak (2001, 2005). Interesujący opis i objaśnienie szeregu metod i koncepcji pomiaru wyników finansowych zawierają prace: Waśniewski, Skoczylas (2002); Cwynar, Cwynar (2003), Kopczyńska (2006).

takich jak Du Pont i General Motors. Natomiast dywersyfikacja działalności przedsiębiorstw, jaka nastąpiła po drugiej wojnie światowej, wymusiła rozpatrywanie i ocenę wewnętrznej efektywności poszczególnych jednostek organizacyjnych przedsiębiorstw na podstawie stopnia realizacji budżetów centrów zysków i centrów kosztów (Johnson, Kaplan, 1987, s. 61–118).

Zapotrzebowanie na istotne informacje ze strony uczestników rozwijającego się rynku kapitałowego w krajach zachodnich było powodem rozszerzenia w latach siedemdziesiątych tradycyjnych wskaźników rentowności o te oparte na danych rynkowych, takie jak: wskaźnik P/E (cena rynkowa akcji do zysku netto na jedną akcję), wskaźniku EPS (zysk netto przypadający na jedną akcję) (zob. np.: Waśniewski, Skoczylas, 2002, s. 178–180; Nowak, Stanoch, 2001, s. 75).

W latach osiemdziesiątych XX w. część przedsiębiorstw w krajach zachodnich rozpoczęła stopniowe wprowadzanie zmian do swoich systemów pomiaru wyników pod wpływem krytyki, że stosowane wówczas miary dokonań nadmiernie koncentrowały się na wynikach historycznych o charakterze finansowym, a także pod wpływem rosnącej liczby publikacji przekonującej, że decydującą rolę powinny pełnić niefinansowe mierniki rezultatów działalności przedsiębiorstw.

W następnym dziesięcioleciu ważnym problemem części praktyki była zbyt duża liczba różnych mierników, w tym niefinansowych, zalecanych lub stosowanych do pomiaru osiągnięć przedsiębiorstw. Stawiane wówczas pytania: co należy mierzyć w celu zobrazowania dokonań przedsiębiorstw, jak pozyskiwać potrzebne dane i jak powiązać wynagrodzenia z wynikami są nadal bardzo ważne i wymagają odpowiedzi w konkretnych jednostkach gospodarczych (*Latest...*, 2002, s. 1).

W literaturze przedmiotu i dyskusjach seminaryjnych wymienia się wiele wad tradycyjnych metod pomiaru wyników, które uniemożliwiają efektywne zarządzanie wynikami przedsiębiorstw w dynamicznie zmieniających się warunkach globalnej gospodarki opartej na informacji i wiedzy (np.: Epstein, Manzoni, 1998, s. 193; Smith, 1997, s. 35; *Practices...*, 1998c, s. 3; Kaplan, Norton 2001a, s. 53–54; Michalak, 2004, s. 152).

Do najważniejszych wad tradycyjnych finansowych miar wyników zalicza się następujące cechy:

1) finansowe miary przedstawiają tylko jeden wymiar szeroko rozumianej wartości i jako takie nie są adekwatne do oceny strategicznych dokonań organizacji jako całości;

2) tego typu miary są retrospektywne, a zatem nakierowane na pomiar osiągniętych już wyników zgodnie z potrzebami i wymaganiami użytkowników informacji w epoce przemysłowej; miary finansowe są słabym predykatorem przyszłych osiągnięć jednostek działających w szybko zmieniającym się otoczeniu;

3) finansowe metody pomiaru umożliwiają poznanie i ocenę osiągniętych rezultatów działalności, lecz nie ujawniają przyczyn osiągniętych wyników;

4) wycena wartości rynkowej przedsiębiorstwa na podstawie zysku netto jako jedyne go wskaźnika dokonań skłania wielu menedżerów do podejmowania decyzji zwiększających krótkoterminowo poziom zysku netto; ma to też konsekwencje dla pracy praktyków rachunkowości zarządczej, od których menedżerowie wymagają częstych sprawozdań wewnętrznych o poziomie zysku i tempie jego zmian w krótkich odstępach czasu;

5) miary dokonań, oparte na danych z systemu rachunkowości, nie uwzględniają potencjału wartości niematerialnych, które mogą tworzyć znaczną część wartości rynkowej przedsiębiorstw nowej gospodarki;

6) zbyt duży nacisk na osiągnięcie i utrzymanie krótkoterminowych wyników finansowych może doprowadzić do niedoinwestowania aktywów kreujących wartość w długim okresie, zwłaszcza zasobów ludzkich;

7) wynik finansowy netto i wskaźniki ustalane przy jego zastosowaniu nie uwzględniają kosztu kapitału własnego.

Nurtowi krytyki finansowych miar wyników towarzyszyła tendencja rozwijania różnych propozycji mierników niefinansowych, ilościowych. Natomiast zarzuty formułowane bezpośrednio w odniesieniu do wyniku finansowego netto, ustalanego zgodnie z zasadami rachunkowości finansowej (określonymi w regulacjach krajowych i międzynarodowych), iż nie jest kategorią właściwie wyrażającą dokonania przedsiębiorstwa na rzecz pomnażania wartości dla właścicieli i nie ma odpowiedniej wartości predykcyjnej w prognozowaniu zmiany wartości rynkowej przedsiębiorstwa, stanowiły przesłanki do sformułowania mierników wyniku ekonomicznego oraz koncepcji ustalania w sprawozdaniu finansowym wyniku całościowego, globalnego (*comprehensive income*).

Mierniki niefinansowe mogą odnosić się do różnych obszarów i aspektów działalności przedsiębiorstwa. Na przykład, S. Y. Whitt i J. D. Whitt w 1988 r. zaproponowali obejmowanie pomiarem czterech aspektów działalności przedsiębiorstw, tj. produktu, rynku, pracowników i klientów⁵, czyli ocenianie:

- innowacji dotyczących produktu, jego pozycji i jakości;
- udziału w rynku i jego wzrostu;
- umiejętności pracowników, ich kwalifikacji, postawy moralnej i wydajności;
- obsługi klientów, ich lojalności i czasu dostaw.

Przyjęcie perspektywy klienta jako punktu wyjścia przy budowie systemu pomiaru wyników, zawierającego miary niefinansowe, wymaga określenia miar wyników związanych z równoczesnym spełnieniem potrzeb klientów

⁵ S. Y. Whitt i J. D. Whitt, *What Professional Services Firms Can Learn from Manufacturing* „Management Accounting”, 1988, November, s. 39–42, cyt. za: Smith (1998), s. 211.

w obszarze kosztów, jakości, czasu dostaw i innowacyjności produktów. Niefinansowe mierniki wyników powinny umożliwić monitorowanie przez przedsiębiorstwo:

- obniżania kosztów produktów;
- zwiększania jakości produktów i obsługi klientów;
- skracania czasu dostawy lub wykonania usługi;
- wzrostu innowacyjności produktów.

Analizowanie tendencji kształtowania się poziomu szczegółowych wskaźników w wymienionych obszarach powinno następować w powiązaniu z badaniem satysfakcji klientów. Zadowolenie klientów jest jedną z kluczowych miar, która ma źródło danych poza systemem ewidencji księgowej. Pomiar satysfakcji klientów leży w zakresie zainteresowania i analizy działu marketingu oraz działu rachunkowości zarządczej.

Tę kategorię pomiaru wyników wraz z ilościowymi wskaźnikami, informującymi o kluczowych procesach jednostki oraz stopniu zadowolenia pracowników, uważa się współcześnie za wskaźniki „wyprzedzające”, umożliwiające prognozowanie przyszłych wyników finansowych jednostki oraz ułatwiające menedżerom orientację, w jakich dziedzinach i aspektach działalności są konieczne środki zaradcze. Hipoteza ta znalazła potwierdzenie np. w badaniu przeprowadzonym przez Ittnera i Larckera (1998b, s. 2), którzy wykazali, że relacje między satysfakcją klientów a wynikami finansowymi ustalonymi w sprawozdaniach finansowych są pozytywne i statystycznie istotne. Stwierdzili oni m. in., że przychody osiągnięte w przyszłych okresach i wskaźnik zatrzymania klientów są wyższe w zbiorze klientów, którzy w momencie badania uznali, że są bardzo zadowoleni z produktów danej firmy. Ponadto, publiczne ujawnianie danych o satysfakcji klientów jest statystycznie związane z przyrostem stopy zwrotu na rynku akcji (po 10 dniach od dnia ujawnienia).

Ze względu na bardzo dużą liczbę potencjalnych niefinansowych mierników dokonań, które można ustalać w przedsiębiorstwie, jest konieczne dokonanie wyboru przez specjalistów rachunkowości zarządczej zestawu miar tworzących zbiór optymalny. Wybór optymalnego zbioru wskaźników niefinansowych musi być nieodłącznie związany z celami strategicznymi jednostki gospodarczej. Zastosowany zbiór wskaźników niefinansowych powinien dostarczyć kryteriów, których osiągnięcie będzie współgrało z celami jednostki. W przypadku zmiany tych celów, należy odpowiednio zmienić zestaw miar niefinansowych (M. Smith, 1997, s. 32; 1998, s. 211).

Duże znaczenie w ewolucji pomiaru wyników finansowych jednostek gospodarczych, zwłaszcza spółek kapitałowych, mają także standardy rachunkowości finansowej (FRS nr 3, wydany w Wielkiej Brytanii w 1992 r. i SFAS nr 130 promulgowany w Stanach Zjednoczonych w 1997 r.) oraz zasady proponowane w projekcie nowelizacji z 2006 r. Międzynarodowego Standardu

Rachunkowości 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”. Regulacje te wymagają od jednostek gospodarczych, zobowiązanych do ich stosowania, ustalania i przedstawiania w sprawozdaniu finansowym nowej kategorii wyniku działalności jednostki, którą według amerykańskich Ogólnie Akceptowalnych Zasad Rachunkowości (US GAAP) nazwano *comprehensive income*⁶ (tj. zysk globalny, zysk całościowy) (Crawford i in., 1999, s. 441; Marcinkowska, 2003, s. 91; Gierusz, 2005, s. 227), a w projekcie nowelizacji MSR nr 1 – *total recognised income and expense* (całkowite uznawane przychody i koszty) (*Exposure Draft...*, 2006, § 81 i 82).

Niezależnie od przyjętej nazwy, nowa kategoria wyniku finansowego wyraża zmianę w kapitale własnym przedsiębiorstwa w pewnym okresie spowodowaną przez transakcje i inne zdarzenia, lecz z pominięciem transakcji przedsiębiorstwa z właścicielami. Wynik całościowy obejmuje wynik finansowy netto (zysk netto lub stratę netto) oraz wszystkie osiągnięte w danym okresie przychody i poniesione koszty odnoszone bezpośrednio na kapitał własny⁷.

Wynik całościowy składa się zatem z wyniku finansowego netto oraz pozostałego wyniku całościowego, na który zgodnie z amerykańskim standardem SFAS 130 wpływają (Crawford i in. 1999, s. 442; Marcinkowska, 2003, s. 97–98):

- korekty związane z wyceną pozycji wyrażonych w walutach obcych;
- korekty związane ze zobowiązaniami z tytułu programów emerytalnych;
- niezrealizowane zyski i straty z tytułu posiadania papierów wartościowych;
- zabezpieczenie przepływów pieniężnych.

⁶ Kategoria *comprehensive income* została zdefiniowana już w 1980 r., w trzeciej części Zestawienia Koncepcji Rachunkowości Finansowej (*Statement of Financial Accounting Concepts – SFAC*), tj. SFAC nr 3, który został w 1985 r. zastąpiony przez SFAC nr 6. Zgodnie z § 70 SFAC nr 6, *comprehensive income* jest zmianą w kapitale jednostki gospodarczej w ciągu okresu spowodowaną przez transakcje oraz inne zdarzenia i sytuacje ze źródeł, które nie należą do właściciela. Obejmuje on wszystkie zmiany w kapitale własnym w okresie oprócz zmian wynikających z inwestycji dokonanych przez właścicieli oraz z dystrybucji kapitału dla właścicieli (*FASB Concepts*, 1993, s. 1128). Amerykańska Rada Standardów Rachunkowości Finansowej (FASB) wydała w czerwcu 1997 r. Standard SFAS 130 „Sprawozdanie z zysku całościowego”, zobowiązujący od 1998 r. przedsiębiorstwa stosujące US GAAP do przedstawiania w sprawozdaniu finansowym wielkości i składników zysku całościowego. Standard ten dał możliwość prezentacji tego wyniku w jednej z trzech form, tj. w rachunku zysków i strat, w oddzielnym sprawozdaniu z zysku globalnego (całościowego) bądź w sprawozdaniu z kapitału własnego (zob. szerzej Crawford i in., 1999, s. 442).

⁷ Szczegółowy wykaz kosztów i strat oraz przychodów i zysków odnoszonych bezpośrednio na kapitał własny, zgodnie z regulacjami polskiego prawa bilansowego przedstawia np. Gierusz (2005), s. 200–203.

Przesłanką do przedstawiania w sprawozdaniu finansowym przedsiębiorstw wyniku całościowego jest dążenie do ułatwienia użytkownikom sprawozdania lepszego zrozumienia pełnych wyników działalności podmiotów, a także przeciwdziałanie praktykom przedsiębiorstw, polegającym na przesuwaniu niektórych pozycji kosztów lub przychodów do kapitału własnego, tak aby w danym okresie nie wpływały na poziom wyniku finansowego netto, wykazywanego w rachunku zysków i strat. Ustalenie i analiza całościowego wyniku finansowego umożliwiają rozszerzoną ocenę rentowności przedsiębiorstwa, ponieważ wynik ten oznacza całkowity wzrost lub spadek bogactwa właścicieli przedsiębiorstwa w danym okresie (por. Marcinkowska, 2003, s. 91).

Wartość predykcja tego miernika wyników nie jest jednak oceniana jednoznacznie pozytywnie. Przegląd rezultatów wielu badań empirycznych, dokonany przez F. Thinggaard i in. (2006), wskazuje, że zysk netto jest często bardziej użyteczną miarą dla inwestorów w sensie istotności decyzyjnej niż zysk całościowy. Wydaje się zatem, że ustalanie i prezentowanie wyniku całościowego w sprawozdaniu finansowym w szerszym zakresie podmiotowym niż dotychczas nie wyeliminuje krytycznych ocen finansowych mierników dokonań jednostek gospodarczych.

Ostatnia dekada XX w. i lata następne okazały się przełomowe w ewolucji metod i systemów pomiaru wyników jednostek gospodarczych. Powstały nowe koncepcje pomiaru, które można ująć w trzy zazębiające się częściowo zbiory:

1) miary wyniku ekonomicznego, umożliwiające pomiar wartości dostarczanych dla akcjonariuszy oraz budowę systemów zarządzania poprzez wartość;

2) wieloaspektowe systemy pomiaru wyników, obejmujące w dużym zakresie mierniki niefinansowe, a wśród nich przede wszystkim zbilansowana karta wyników;

3) metody pomiaru wartości niematerialnych i kapitału intelektualnego, w tym wykorzystujące niektóre z miar zaliczone do dwóch pierwszych zbiorów.

Nowe koncepcje pomiaru wyników, choć w różnym stopniu⁸, zyskały akceptację praktyki, czego dowodem jest ich zastosowanie przez jednostki

⁸ Coroczne badania ankietowe, przeprowadzane przez Instytut Specjalistów Rachunkowości Zarządczej (IMA) w USA wskazywały, że od lat dziewięćdziesiątych XX w. ponad połowa respondentów uznawała systemy pomiaru wyników swoich przedsiębiorstw za słabe lub co najwyżej odpowiednie. W badaniu w 2001 r. aż 87% udzielających odpowiedzi twierdziło, że miary niefinansowe powinny być stosowane w ich przedsiębiorstwach. Z badań ankietowych amerykańskiego instytutu AICPA na początku nowego stulecia wynikało, że tylko 35% respondentów uznało system pomiaru wyników przedsiębiorstwa za efektywny, a około jedna trzecia uczestników badania stwierdziła, że jednostki gospodarcze wprowadziły zmiany do systemów pomiaru wyników w ciągu ostatnich dwóch lat. Publikacje na temat wyników badań obu instytutów w USA donosiły, iż kierownicy uważają szerokie zastosowanie niefinansowych miar wyników za przyczyniające się do wzrostu zdolności ich organizacji do oceny oraz do

gospodarcze, działające w różnych częściach świata oraz w skali globalnej (zob. np. Ittner, Larcker, 1998a; Malmi, 2001; *Latest...*, 2002; Speckbacher i in., 2003; Shields, White, 2004).

Na wdrażanie nowych metod i systemów pomiaru wyników przez jednostki gospodarcze w ostatnich kilku latach mają niewątpliwie wpływ procesy i czynniki towarzyszące rozwojowi nowej gospodarki, podlegającej globalizacji, napędzanej informacją i wiedzą. Stwierdzenie to znajduje poparcie w badaniach empirycznych. Na przykład, z badań Amerykańskiego Instytutu Dyplomowanych Księgowych (AICPA) wypływa wniosek, że przedsiębiorstwa w USA dokonują zmian w pomiarze wyników pod wpływem następujących procesów (uporządkowanych według malejącego wpływu) (*Latest...*, 2002, s. 1):

- obniżanie się rentowności przedsiębiorstw;
- zmiany strategii;
- wzrost znaczenia wartości dla akcjonariuszy;
- przeprojektowywanie procesów jednostek gospodarczych;
- rozwój nowych technologii;
- nowa konkurencja (nowe metody konkurowania i nowe rynki);
- potrzeba pozyskania i zatrzymania pracowników.

8.1.3. Ukierunkowania nowych systemów i metod pomiaru wyników

8.1.3.1. Mierniki wartości dostarczanej dla akcjonariuszy

Potrzeba lepszego zobrazowania stopnia realizacji celu działalności spółek zmierzających do tworzenia wartości dla akcjonariuszy była przesłanką do opracowania miar „wartości ekonomicznej”, które miałyby wyeliminować takie wady tradycyjnych miar finansowych, jak nieuwzględnianie kosztu kapitału oraz pozostawanie pod zbyt dużym wpływem zasad zewnętrznej sprawozdawczości finansowej.

Pomiar wartości ekonomicznej, tworzonej dla akcjonariuszy, może być dokonywany przy zastosowaniu różnych mierników, zaproponowanych głównie przez zachodnie firmy konsultingowe, które prześcigają się w uzasadnieniu

poprawy wyników w strategicznych, kluczowych obszarach, takich jak: wyniki dotyczące obsługi klientów, innowacje w zakresie produktów oraz umiejętności pracowników (Shields, White, 2004, s. 60). Z różnych badań ankietowych w USA i w Europie można wnioskować, że największe zainteresowanie w praktyce spośród różnych systemów pomiaru wyników (wyłączając Francję) zyskuje zbilansowana karta wyników (np.: Ittner, Larcker, 1998a; Malmi, 2001; Speckbacher i in. 2003).

zalet i przewagi proponowanej miary nad metodami konkurencyjnymi. Tego typu miary są uznawane przez innych autorów za „poprawione finansowe mierniki wyników” (np. Ittner, Larcker, 1998a, s. 206 i 209). Ich podstawą są bowiem zysk rezydualny i koncepcja wewnętrznej stopy zwrotu, opracowane na początku drugiej połowy XX w.

Wśród miar wartości dla akcjonariuszy dużą popularność zyskały następujące koncepcje:

- model wartości dla akcjonariuszy (SHV), oparty na wolnych przepływach pieniężnych;

- metody charakteryzujące się obliczaniem jednego wskaźnika, takie jak: wartość dodana dla akcjonariuszy (SVA), ekonomiczna wartość dodana (EVA), rynkowa wartość dodana (MVA), zwrot z inwestycji wyrażony przepływami pieniężnymi (CFROI).

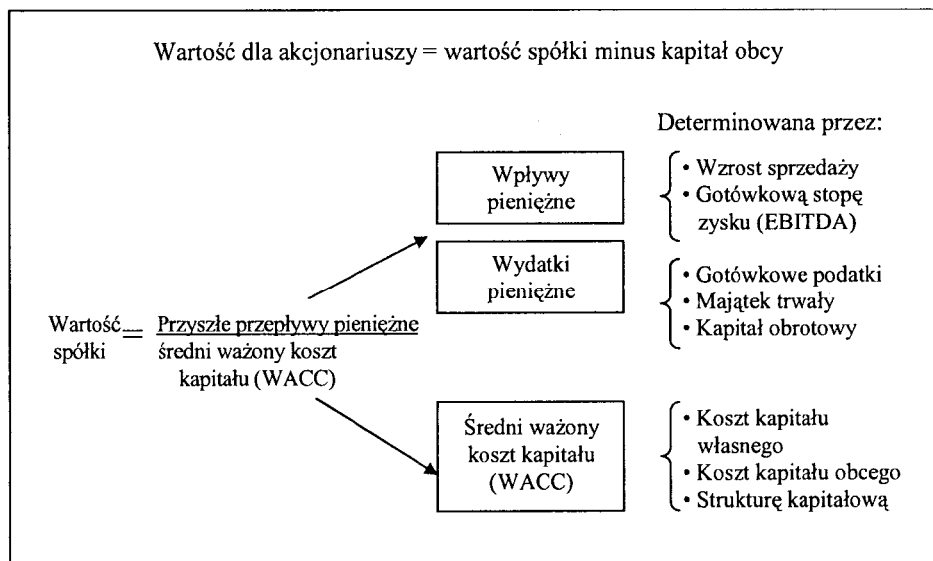
Model wartości dla akcjonariuszy, oparty na wolnych przepływach środków pieniężnych, przyjmuje za punkt wyjścia koncepcję A. Rappaporta (1999, s. 171–175), zgodnie z którą o wzroście wartości dla akcjonariuszy decydują następujące czynniki (zob. też Black i in., 2000, s. 56):

- 1) stopa wzrostu przychodów ze sprzedaży;
- 2) marża zysku operacyjnego (w ujęciu gotówkowym), tj. zysku przed spłatą odsetek, opodatkowaniem i amortyzacją (EBITDA);
- 3) gotówkowa stopa podatku dochodowego (tj. podatku faktycznie zapłaconego w danym okresie, a nie podatku należnego – objaśnienie A. Sz.);
- 4) kapitał obrotowy;
- 5) nakłady kapitałowe (inwestycje w rzeczowy majątek trwały);
- 6) średnioważony koszt kapitału (WAAC), skorygowany o ryzyko i inflację;
- 7) okres przewagi konkurencyjnej.

Model wartości dla akcjonariuszy, uwzględniający sześć pierwszych czynników, mających wpływ na kształtowanie tej wartości, przedstawia rysunek 8.1.

Wartość dla akcjonariuszy jest tu rozumiana jako różnica między wartością spółki a kapitałem obcym. Wartość spółki oznacza sumę przyszłych (lub wolnych) przepływów środków pieniężnych zdyskontowanych przy zastosowaniu średniego ważonego kosztu kapitału. Wolne przepływy pieniężne (FCF) obejmują przepływy pieniężne w każdym roku trwania tendencji wzrostowej (czyli w latach osiągnięcia przez spółkę przewagi konkurencyjnej) oraz wartość rezydualną spółki. Określenie „wolne przepływy pieniężne” znaczy, że mogą one podlegać podziałowi między akcjonariuszy (Black i in., 2000, s. 56).

Model oparty na wolnych przepływach pieniężnych pozwala na analizę przyszłego rozwoju przedsiębiorstwa na podstawie dokonanych prognoz. Jest on modelem wielookresowym, w pełni zorientowanym na przyszłość. Nie



Rys. 8.1. Model wartości dla akcjonariuszy oparty na wolnych przepływach pieniężnych. Źródło: Black i in. (2000), s. 55

zakłada żadnego początkowego kapitału ani bilansu otwarcia, lecz opiera się na przewidywaniu i analizie sytuacji w zakresie przepływów pieniężnych przedsiębiorstwa w ciągu wielu lat w przyszłości (zob. Black i in., s. 61–62).

Inne metody służące do oceny wartości tworzonej dla akcjonariuszy (SVA, MVA, EVA, CFROI) polegają na obliczaniu jednego wskaźnika, którego poziom analizowany w kolejnych okresach dostarcza podstawy informacyjnej do zarządzania wartością dla akcjonariuszy oraz do oceny przez inwestorów rezultatów zarządzania wartością przez menedżerów.

Wartość dodana dla akcjonariuszy (*Shareholder Value Added* – SVA) jest obliczana zgodnie ze wzorem (Back i in., 2000, s. 63):

$$\text{SVA} = \text{całość kapitału} \times (\text{zwrot z całości kapitału} - \text{WACC}).$$

Wielkość SVA oznacza różnicę między tym, co spółka zarobiła w danym okresie, a kwotą, jaką ma zapłacić za dysponowany kapitał własny i obcy, potrzebny do prowadzenia działalności (przy średnim ważonym koszcie kapitału – WACC).

Zdaniem konsultantów firmy Stern Stewart & Co., właściwy pomiar efektów zarządzania zorientowanego na zwiększenie wartości kapitału akcjonariuszy (zarządzania poprzez wartość) jest możliwy jedynie za pomocą

miernika rynkowej wartości dodanej (*Market Value Added* – MVA), obliczanej następująco (Cwynar, Cwynar, 2000, s. 169):

MVA = bieżąca rynkowa wartość spółki – skorygowany kapitał zainwestowany.

Bieżąca rynkowa wartość spółki jest równa obecnej rynkowej wartości kapitału własnego i oprocentowanych zobowiązań. Skorygowany kapitał zainwestowany obejmuje księgową wartość zobowiązań i skorygowaną wartość księgową kapitału własnego. Kapitał zainwestowany jest równy sumie środków pieniężnych zaangażowanych przez właścicieli w spółkę od początku jej istnienia. Rynkowa wartość dodana informuje o tym, czy dana spółka dostarczyła w okresie dotychczasowej rynkowej działalności dodatkowych korzyści swoim akcjonariuszom (gdy $MVA > 0$), czy pomniejszyła ich korzyści (gdy $MVA < 0$).

W celu obliczenia kwoty MVA uwzględnia się oprócz kapitału własnego także oprocentowany kapitał obcy, toteż chcąc, aby wskaźnik ten dokładnie uwidoczniał zmiany wartości dla akcjonariuszy, należy zmodyfikować powyższą formułę, ujmując w niej tylko rynkową wartość kapitału własnego (MV_E) i zainwestowany kapitał własny (IE) według jego ekonomicznej wartości księgowej. Obliczona w ten sposób różnica, tj. $MVA_E = MV_E - IE$, została nazwana rynkową wartością dodaną dla akcjonariuszy (Cwynar, Cwynar, 2003, s. 176).

Wartości MVA, mimo że płynące z rynku, pozostają w ścisłym związku z decyzjami zarządu, których odzwierciedleniem są wyniki mierzone za pomocą miernika ekonomicznej wartości dodanej (*Economic Value Added* – EVA) (Cwynar, Cwynar, 2000, s. 170; 2003, s. 84–86).

Wyliczeniu miary EVA służą wzory:

$$EVA = \text{skorygowany zysk operacyjny po opodatkowaniu} - WACC \times \text{skorygowany zainwestowany kapitał} = NOPAT - WACC \times K_s$$

lub

$$EVA = (ROIC - WACC) \times \text{skorygowany zainwestowany kapitał},$$

gdzie: WACC oznacza średni ważony koszt kapitału spółki, a ROIC – stopę zwrotu, osiąganą przez spółkę z zainwestowanego w jej aktywa kapitału.

Wskaźnik EVA informuje o tym, że decyzje i działania menedżerów przedsiębiorstwa przyczyniają się do wzrostu wartości dla akcjonariuszy jedynie wtedy, gdy skorygowany zysk operacyjny po opodatkowaniu przewyższa kwotę kosztu zainwestowanego kapitału (będącego sumą kapitału własnego i oprocentowanego kapitału obcego).

Obliczenie wskaźnika EVA nie jest proste, gdyż wymaga dokonania szeregu korekt zarówno zysku operacyjnego netto (NOPAT), jak i zainwestowanego kapitału. W celu wyeliminowania zniekształceń wyniku operacyjnego netto i kapitału zainwestowanego, ustalanych w systemie rachunkowości finansowej na podstawie obowiązujących regulacji prawnych, eksperci firmy Stern Stewart & Co. zalecają przeprowadzenie ponad 160 korekt tych kategorii⁹.

Inną miarą wartości ekonomicznej¹⁰, która zyskała znaczną uwagę, jest stopa zwrotu przepływów pieniężnych z inwestycji (CFROI) i jej warianty. Ogólnie ujmując, wskaźnik ten jest obliczany jako iloraz przepływów pieniężnych, skorygowanych o inflację, przez wartość inwestycji, również skorygowaną o inflację (Ittner, Larcker, 1998a, s. 209).

Black i in. (2000, s. 69) proponują następującą postać wskaźnika zwrotu z inwestycji, wyrażonego przepływem środków pieniężnych:

$$CFROI = \frac{OCFAT}{aktywa\ brutto}$$

Wielkość OCFAT stanowi przepływy z działalności operacyjnej, obliczone jako suma zysku operacyjnego netto po opodatkowaniu (NOPAT) i amortyzacji, skorygowana o inne pozycje. Wartość aktywów brutto jest sumą aktywów nieamortyzowanych, pomniejszonych o zobowiązania bieżące, oraz aktywów podlegających amortyzacji. Stopa CFROI oznacza wewnętrzną stopę zwrotu z danej inwestycji, która może być porównana ze średnim ważonym kosztem kapitału przedsiębiorstwa, stanowiąc istotną informację dla potrzeb oceny i podejmowania decyzji przez inwestorów i menedżerów przedsiębiorstwa.

W stosunku do wymienionych miar wartości dla akcjonariuszy sformułowano wiele opinii popierających bądź krytykujących je, biorąc pod uwagę siłę ich skorelowania ze zwrotami rynkowymi z inwestycji w akcje spółek oraz ich przewagę nad tradycyjnymi miarami wyników finansowych. Są to kwestie niezwykle ważne dla inwestorów, menedżerów i analityków giełdowych. Z punktu widzenia rachunkowości zarządczej kluczowym zagadnieniem jest zbadanie, czy zastosowanie tych mierników przy podejmowaniu decyzji przez menedżerów oraz jako podstawy systemów wynagradzania

⁹ Szczegółowe, złożone procedury obliczania EVA i MVA przedstawiają m. in. publikacje: Ehrbar (1998), Cwynar, Cwynar (2000, 2003), Sumek-Brandys (2000), Skoczylas (2000).

¹⁰ Oprócz wymienionych w tym podpunkcie najważniejszych nowych metod pomiaru wartości tworzonej dla właścicieli, w literaturze przedmiotu oferuje się szereg innych mierników (np. indeks tworzenia wartości – VCI), uznając je za bardziej odpowiednie dla współczesnych przedsiębiorstw od znanych i stosowanych od dawna tradycyjnych mierników, takich jak: zwrot na inwestycji (ROI) i model Du Ponta, zysk na akcję (EPS), rentowność kapitału własnego (ROE) itd. (zob. np.: Nowak, Stanoch, 2001; Waśniewski, Skoczylas, 2002, rozdz. 10; Cwynar, Cwynar, 2003).

kierownictwa przyczynia się do poprawy wyników ekonomicznych jednostek gospodarczych. Ważną sprawą jest również określenie zadań specjalistów rachunkowości zarządczej w procesie projektowania i stosowania systemów pomiarów wyników przedsiębiorstw, opartych na miernikach wartości dla akcjonariuszy. Przeprowadzone dotychczas badania empiryczne i studia koncepcyjne na te tematy (np. Ittner, Larcker, 1998a; *Practices...*, 1998c; Otley, 1999; Leadbeater, 2000; Schweitzer, 2004; Shields, White, 2004) dostarczyły cennych wniosków i wskazań dla dalszych badań, których jednakże przytoczenie wykracza poza ramy niniejszej rozprawy.

Ze względu na ścisły związek z tematem monografii nie można natomiast pominąć zagadnienia integracji ekonomicznej wartości dodanej z rachunkiem kosztów działań.

Zwolennicy ustalania i analizowania wartości dla akcjonariuszy obliczają wskaźniki wartości ekonomicznej, np. CFROI lub EVA, dla całego przedsiębiorstwa, jego oddziałów lub strategicznych jednostek biznesowych. R. S. Kaplan i R. Cooper (1998, s. 265) przekonują, że największy wpływ na zwiększenie ekonomicznej wartości dodanej mogą wywierać decyzje menedżerów, podejmowane w odniesieniu do produktów i działań, a nie na poziomie całego przedsiębiorstwa lub jego jednostek biznesowych. To stwierdzenie stanowi przesłankę do połączenia koncepcji EVA z rachunkiem kosztów działań w celu lepszego wykorzystania potencjału tych metod dla tworzenia wartości dla akcjonariuszy.

Kalkulacja kosztów produktów, zgodna z zasadami rachunku ABC, zapewnia większą dokładność danych o jednostkowych kosztach wytwarzanych wyrobów i usług, a metody składające się na ABM mogą mieć istotny wpływ na lepsze zarządzanie kosztami operacyjnymi przedsiębiorstwa. Rachunek kosztów działań w swej klasycznej formie nie uwzględnia kosztów kapitału finansującego zasoby wykorzystywane do wytworzenia produktów.

Rachunek kosztów działań i analiza rentowności, jako metoda składająca się na ABM, mogą zostać rozszerzone w wyniku uwzględnienia w nich kosztów kapitału przedsiębiorstwa oraz czynników wpływających na ich poziom. Pozwoli to na stworzenie systemu zarządzania całkowitymi kosztami działalności jednostki gospodarczej, ułatwiającego menedżerom zwrócenie uwagi na wszystkie konieczne składniki mające wpływ na kreowanie wartości dla akcjonariuszy. System ten obejmuje zarządzanie kapitałem i jego kosztem (Hubbell, 1996, s. 21).

Kalkulacja kosztów produktów w przypadku integracji EVA i rachunku ABC polega na obliczeniu kosztu jednostkowego produktu zgodnie z klasyczną procedurą ABC, a następnie na przyporządkowaniu produktom kosztu kapitału własnego i oprocentowanego. Możliwe są tu dwa rozwiązania:

- pierwsze wymaga przypisania kosztu kapitału wyrażonego wartościowo do poszczególnych działań, a następnie do produktów (zob. Hubbell, 1996);

- drugie polega na bezpośrednim przyporządkowaniu kosztu kapitału do obiektów kosztów, tj. produktów lub klientów (Kaplan, Cooper, 1998; Nita, 2004).

W obydwu rozwiązaniach należy najpierw przydzielić obliczoną ogólną kwotę kosztu kapitału do poszczególnych aktywów finansowanych tym kapitałem. Rozwiązanie pierwsze jest bardziej złożone i uwzględnia ogólną procedurę rozliczania kosztów w rachunku kosztów działań (tj. ustalanie kosztów produktów w wyniku rozliczenia kosztów działań). Drugi sposób jest oparty na przyporządkowaniu aktywów do poszczególnych produktów na podstawie ustalonych zależności między określonymi kategoriami aktywów a produktami. Szczegółowe wskazówki w tym zakresie przedstawiają Kaplan i Cooper (1998, s. 267; 2000, s. 325).

Informacje uzyskane dzięki włączeniu do kalkulacji kosztu jednostkowego produktów kosztu kapitału zaangażowanego do ich wytwarzania umożliwiają przeprowadzenie rozszerzonej analizy rentowności sprzedaży poszczególnych rodzajów lub grup produktów, tj. na poziomie ekonomicznej wartości dodanej produktu (grupy produktów), a nie tylko na poziomie marży brutto i zysku operacyjnego. Analiza taka wskazuje menedżerom szereg możliwości zwiększenia marży produktów oraz intensywności wykorzystania aktywów (por. Hubbell, 1996, s. 26–27; Kaplan, Cooper, 1998, s. 324).

Jeśli menedżerowie będą jednocześnie stosować ABC i miernik ekonomicznej wartości dodanej, to uzyskają wyraźną ekonomiczną mapę rentowności i strat, czyli będą mogli skierować swoją uwagę i określone działania – poprzez operacyjne i strategiczne ABM – w stronę operacji przynoszących ekonomiczne straty. Będą oni też dążyć do utrzymania, zabezpieczenia i rozszerzenia ekonomicznie rentownych operacji (Kaplan, Cooper, 2000, s. 327), tj. rentownych na poziomie wskaźnika EVA.

8.1.3.2. Pomiar wartości niematerialnych i kapitału intelektualnego

Dostrzeżenie problemu zwiększającej się różnicy między wartością rynkową a wartością księgową, głównie spółek giełdowych, oraz dyskusje o konieczności poznania czynników wpływających na wartość rynkową przedsiębiorstw doprowadziły do dużej aktywności wielu teoretyków zarządzania i rachunkowości zarządczej, ekspertów firm doradczych i praktyków w formułowaniu koncepcji pomiaru i raportowania zasobów niematerialnych (kapitału intelektualnego), tworzących znaczną część wartości rynkowej spółek.

Jak już uzasadniano w rozdziale 2 rozprawy, umiejętności pracowników, systemy informatyczne, marka i kultura jednostki gospodarczej oraz jej relacje z dostawcami i klientami są współcześnie cenniejsze dla przedsiębiorstw

niż aktywa materialne. W przeciwieństwie do aktywów finansowych i rzeczowych, zasoby niematerialne są trudne do naśladowania i skopiowania przez konkurentów. Mogą one stać się źródłem zdobycia i utrzymania przewagi konkurencyjnej przez przedsiębiorstwo. Należy zatem zgodzić się z R. S. Kaplanem i D. P. Nortonom (2004, s. 52), którzy stwierdzają: „Jeśli menedżerowie mogliby znaleźć sposób na oszacowanie aktywów niematerialnych ich przedsiębiorstwa, to mogliby o wiele łatwiej ustalać pozycję konkurencyjną ich przedsiębiorstwa i nią zarządzać”.

W dążeniu do poszukiwania metod pomiaru zasobów niematerialnych i wyceny kapitału intelektualnego przedsiębiorstw, które w dużym stopniu tworzą wartość na rzecz właścicieli i klientów, dzięki zarządzaniu tymi kategoriami, wiele ośrodków naukowych i przedsiębiorstw zaproponowało różne modele pomiaru i oceny wartości niematerialnych i kapitału intelektualnego. K. E. Sveiby (2001) dokonał ich przeglądu i podziału na cztery grupy:

1) metody bezpośredniego pomiaru kapitału intelektualnego (*Direct Intellectual Capital Methods* – DIC); polegają one na identyfikacji składników kapitału intelektualnego oraz szacowaniu ich wartości; składniki te mogą zostać wycenione pojedynczo lub za pomocą zagregowanego wskaźnika;

2) metody rynkowej kapitalizacji (*Market Capitalization Methods* – MCM); obliczają one wartość kapitału intelektualnego albo aktywów niematerialnych jako różnicę między wartością rynkową przedsiębiorstwa a wartością księgową jego kapitałów własnych;

3) metody stopy zwrotu aktywów (*Return on Assets Methods* – ROA); oparte są na następujących obliczeniach: średni zysk przed opodatkowaniem dla danego okresu jest dzielony przez średnią wartość aktywów materialnych przedsiębiorstwa, co stanowi wskaźnik ROA, który jest następnie porównywany ze średnim wskaźnikiem ROA w branży; różnica wielkości wskaźników jest mnożona z kolei przez średnią wartość aktywów materialnych przedsiębiorstwa w celu ustalenia średnich rocznych zysków dostarczonych przez aktywa niematerialne; dzieląc te zyski przez średnioważony koszt kapitału lub stopę oprocentowania kredytu, otrzymuje się oszacowaną wartość aktywów niematerialnych;

4) metody kart wyników (*Scorecard Methods* – SC); polegają na wyszczególnieniu różnych składników aktywów niematerialnych, które są opisywane za pomocą określonych wskaźników i prezentowane w formie kart wyników lub wykresów; są to metody podobne do metod bezpośredniego pomiaru kapitału (DIC), lecz nie dokonują one wartościowego ujęcia aktywów niematerialnych.

Zestawienie 21 najważniejszych, uznawanych przez ekspertów metod pomiaru kapitału intelektualnego, dokonane przez Sveiby'ego, prezentuje tabela 8.1.

Tabela 8.1. Metody pomiaru aktywów niematerialnych i kapitału intelektualnego

Nazwa ^a	Autorzy	Kategoria	Opis metody
Technology Broker	Brooking (1996)	DIC	Wartość kapitału intelektualnego jest szacowana na podstawie analizy odpowiedzi na 20 pytań dotyczących czterech składników kapitału intelektualnego; są nimi: aktywa dające przedsięwzięciu siłę rynkową (znaki towarowe, lojalność klientów), własność intelektualna, aktywa dające siłę wewnętrzną (kultura organizacji, procesy) i aktywa dotyczące zatrudnionych (wiedza, kompetencje)
Citation-Weighted Patents	Bontis (1996)	DIC	Kapitał intelektualny i jego zastosowanie mierzy się poprzez ocenę wpływu prac B + R na szereg wskaźników, np. liczbę patentów, stosunek kosztów patentów do przychodów ze sprzedaży
Inclusive Valuation Methodology (IVM)	McPherson (1998)	DIC	Polega na zestawieniu według ważności średnioważonych wskaźników, mających w większości przypadków charakter wielkości względnych niż absolutnych. Połączona wartość dodana = pieńżna wartość dodana wraz z niematerialną wartością dodaną
The Value Explorer™	Andriessen, Tiessen (2000)	DIC	Metodologia zaproponowana przez KPMG w celu obliczenia 5 typów zasobów niematerialnych: (1) aktywów i zdolności, (2) umiejętności i cichej wiedzy, (3) wspólnych wartości i norm, (4) technologii i skodyfikowanej wiedzy, (5) procesów głównych i zarządzania
Intellectual Asset Valuation	Sullivan (2000)	DIC	Jest to metoda wyceny własności intelektualnej przedsiębiorstwa
Total Value Creation, TVC™	Anderson, McLean (2000)	DIC	Metoda TVC, zaproponowana przez Kanadyjskie Stowarzyszenie Dyplomowanych Księgowych, wykorzystuje zdyskontowane przepływy pieniężne do oceny, jak zdarzenia wpływają na planowane przedsięwzięcia
Accounting for the Future (AFTF)	Nash H. (1998)	DIC	Jest to system prognozowanych zdyskontowanych przepływów pieniężnych. Różnica między wartością AFTF na koniec i początek okresu oznacza wartość dodaną w ciągu okresu

Tabela 8.1 (cd.)

Nazwa ^a	Autorzy	Kategoria	Opis metody
Tobin's q	Stewart (1997) Bontis (1999)	MCM	Współczynnik q jest stosunkiem wartości rynkowej przedsiębiorstwa do wartości odtworzenia jego aktywów. Zmiany współczynnika q obrazują zmianę efektywności kapitału intelektualnego. Wskaźnik ten został skonstruowany w latach pięćdziesiątych przez J. Tobina, laureata Nagrody Nobla
Investor assigned market value (IAMV TM)	Standfield (1998)	MCM	Za rzetelną wartość przedsiębiorstwa jest uznawana jego wartość rynkowa; obejmuje ona sumę kapitału materialnego, zrealizowanego kapitału intelektualnego (IC), „wypłukanego” IC oraz utrzymywanej przewagi konkurencyjnej
Market-to-Book Value	Stewart (1997), Luthy (1998)	MCM	Kapitał intelektualny jest obliczany jako różnica między wartością rynkową przedsiębiorstwa a jego wartością księgową (wartością aktywów netto)
Economic Value Added (EVA TM)	Stewart (1997)	ROA	Wskaźnik EVA jest obliczany jako różnica między zwrotem z zainwestowanego kapitału a kosztem pozyskania kapitału. Zmiany poziomu tego wskaźnika informują o stopniu produktywności kapitału intelektualnego przedsiębiorstwa
Human Resource Costing & Accounting (HRCA)	Johansson (1996)	ROA	Oblicza się ukryty wpływ zasobów ludzkich, związany z kosztami obniżającymi zyski przedsiębiorstwa. Dokonuje się korekt w rachunku zysków i strat. Kapitał intelektualny jest mierzony stosunkiem wpływów z tytułu zasobów ludzkich do skapitalizowanych nakładów na wynagrodzenia
Calculated Intangible Value (CIV)	Stewart (1997), Luthy (1998)	ROA	Metoda CIV polega na obliczaniu nadwyżki zwrotu na aktywach materialnych w celu jej wykorzystania jako podstawy do określenia części zwrotu przypisywanego do aktywów niematerialnych
Knowledge Capital Earnings	Lev (1999)	ROA	Zysk osiągany dzięki kapitałowi wiedzy oblicza się jako część zysku przewyższającą spodziewany zysk z wykorzystywania aktywów ujętych w księgach rachunkowych

Value Added Intellectual Coefficient (VAIC™)	Pulic (1997)	ROA (nie pasuje jednoznacznie do żadnej kategorii)	Mierzy stopień, w jakim kapitał intelektualny i zaangażowany kapitał tworzą wartość na podstawie powiązań między kapitałem zaangażowanym, kapitałem ludzkim i kapitałem strukturalnym
Balanced Scorecard	Kaplan, Norton (1992)	SC	Pomiar wyników działalności przedsiębiorstwa za pomocą miar w czterech perspektywach: finansowej, klientów, procesów wewnętrznych i rozwoju. Wskaźniki wiążą się ze strategicznymi celami przedsiębiorstwa
Human Capital Intelligence	Jac Fitz-Enz (1994)	SC	Określa zestaw mierników kapitału ludzkiego, gromadzonych i porównywalnych z bazą danych. Jest metodą podobną do metody HRCA
Skandia Navigator™	Edvinsson, Malone (1997)	SC	Kapitał intelektualny jest mierzony za pomocą 164 miar (91 wskaźników o charakterze „intelektualnym” i 73 wskaźniki tradycyjne) w pięciu obszarach: finansowym, kliencim, procesów, odnowy i rozwoju oraz ludzkim
IC-Index™	Roos, Roos, Dragonetti, Edvinsson (1997)	SC	Łączy wszystkie pojedyncze miary dotyczące własności intelektualnej w jeden indeks. Zmiany tego indeksu są związane ze zmianą wartości rynkowej spółki
Intangible Asset Monitor	Sveiby (1997)	SC	Metoda ta zakłada wybór przez zarząd, przy uwzględnieniu celów przedsiębiorstwa, wskaźników pomiaru czterech aspektów tworzenia wartości z wykorzystaniem trzech typów aktywów niematerialnych: kompetencji ludzi, zewnętrznej struktury i struktury wewnętrznej. Aspektami tworzenia wartości są: (1) wzrost, (2) odnowa, (3) efektywność, (4) redukcja ryzyka/stabilność
Value Chain Scoreboard™	Lev B. (2002)	SC	Macierz wskaźników niefinansowych, ujętych w trzy kategorie, zgodnie z fazami cyklu rozwoju: odkrywanie/uczenie się, wdrażanie, komercjalizacja

^a W tabeli zamieszczono oryginalne nazwy metod ze względu na trudny do trafnego przetłumaczenia zapis niektórych z nich.
 Źródło: na podstawie: K. E. Sveiby, *Methods for Measuring Intangible Assets*, 2001, updated May 2002, <http://www.sveiby.com/library>.

Jak dotychczas nie opracowano jednej, powszechnie akceptowanej metody pomiaru kapitału intelektualnego jednostek gospodarczych, a także jednolitych zasad sporządzania raportu obrazującego potencjał i strukturę tego kapitału. Oprócz metod i systemów wymienionych w tabeli 8.1, w ostatnich latach zaproponowano nowe rozwiązania w tym zakresie. Uwzględnienie najważniejszych z nich pozwoliło Sveiby'emu (2005) zwiększyć wykaz metod do 34.

Poszczególne grupy metod służących do pomiaru aktywów niematerialnych (kapitału intelektualnego) są bardziej odpowiednie dla jednych zastosowań, a mniej dla innych. Metody prowadzące do wartościowego ujęcia tego typu aktywów, tj. z grupy ROA i MCM, są przydatne w przypadku fuzji i przejęć oraz rynkowej wyceny akcji. Mogą one być wykorzystane do porównywania przedsiębiorstw z tej samej branży. Finansowy wymiar oraz związek z zasadami rachunkowości sprawiają, że wyniki tych metod są łatwo komunikowalne zarządom i księgowym. Wadą metod typu ROA i MCM jest to, że wyrażenie wszystkiego, co obejmują aktywa niematerialne, przy użyciu pieniądza może być powierzchowne. Ponadto, metody z grupy ROA są bardzo wrażliwe na założenia dotyczące stopy procentowej i stopy dyskontowej. Część metod ROA i MCM nie nadaje się do zastosowania w organizacjach nienastawionych na zysk, w oddziałach przedsiębiorstw oraz w organizacjach sektora publicznego (Sveiby, 2005).

K. E. Sveiby (2005) uznaje natomiast za zalety metod typu DIC i SC to, że mogą tworzyć bardziej obszerny obraz stanu jednostki gospodarczej niż miary finansowe oraz że są łatwe do zastosowania na każdym szczeblu jednostki gospodarczej. Miary te są bliższe zdarzeniom gospodarczym, dlatego raporty mogą być szybsze i dokładniejsze niż zawierające wyłącznie miary finansowe. Metody DIC i SC są bardzo przydatne dla organizacji niezarobkowych, oddziałów jednostek gospodarczych, organizacji sektora publicznego, a także dla celów społecznych i związanych ze środowiskiem naturalnym. Wadą tych metod jest utrudniona porównywalność informacji, ponieważ zalecane przez nie miary i wskaźniki zależą od kontekstu zastosowania i wymagają dostosowania do indywidualnych potrzeb użytkowników. Metody bezpośredniego pomiaru aktywów niematerialnych i kart wyników są stosunkowo nowymi propozycjami, a także mogą doprowadzić do wygenerowania olbrzymiej ilości danych trudnych do porównywania, dlatego nie są łatwo akceptowane przez część kierowników przyzwyczajonych do miar finansowych.

Różnorodność i złożoność składników aktywów niematerialnych (np. marki, kompetencji kluczowych menedżerów) sprawia, że ich wycena nie jest wyłącznie zadaniem systemów rachunkowości. Potrzebne jest wielodyscyplinarne podejście do wyceny, oparte na współpracy ekonomistów, księgowych, specjalistów w dziedzinie własności intelektualnej oraz ds. kontraktów

zatrudnieniowych. Wiarygodne wyceny składników aktywów niematerialnych i kapitału intelektualnego mogą zostać osiągnięte pod warunkiem, że będą tworzone i rozwijane efektywne rynki tych aktywów, stanowiących podstawę do wyceny (zob. szerzej Leadbeater, 2000, s. 3).

8.1.3.3. Wieloaspektowe systemy pomiaru wyników

Trzecia tendencja w zakresie pomiaru wyników przedsiębiorstw w gospodarce informacji i wiedzy jest związana z poglądem, iż zobrazowanie ich dokonań wymaga pomiaru zarówno „twardych” (tj. finansowych i ilościowych), jak i „miękkich” aspektów osiągniętych przez nie wyników (np. jakościowych, dotyczących satysfakcji klientów i pracowników). Przekonanie o konieczności zrównoważonego użycia miar finansowych i niefinansowych, mierników przeszłych dokonań ze wskaźnikami informującymi o przyszłości firmy, przyczyniło się do opracowania przez R. S. Kaplana i D. P. Nortona (1992, 1996, 2001a, b, c, d) wieloaspektowego systemu pomiaru wyników pod nazwą *Balanced Scorecard* (BSC) oraz sformułowania zmodyfikowanych koncepcji BSC, jak metody 3K *Scorecard* (Tuomela, 2000), a także do zainteresowania w skali międzynarodowej francuską koncepcją pomiaru wyników – *Tableau de Bord*. Koncepcje te pozwalają odwzorować stopień realizacji celów przedsiębiorstw skupionych na tworzeniu wartości dla interesariuszy, w tym dla inwestorów (akcjonariuszy).

Zaprojektowanie i pomyślnie stosowanie systemów pomiaru wyników, typu kart wyników lub tablicy rozdzielczej, jest oparte na powiązaniu i zintegrowaniu ich struktury z innymi metodami rachunkowości zarządczej, a przede wszystkim z rachunkiem kosztów działań. Zagadnienia te są szczegółowo objaśnione w dalszej części rozdziału.

8.2. Pomiar wyników za pomocą *Tableau de Bord* a rachunek kosztów działań

8.2.1. Rola analitycznego rachunku kosztów we francuskich przedsiębiorstwach a pomiar wyników ich działalności

Idea przedstawiania wyników działalności jednostek gospodarczych za pomocą zestawu wskaźników finansowych i niefinansowych nie jest nowa, co potwierdzają francuskie przedsiębiorstwa stosujące od kilku dziesięcioleci metodę *Tableau de Bord* (TB), a także firmy w innych krajach, które

opracowały indywidualne systemy pomiaru wyników. Termin *Tableau de Bord* literalnie znaczy „tablica rozdzielcza” lub „panel instrumentów” (Lebas, 1994b, s. 481), a faktycznie stanowi system informacyjny przedsiębiorstwa dla monitorowania jego wyników i zarządzania nimi.

Tableau de Bord jest jednym z dwóch przeciwstawnych, a jednocześnie komplementarnych nurtów charakterystycznych dla ukształtowania się i rozwoju rachunkowości zarządczej we Francji. Drugim nurtem jest normatywne podejście do rachunku i analizy kosztów. Właściwe zrozumienie zasad konstrukcji i wykorzystania TB oraz rozwoju jej koncepcji jest możliwe jedynie w powiązaniu z poznaniem idei nurtu normatywnego, będącego skutkiem silnej kontroli rządu francuskiego nad rozwojem gospodarki, a w tym nad strukturą i zasadami funkcjonowania rachunkowości w jednostkach gospodarczych.

Normatywny nurt rachunkowości rozwija się we Francji od lat trzydziestych XX w. i wiąże się bezpośrednio z Ogólnym Planem Rachunkowości (*Plan Comptable Général* – PCG), którego pierwsza wersja była opracowana w 1937 r. Zarysowana w nim idea organizacji rachunkowości w przedsiębiorstwach na podstawie obligatoryjnego planu kont została zachowana w PCG z 1947 r., obowiązującym wszystkie przedsiębiorstwa we Francji, a następnie w kolejnych jego znowelizowanych wersjach (1957 r., 1982 r. z zmianami w 1986 i 1999) (Lebas, 1994b; Daum, 2005).

Ogólny Plan Rachunkowości zawiera wykaz i zasady funkcjonowania kont, obowiązujące wszystkie przedsiębiorstwa przy ewidencji zdarzeń gospodarczych (zespoły 0–8) jako podstawie sporządzania obligatoryjnych sprawozdań finansowych i deklaracji podatkowych, a także wyznacza ramy koncepcyjne rachunku kosztów przedsiębiorstwa, przeznaczając dla ewidencji i rozliczenia kosztów dla potrzeb wewnętrznych odrębny, dziewiąty zespół kont. Generalne zasady rachunku kosztów, zwanego „systemem analizy kosztów i kalkulacji kosztów produktów”, sformułowane w Sekcji III PCG z 1982 r. (liczącej 115 stron) nie są obowiązkowe, lecz stanowią zalecane przedsiębiorstwom wytyczne (Lebas, 1994b, s. 472; Roberts, 1995, s. 44). We francuskim PCG znalazło zastosowanie dualistyczne podejście do budowy planu kont, przy czym zespół 9 wyznacza jedynie ogólną strukturę kont. Stwarza to przedsiębiorstwom możliwość dostosowania szczegółowej ewidencji i rozliczania kosztów do indywidualnych potrzeb informacyjnych ich kierowników. Uwzględniając specyfikę określonych branż, opracowano w latach 1957–1970 dwadzieścia dwa Branżowe Plany Kont, przedstawiające zasady i procedury ewidencji, w tym rozliczania i kalkulacji kosztów, typowe dla określonych rodzajów produkcji i świadczenia usług (Lebas, 1994b, s. 472; Daum, 2005, s. 461).

Wykaz kont, służący rachunkowości finansowej, obejmuje konta kosztów według rodzaju, co daje podstawę do sporządzania rachunku zysków i strat,

jako składnika zewnętrznej sprawozdawczości finansowej, w wersji porównawczej. Z punktu widzenia tej sprawozdawczości nie ma potrzeby ewidencjonowania i rozliczania kosztów działalności operacyjnej według funkcji i miejsc ich powstawania. Ewidencja taka jest dokonywana w systemie rachunku kosztów (*comptabilité analytique*), który jest dołączony do kont rachunkowości finansowej w formie oddzielnego, 9 zespołu kont¹¹. Na jej podstawie jest ustalany wynik finansowy według metody kalkulacyjnej, ukazujący określone kategorie zysku (marży) brutto i wynik finansowy netto (Roberts, 1995, s. 44).

Ewidencja zdarzeń gospodarczych, dotycząca kosztów i przychodów, jest dokonywana oddzielnie w dwóch układach, zgodnie ze strukturą odpowiednich kont, lecz PCG z 1982 r. (znowelizowany w 1986 r.) zaleca stosowanie kont „lustrzanego odbicia” w obu układach w celu zapewnienia powiązań i dokonania porównań między obrotami kont kosztów w tych układach (Lebas, 1994b, s. 473).

Koszty pośrednie są ujmowane na kontach analitycznych centrów kosztów (klasa 92), które nie odpowiadają jednak centrom kosztów w sensie odpowiedzialności za koszty, lecz stanowią grupę kosztów, ułatwiającą ich rozliczenie na produkty. Kryterium wyodrębnienia analitycznego centrum kosztów jest możliwość określenia jednej miary świadczeń dokonywanych przez centrum. Ten sposób tworzenia analitycznych kont kosztów pośrednich jest nazwany metodą homogenicznych sekcji. Jak stwierdza A. Roberts (1995, s. 45), w większości francuskich przedsiębiorstw analityczne sekcje kosztów odwzorowują strukturę organizacyjną przedsiębiorstwa oraz układ, który odpowiada budżetowemu systemowi kontroli kierowniczej w przedsiębiorstwie.

Głównym zadaniem rachunku kosztów, zorganizowanego zgodnie z zasadami określonymi w PCG, jest dostarczenie danych o poniesionych kosztach jednostkowych w celu wyceny zapasów produktów oraz sporządzania „analitycznego” sprawozdania rachunek zysków i strat, przedstawiającego koszty sprzedanych produktów i zysk ze sprzedaży. Do końca lat sześćdziesiątych XX w. szczególna uwaga była zwrócona na kalkulację pełnych kosztów produktów, jako podstawę do wyznaczania przez instytucje rządowe we Francji poziomu „regulowanych” cen rynkowych.

Ramy koncepcyjne rachunku kosztów, określone w PCG z 1982 r., zachęcają do wykorzystania danych ustalanych w analitycznym systemie rachunku kosztów przedsiębiorstwa do sporządzania budżetów i kontroli

¹¹ Do dziewiątego zespołu kont zalicza się następujące grupy (klasy) kont: 90 – Konta lustrzanego odbicia, 91 – Reklasyfikacja kosztów, 92 – Analityczne centra kosztów, 93 – Koszty produkcji, 94 – Zapasy produktów, 95 – Koszty sprzedanych produktów, 96 – Odchylenia od kosztów standardowych, 97 – Różnice wynikające z innego ujęcia kosztów na kontach rachunkowości finansowej i w zespole 9, 98 – Wynik finansowy, 99 Rozliczenia wewnętrzne (Roberts, 1995, s. 44).

budżetowej, co pozwala na ocenę osiągniętych wyników na podstawie informacji finansowych. Ten sposób pomiaru i oceny wyników przedsiębiorstw nie odgrywa jednak dominującej roli we Francji. Główne źródło informacji kierowniczej i narzędzie pomiaru wyników stanowią *Tableaux de Bord* (tablice rozdzielcze), które są prawie niezależne od danych ustalanych w systemie rachunkowości.

8.2.2. Rozwój, zasady budowy i funkcje *Tableau de Bord*

Opis „tablic rozdzielczych” nie jest łatwym zadaniem nawet dla autorów francuskich. Nie są one oparte na jednej, ściśle sformułowanej koncepcji. W praktyce przedsiębiorstw występują w wielu wersjach, a w ciągu kilku dziesięcioleci podlegały ewolucji. A. Bourguignon i in. (2001, s. 7) uważają nawet, że tyle jest wersji *Tableau de Bord*, ilu jest autorów piszących na temat kontroli kierowniczej we francuskich przedsiębiorstwach.

Tableau de Bord dla potrzeb zarządzania jest traktowana jak tablica rozdzielcza samochodu lub panel sterowania w kabinie pilota samolotu, które za pomocą szeregu wskaźników informują kierującego o istotnych parametrach poruszającego się pojazdu (prędkość, zużycie paliwa, obroty silnika, liczba przejechanych kilometrów itd.), pozwalających na dotarcie do celu. Kierownik jednostki, dla której jest stosowana TB, jest metaforycznie porównywany z kierowcą samochodu lub pilotem samolotu. TB zawiera zbiór przede wszystkim „fizycznych” miar dokonań jednostki, które należą raczej do języka inżynierów niż księgowych (Bourguignon i in., 2001, s. 7).

Metoda TB ma swoje korzenie w koncepcjach sformułowanych przez francuskich inżynierów i ich stowarzyszenia, aktywnie działających w naukowym ruchu zarządzania w okresie międzywojennym, choć M. Epstein i J. F. Manzoni (1998, s. 191) twierdzą, że system pomiaru wyników w formie TB pojawił się na przełomie XIX i XX w. J. M. Malo datuje zastosowanie TB w dziedzinie zarządzania na 1932 r. (Bourguignon i in., 2001, s. 7).

Idea tablicy rozdzielczej powstała jako rezultat zapotrzebowania inżynierów we Francji na informacje służące do sterowania procesem produkcyjnym, a następnie całą jednostką gospodarczą¹². Najpierw inżynierowie poszukiwali

¹² Cechą charakterystyczną rozwoju biznesu we Francji był bardzo duży udział inżynierów w zarządach przedsiębiorstw. W połowie lat dziewięćdziesiątych XX w. jeszcze około 50% dyrektorów zarządzających stanowili inżynierowie (Roberts, 1995, s. 45). Według opinii Lebasa (1994b), inżynierowie na stanowiskach kierowniczych postrzegają firmę jako dynamiczny system. Ich priorytetem jest podejmowanie decyzji, toteż potrzebują informacji tak aktualnych, jak tylko jest to możliwe. Uważają oni rachunkowość za dodatkową działalność stanowiącą „cenę” za pozyskanie akcjonariuszy, a nie jako kluczowe źródło informacji wykorzystywanych przy podejmowaniu decyzji.

sposobu poprawy procesu produkcyjnego w przedsiębiorstwach poprzez usprawnienie relacji przyczynowo-skutkowych między operacjami produkcyjnymi a wynikami procesu. Pomocne w tym były określone wskaźniki, których poziom podlegał monitorowaniu i ocenie. Zasada ta została następnie zastosowana na szczeblu zarządu przedsiębiorstwa. Zbiór wybranych wskaźników, których poziom obliczano okresowo, umożliwiał kierownikom monitorowanie postępu przedsiębiorstwa w realizacji wyznaczonych celów oraz nakierowywał ich na podjęcie stosownych działań korygujących (Epstein, Manzoni, 1998, s. 191).

Od końca lat pięćdziesiątych stosuje się „tablice rozdzielcze” we francuskich przedsiębiorstwach także dla wyróżnionych w nich ośrodków odpowiedzialności. Wykazuje się w nich oprócz faktycznie osiągniętych wielkości „fizycznych” również wielkości planowane (np. wolumen produkcji, zużycie materiałów w jednostkach naturalnych, współczynnik braków, wskaźnik absencji, indeksy satysfakcji klientów).

M. Lebas (1994b, s. 481) podkreśla, że TB danego ośrodka odpowiedzialności przedsiębiorstwa określa minimalny zbiór wskaźników, które pozwalają kierownikowi zarządzać rzeczowymi i ludzkimi aktywami, za które jest on odpowiedzialny, realizując misję ośrodka. Ważne znaczenie ma wybór optymalnej liczby miar w określonej TB, tak aby korzystający z tych danych nie byli zasypywani zbędnymi i nieistotnymi informacjami.

Do końca lat osiemdziesiątych XX w. traktowano TB jako „mechanizm raportowania”, umożliwiający kontrolowanie stopnia wykonania ustalonych celów, a także jako narzędzie diagnozowania, reagowania i hierarchicznego dialogu w przedsiębiorstwach. Motywy stosowania TB uległy przewartościowaniu pod koniec XX w. Obecnie pomiar wyników za pomocą TB powinien zapewnić logiczny związek z działaniami oraz zgodność stosowanych miar z celami strategicznymi całej jednostki gospodarczej. Dlatego większa uwaga w „tablicach rozdzielczych” jest zwracana na przyczynową analizę odchyień jako źródło danych do działania, a nie na samo raportowanie wyników (Bourguignon i in., 2001, s. 7). Taki punkt widzenia stał się przesłanką do projektowania zmodernizowanych *Tableaux de Bord*, które są niekiedy traktowane w przedsiębiorstwach jako ważne elementy szerszych metod zarządzania wynikami, takich jak metoda OVAR¹³ (Bourguignon i in., 2004, s. 116). Metoda ta wyznacza standardowe procedury projektowania i implementacji „tablic rozdzielczych” dla poszczególnych ośrodków odpowiedzialności (zob. szerzej, Daum, 2005), ograniczając w ten sposób znaczną różnorodność podejść do opracowania TB, występującą w przeszłości we francuskich przedsiębiorstwach.

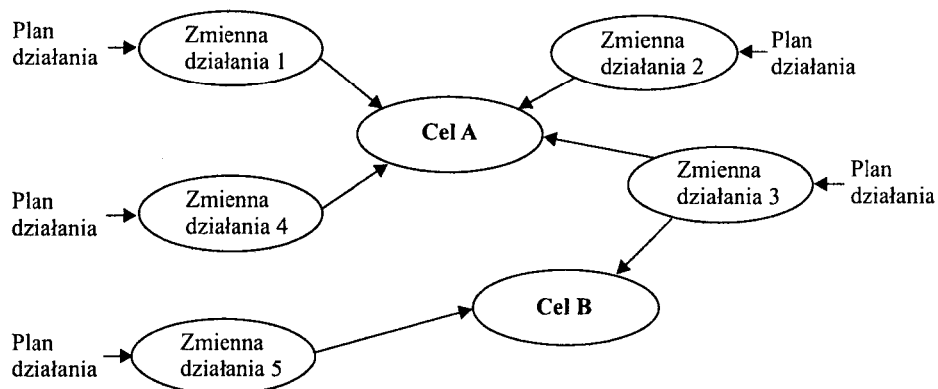
¹³ Jest to skrót od nazwy francuskiej *Objectifs-Variables d'Action-Responsables*, co znaczy „cele-zmienne działania-osoby odpowiedzialne” (Bourguignon i in., 2004, s. 116).

Autorzy objaśniający zasady budowy i wykorzystania TB są zgodni, że muszą one być konstruowane w kontekście misji, wizji i celów każdej jednostki (np. Epstein, Manzoni, 1998, s. 192; Bourguignon i in., 2004, s. 116). „Tablice rozdzielcze” przekształcają misję i wizję jednostki w zbiór celów jej działalności. Następnie są ustalane zmienne działania, zwane też kluczowymi czynnikami sukcesu lub dźwigniami działania, w myśl założenia, że od nich zależy osiągnięcie danego celu. Zmienne działania determinują z kolei plany działania, które kierownicy muszą sformułować dla osiągnięcia celów danej jednostki. Cele są kwantyfikowane w postaci co najmniej jednego kluczowego wskaźnika wyników lub zbioru odpowiednio wybranych kluczowych miar. Dla każdego wskaźnika należy ustalić standardowy poziom, oparty na danych historycznych, wielkościach wzorcowych lub założonych.

M. Epstein i J. F. Manzoni (1998, s. 192) przedstawiają następująco relacje między elementami strukturalnymi *Tableau de Bord*:

Misja, Wizja ⇒ Cele ⇒ Kluczowe czynniki sukcesu ⇒ Kluczowe wskaźniki wyników

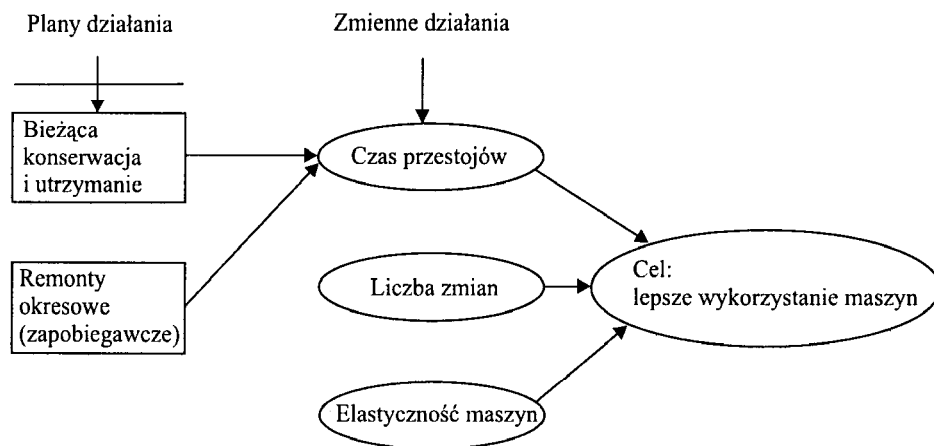
Między podstawowymi elementami „tablicy rozdzielczej”, tj. celami jednostki (ośrodka odpowiedzialności), wyrażonymi głównie za pomocą miar „fizycznych”, zmiennymi działania oraz planami działania, muszą zachodzić związki przyczynowo-skutkowe. Zależności te zobrazowano na rysunku 8.2.



Rys. 8.2. Powiązania między celami, zmiennymi działania i planami działania w TB. Źródło: Bourguignon i in. (2001), s. 8

Omawiane zagadnienie powiązań między elementami „tablicy rozdzielczej” można zilustrować następującym przykładem (por. rysunek 8.3). Jeżeli celem danego ośrodka odpowiedzialności, np. wydziału produkcji podstawowej X,

jest lepsze wykorzystanie maszyn wydziału, to zmiennymi działania mogą być np.: czas przestoju, liczba zmian, elastyczność maszyn. Plany działania dla ograniczenia czasu przestoju mogą zostać sformułowane następująco: zapewnienie bieżącej konserwacji i utrzymania maszyn oraz terminowe przeprowadzenie remontów okresowych (zapobiegawczych).



Rys. 8.3. Przykład powiązań między elementami struktury TB. Źródło: opracowanie własne na podstawie: Bourguignon i in. (2004), s. 116

W stosunku do czynników przyjmowanych jako zmienne działania jest stawiane wymaganie, aby były to parametry kontrolowalne przez kierownika danej jednostki. Ponadto, spośród różnych czynników mogących mieć wpływ na osiągnięcie założonego celu należy wybierać zmienne o najsilniejszym wpływie, a więc mające kluczowe znaczenie dla przyszłych wyników. Elementy TB, a w tym kluczowe zmienne, mogą mieć charakter krótko-, średnio- lub długookresowy, gdyż określone obszary działalności przedsiębiorstwa wymagają podejmowania decyzji o różnych horyzontach czasowych. „Tablice rozdzielcze” są narzędziem elastycznym i mogą zawierać zbiór informacji potrzebnych kierownikom do podejmowania różnego typu decyzji. Określone centrum odpowiedzialności może mieć kilka „tablic rozdzielczych”, jeśli są w nim podejmowane decyzje o zróżnicowanych okresach odniesienia (Lebas, 1994b, s. 483).

Informacje ujmowane w TB mają charakter operacyjny lub finansowy. Im niższą pozycję zajmuje kierownik w przedsiębiorstwie, tym bardziej informacje przedstawiane w TB są szczegółowe i mają charakter operacyjny, wyrażony w postaci mierników niefinansowych. Im wyższy jest szczebel zarządzania, tym bardziej informacje w tablicach rozdzielczych są zagregowane i w większym zakresie wyrażone w formie miar finansowych.

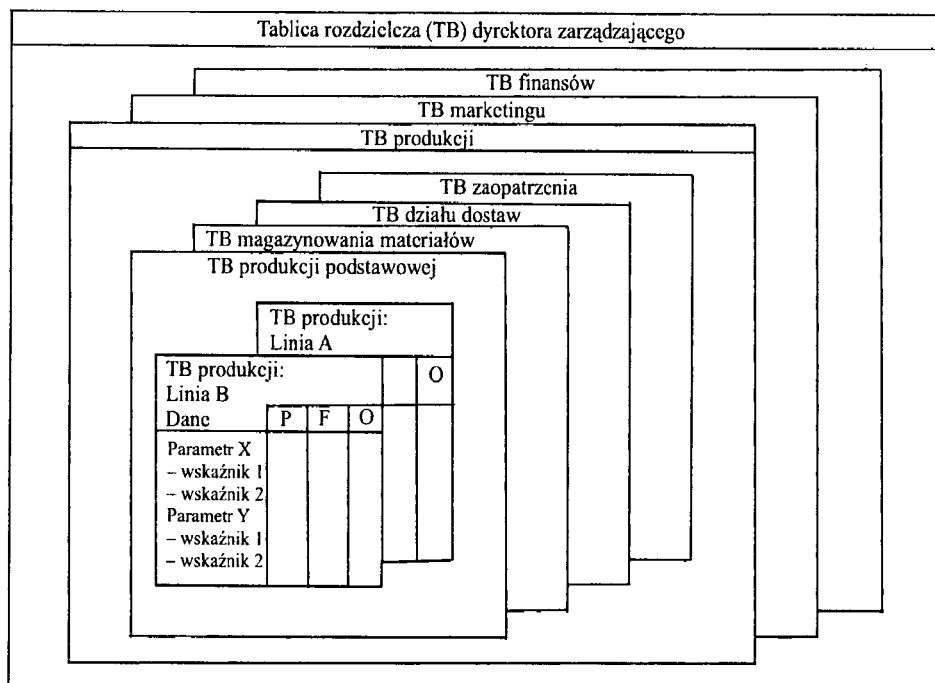
Częstotliwość sporządzania sprawozdania wewnętrznego w formie TB zależy od charakteru odpowiedzialności jednostki organizacyjnej przedsiębiorstwa, istoty danych i ich przydatności do podejmowania decyzji, charakteryzujących się określoną długością okresu, którego dotyczą, przy czym TB dla zarządu firmy powinna być zestawiana co miesiąc (Epstein, Manzoni, 1998, s. 193).

W literaturze na temat reguł konstrukcji „tablic rozdzielczych” podkreśla się konieczność zapewnienia hierarchicznej i przekrojowej spójności między różnymi tablicami, czyli ich wertykalnej i horyzontalnej integracji (zasada „zagnieżdżenia”).

TB są sporządzane dla różnych szczebli zarządzania i różnych jednostek organizacyjnych przedsiębiorstwa. Konieczne jest zachowanie powiązań między „tablicami” na kolejnych poziomach kierowniczych, tak aby tworzyły spójną całość, którą Epstein i Manzoni (1998, s. 192) porównują do zestawu rosyjskich lalek „matrioszek”. *Tableau de Bord* dla zarządu przedsiębiorstwa jest więc dokumentem stanowiącym syntezę „paneli sterowania” kierowniczego, sporządzanych dla kierowników zakładów lub wydziałów, kierowników funkcjonalnych, kierowników określonych obszarów geograficznych lub kierowników grup produktów. Natomiast TB dla wydziału produkcji może agregować dane „tablic rozdzielczych” takich działów, jak: zaopatrzenia, dostaw, magazynowania materiałów i produkcji podstawowej. Z kolei TB działu produkcji podstawowej może obejmować „panele sterowania” dla określonych linii lub oddziałów produkcyjnych. Rysunek 8.4. przedstawia przykładowe powiązanie między „tablicami rozdzielczymi”, agregowanymi do poziomu TB dyrektora zarządzającego (CEO).

Przedstawiony opis rozwoju i zasad konstrukcji „tablic rozdzielczych” jako składników systemu pomiaru, monitorowania i kontroli wyników działalności przedsiębiorstw daje podstawę do zestawienia pełnionych przez nie funkcji. Mianowicie, wzajemne powiązane „tablice rozdzielcze”, sporządzane dla różnych szczebli zarządzania, pełnią następujące funkcje:

- 1) dostarczają kierownikom okresowego zestawienia danych o wynikach osiąganych przez ich jednostki jako wskazówek do podejmowania decyzji;
- 2) informują kierownika wyższego szczebla o dokonaniach podporządkowanych mu jednostek, umożliwiając mu kontrolowanie uprawnień delegowanych podwładnym;
- 3) umożliwiają zharmonizowanie pracy określonych części przedsiębiorstwa pod kątem jego strategii, celów i działań taktycznych;
- 4) zmuszają każdą wewnętrzną jednostkę przedsiębiorstwa do zidentyfikowania kluczowych czynników sukcesu i kluczowych miar wyników związanych z jej działalnością;



Rys. 8.4. Przykładowy zbiór kierowniczych tablic rozdzielczych, agregowanych do poziomu TB dyrektora zarządzającego. Objasnienia: P – dane planowane, F – dane faktyczne, O – odchylenie.
Źródło: opracowanie własne na podstawie: Horngren i in. (2002), s. 756

5) wspomagają koordynację działań między funkcjami, dziedzinami działalności przedsiębiorstwa oraz poziomami struktury organizacyjnej;

6) stanowią dobrą okazję do ustalania zakresu odpowiedzialności dla każdego z kierowników w przedsiębiorstwie;

7) przyczyniają się do ustrukturyzowania sposobu zarządzania oraz nakierowują uwagę menedżerów na tematy wymagające przedyskutowania i rozwiązania problemów.

Podsumowując charakterystykę „tablic rozdzielczych”, należy wyraźnie zaznaczyć, że ich celem nie jest wyrażenie w liczbach tego, co zostało zrobione, lecz dostarczenie informacji o stanie przeszłym, obecnym i dotyczącym nieodległej przyszłości, a odnoszącym się do każdego kluczowego czynnika sukcesu, dla każdego centrum odpowiedzialności i całego przedsiębiorstwa (por. Lebas, 1994b, s. 482). Koncepcja wykazywania w „tablicach rozdzielczych” głównie danych niefinansowych – pochodząca sprzed ponad pół wieku – jest zgodna ze współczesną tendencją pomiaru wyników za pomocą mierników ilościowych. TB „wychodzą” poza pomiar wartości

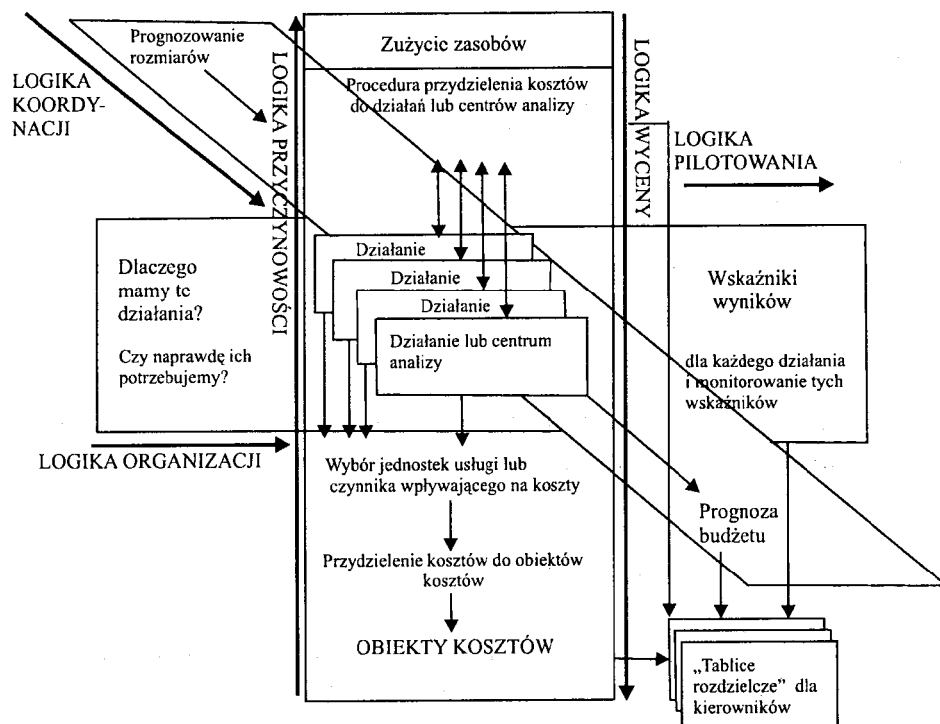
i próbują opisać procesy, które kreują wartość. Menedżerowie, informowani o faktycznych „fizycznych” wskaźnikach, różniących się poziomem od danych planowanych lub normatywnych, mogą szybciej podjąć decyzje wprowadzające środki zaradcze. Wskaźniki ilościowe i czasowe ułatwiają antycypowanie przyszłych wyników finansowych i wskazują, gdzie potrzebne jest stosowne działanie (Horngren i in. 2002, s. 757).

8.2.3. Integracja „tablic rozdzielczych” z rachunkiem kosztów działań

Dwa systemy informacyjne, współlistniejące w przedsiębiorstwach we Francji, tj. system rachunku kosztów z charakterystyczną metodą homogenicznych sekcji oraz system „tablic rozdzielczych”, nie funkcjonują w zupełnej izolacji. Powiązanie między nimi polega na skonfrontowaniu miar wyników ustalanych w każdym z tych systemów. Mimo że decyzje są podejmowane szybciej i w sposób bardziej systematyczny na podstawie wskaźników „tablic rozdzielczych”, to często zdolność francuskich firm do spełnienia oczekiwań akcjonariuszy – jak podkreśla A. Roberts (1995, s. 45) – jest wyrażona za pomocą wyniku finansowego i innych wielkości finansowych, ustalanych w systemie rachunkowości. Finansowe miary wyników są zestawione obok wskaźników ilościowych w „panelach sterowania”, sporządzanych dla zarządu przedsiębiorstwa.

Dwa nurty charakterystyczne dla organizacji rachunkowości zarządczej i kontroli kierowniczej we francuskich przedsiębiorstwach, tj. nurt normatywny w odniesieniu do rachunku kosztów oraz nurt inżynierski z „tablicami rozdzielczymi”, mogą zostać bardziej zintegrowane na skutek ujęcia i rozliczania kosztów działalności operacyjnej przedsiębiorstwa według struktury działań, a nie homogenicznych sekcji, czyli poprzez zastosowanie rachunku kosztów działań. Zdaniem Lebas (1994b, s. 484), podział przedsiębiorstwa na sekcje (centra analizy) kosztów może być stosunkowo łatwo zastąpiony podziałem na działania, których rozmiary są mierzone zazwyczaj za pomocą miar „fizycznych” (ilościowych lub czasowych). Tego typu miary mogą być również dosyć łatwo zidentyfikowane, gdyż dotychczas stosowana metoda homogenicznych sekcji zobowiązuje do jak najmniej arbitralnych rozliczeń kosztów, czyli przy użyciu dobrze dobranych podstaw rozliczania kosztów.

Taka modyfikacja systemu rachunku kosztów przedsiębiorstwa prowadzi do syntezy rozwiązań tych dwóch nurtów i staje się zbieżna z koncepcją *Activity-Based Management* (ABM), co zobrazowano na rysunku 8.5.



Rys. 8.5. Zintegrowane ujęcie pięciu aspektów zarządzania informacjami na podstawie ABM.
Źródło: Lebas (1994b), s. 485 (przekład własny autorki)

Rysunek 8.5 przedstawia znany model rachunku kosztów działań (por. pkt 4.3.1), z wyszczególnionymi pięcioma aspektami, powiązany z systemem *Tableau de Bord*. Aspekty zarządzania informacjami, związane z ABM, zostały nazwane przez Lebasę (1994b, s. 484) logikami lub kierunkami wnioskowania. Są to następujące aspekty:

- 1) przyczynowości; objaśnia on przyczyny zużywania zasobów w procesie operacyjnym;
- 2) kalkulacji (wyceny); prowadzi do rozliczenia kosztów zasobów poprzez działania na obiekty kosztów;
- 3) koordynacji; polega na koordynacji wszystkich działań w przedsiębiorstwie, np. poprzez budżetowanie ich wielkości i kosztów;
- 4) organizacji działalności; oznacza wybór procesów (działań) niezbędnych dla realizacji misji przedsiębiorstwa;
- 5) sterowania („pilotowania”); polega na nakierowaniu działań na zamierzone wyniki.

Wszystkie te aspekty zarządzania informacjami, możliwe dzięki zastosowaniu w przedsiębiorstwie rachunku kosztów działań, znajdują odzworowanie w miarach wyników uwzględnianych w „tablicach rozdzielczych”.

Jak już wcześniej podkreślano, „tablice rozdzielcze” w bardzo niewielkim stopniu przedstawiały dotychczas wskaźniki ustalane na podstawie danych systemu rachunkowości, w tym rachunku kosztów. Implementacja rachunku kosztów działań daje natomiast możliwość powiązania tych dwóch systemów oraz wykorzystania w większym zakresie przy sporządzaniu „tablic rozdzielczych” danych niefinansowych i finansowych, ustalanych w systemie rachunku kosztów jednostki gospodarczej.

8.3. Zastosowanie zbilansowanej karty wyników jako instrumentu implementacji strategii kreowania wartości

8.3.1. Funkcje i struktura zbilansowanej karty wyników

Koncepcja zbilansowanej karty wyników, zwanej też strategiczną kartą wyników, (*Balanced Scorecard* – BSC), została przedstawiona przez R. S. Kaplana i D. P. Nortona w 1992 r. jako metoda wieloaspektowego pomiaru efektywności przedsiębiorstw, oparta na strategii, a następnie została rozwinięta w system zarządzania przedsiębiorstwem, umożliwiający zidentyfikowanie i wykorzystanie przez menedżerów niematerialnych zasobów przedsiębiorstwa działającego w globalnej gospodarce postindustrialnej (zob. Kaplan, Norton, 1992; 1996; 2000; 2001a; b; c; d; 2004).

Koncepcja ta powstała na skutek nasilającego się niezadowolenia menedżerów i inwestorów z wyłącznego stosowania syntetycznych miar finansowych do pomiaru i oceny efektywności amerykańskich przedsiębiorstw, wyrażonego w stwierdzeniu, że miary te „ograniczają zdolność organizacji do tworzenia przyszłej wartości ekonomicznej” (Kaplan, Norton, 2001a, s. 17). BCS uwzględnia poglądy zwolenników wykorzystania operacyjnych miar do pomiaru dokonań jednostek gospodarczych, lecz nie godzi się na ich wyłączne zastosowanie. Kaplan i Norton (1992) przyjęli jako punkt wyjścia w modelu BSC stwierdzenie wypływające z analizy potrzeb menedżerów, iż żadna pojedyncza miara nie może wyrazić jasno celu dokonań (wyników), ani skupić uwagi kierowników na kluczowych obszarach działalności jednostki gospodarczej. Menedżerowie potrzebują zrównoważonej prezentacji zarówno finansowych, jak i operacyjnych miar wyników.

Cel i przeznaczenie zbilansowanej karty wyników, tak jak francuskiej *Tableau de Bord*, są objaśniane przez analogię do panelu instrumentów

w kabinie pilota samolotu. BSC, tak jak TB, jest mechanizmem do przekształcania strategii organizacji w działania operacyjne (Kaplan, Norton, 2001a, b). Pewne podobieństwo *Balanced Scorecard* do TB sprawia, że niektórzy twierdzą, że idea francuskiej TB mogła być inspiracją do opracowania koncepcji BSC (zob. Bourguignon i in., 2001).

Koncepcja zbilansowanej karty wyników spotkała się z olbrzymim zainteresowaniem praktyków i teoretyków rachunkowości i zarządzania na całym świecie¹⁴, czego dowodem są m. in. ogromna liczba publikacji naukowych i popularnonaukowych oraz wdrożenia BSC w jednostkach gospodarczych w różnych krajach, w tym również w Polsce (np.: Tuomela, 2000; Jaruga, 2000; Ahn, 2001; Malmi, 2001; Michalak, 2001; Speckbacher i in., 2003; DeBusk i in., 2003; Sobańska, Kulikowska, 2004).

Celem tej części rozdziału nie jest prezentacja wszystkich, bądź choćby większości licznych aspektów, związanych z projektowaniem i implementacją zbilansowanej karty wyników, lecz przedstawienie w zarysie struktury BSC jako systemu pomiaru i zarządzania wynikami oraz mechanizmu wdrażania strategicznych celów organizacji. Zamiarem autorki jest naświetlenie tych elementów karty, które wymagają jej sprzęgnięcia z innymi narzędziami rachunkowości zarządczej, a zwłaszcza metodami ABM.

Zaprojektowanie zbilansowanej karty wyników dla określonej organizacji wymaga od jej kierowników i specjalistów rachunkowości zarządczej opracowania:

- 1) spójnej strategii dla osiągnięcia celów działalności, wynikających z przyjętych misji i wizji;
- 2) zbioru miar służących pomiarowi dokonań organizacji osiąganych przy wdrożeniu celów strategicznych.

Zbilansowana karta wyników stanowi syntetyczny dokument, zawierający nie więcej niż 20–25 kluczowych wskaźników, służących do przedstawienia osiągniętych przez organizację wyników w danym okresie w porównaniu z planowaną wielkością tych miar. Zbilansowana karta wyników powstaje poprzez zbudowanie zależności przyczynowo-skutkowych między celami i działaniami, wyrażonych w czterech logicznie ze sobą powiązanych perspektywach (Kaplan, Norton, 2001a, s. 12).

W zbilansowanej karcie wyników następuje wyszczególnienie celów określonej jednostki gospodarczej i ich mierników, rozpatrywanych z czterech perspektyw i ściśle powiązanych z jasno wyrażoną strategią jednostki, tj. perspektywy (zob. rysunek 8.6):

¹⁴ Pierwsza książka R. S. Kaplana i D. P. Nortona pt. *Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press, 1996, została przetłumaczona na około 20 języków, w tym również na język polski.

- finansowej, która koncentruje się na właścicielach kapitału; każda miara w poszczególnych częściach BSC powinna być przyczynowo powiązana z innymi miarami i ostatecznie znajdować zakończenie w określonym mierniku finansowym, np.: ekonomicznej wartości dodanej (EVA), stopie zwrotu nakładów (ROI) bądź zysku netto;

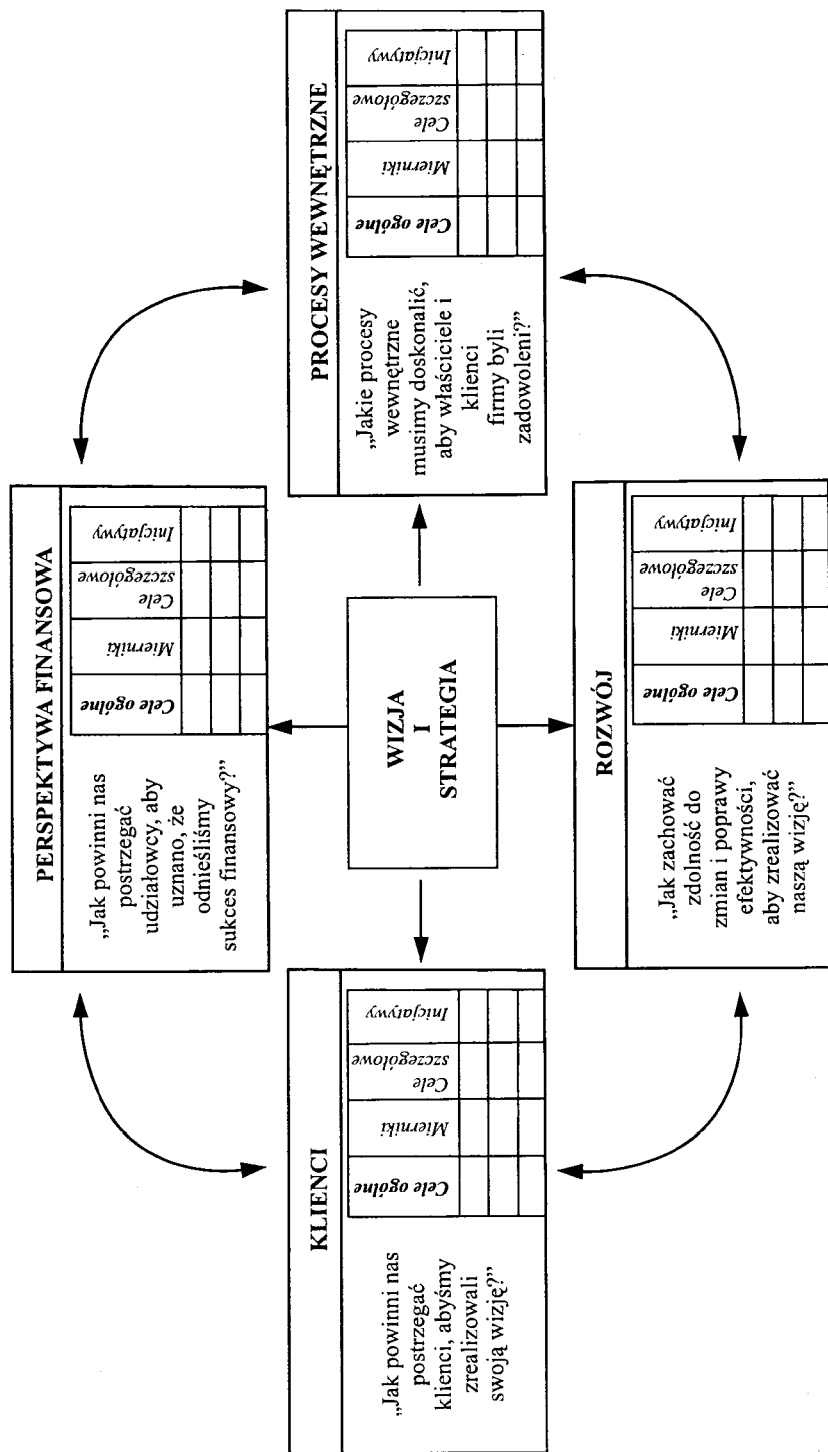
- klienta, tzn. że jej punktem zainteresowania jest otoczenie zewnętrzne w celu poznania i uwzględnienia w działalności gospodarczej jednostki potrzeb klientów; miarami tej perspektywy są np.: satysfakcja klientów, lojalność klientów, czas realizacji zamówienia;

- procesów wewnętrznych, czyli skupia ona uwagę na łańcuchu wartości, obejmującym wprowadzanie innowacji, działania operacyjne i usługi posprzedażne; najczęściej stosowanymi miarami w tej części BSC są: nakłady na badania i rozwój, przychody ze sprzedaży nowo wprowadzonych produktów, wydajność produkcji, efektywność przerobu, liczba nowo wdrożonych rozwiązań;

- rozwoju i wiedzy (innowacji i uczenia się), tzn. że jest ona skoncentrowana na innowacyjności, zdolności do uczenia się, uwzględnia czynniki intelektualne i z zakresu infrastruktury, umożliwiające wykonanie celów określonych w perspektywie klientów i wewnętrznych procesów; miarami ujmowanymi w tej części BSC są np.: satysfakcja pracowników, rotacja kluczowych pracowników, nakłady na szkolenia pracowników, liczba zatrudnionych podwyższających swoje kwalifikacje, czas potrzebny na opracowanie nowego produktu, procent produktów, które zapewniają 80% przychodów ze sprzedaży.

W strategicznej karcie wyników zostały zachowane finansowe wskaźniki efektywności historycznej oraz wprowadzone kluczowe czynniki dla poprawy przyszłej efektywności finansowej. Czynniki te, określone z perspektywy klienta, wewnętrznych procesów przedsiębiorstwa oraz rozwoju, wynikają z jasnego i dokładnego przełożenia strategii na konkretne (szczegółowe) cele i mierniki (Kaplan, Norton, 2001a, s. 37). Perspektywa finansowa w BSC mierzy osiągnięty aktualnie poziom kondycji finansowej jednostki. Perspektywa klienta wskazuje na źródła tej kondycji, tj. na pozycję rynkową jednostki i zadowolenie klientów. Dla osiągnięcia sukcesu rynkowego i finansowego, jednostka musi realizować właściwe procesy, których efektywność podlega pomiarowi w perspektywie procesów wewnętrznych. Przyszła sytuacja jednostki zależy również od jej zdolności do zmian, usprawnień i dalszego rozwoju, które to kategorie są mierzone w perspektywie rozwoju i wiedzy.

Metoda BSC wymaga zatem zrównoważenia odmiennych, a czasami nawet sprzecznych celów jednostki gospodarczej. Cele finansowe są równoważone i uzgadniane z celami niefinansowymi, długoterminowe z krótkoterminowymi, a także wyniki dotyczące przeszłości ze wskaźnikami opisującymi



Rys. 8.6. Ogólna struktura zbilansowanej (strategicznej) karty wyników. Źródło: Kaplan, Norton (2001a), s. 28

Tabela 8.2. Przykładowa zbilansowana karta wyników dla przedsiębiorstwa X

Perspektywa	Cele ogólne	Miary realizacji celów	Cele szczegółowe (planowane wskaźniki)	Inicjatywy (zadania)
Finansowa	1. Osiągnięcie rentowności sprzedaży wyższej od przeciętnej w branży	ROS = zysk netto/przychody ze sprzedaży	Wskaźnik ROS o 2% wyższy od przeciętnego wskaźnika w branży	Zaoferowanie dodatkowych usług dla stałych klientów
	2. Stały wzrost przychodów	Dynamika wzrostu sprzedaży	Wzrost przychodów 5% rocznie	
	3. Obniżanie stałych kosztów pośrednich	Koszty pośrednie w relacji do kosztów całkowitych	Obniżka wskaźnika o 5% rocznie	Wdrożenie programu oszczędności zużycia energii elektrycznej na cele ogólne
Klientów	1. Zwiększenie grupy stałych klientów	Przyrost liczby stałych klientów	Wzrost liczby klientów o 4% rocznie	Wprowadzenie programu utrzymania stałych klientów
	2. Poprawa satysfakcji klientów	Ocena przy zastosowaniu pięciopunktowej skali na podstawie badania ankietowego w grupie stałych klientów (raz na pół roku)	Wzrost poziomu satysfakcji klientów w porównaniu do okresu poprzedniego	Krzewienie kultury zapewnienia wysokiej jakości produktów i obsługi
	3. Zapewnienie wyjątkowej obsługi dla klientów najbardziej rentownych dla przedsiębiorstwa	Czas przyjęcia i rozpatrzenia zapytań i reklamacji	Załatwienie sprawy w ciągu 48 godzin	Utworzenie stanowiska do szybkiej i skutecznej obsługi specjalnych klientów
Procesów wewnętrznych	1. Poprawa jakości produktów	Procent braków produkcyjnych	2% produkcji montowanej ręcznie	Wydużenie serii i uzyskanie docelowej przepustowości linii montażu autometrycznego

Procesów wewnętrznych	2. Zapewnienie terminowości realizacji zamówień	Liczba zamówień wykonanych na czas lub przed terminem	Wskaźnik 100%	Wprowadzenie premii dla pracowników w zależności od terminowości załatwienia usługi
	3. Obniżka kosztów przestawiania maszyn i urządzeń	Udział kosztów przestawienia maszyn w całkowitych kosztach wytworzenia w miesiącu	Obniżka w ciągu roku o 10%	Usprawnienie harmonogramu produkcji, łączenie produkcji małych zleceń
	1. Podniesienie kwalifikacji pracowników	Czas szkoleń na jednego pracownika	40 godzin szkoleń na pracownika w ciągu roku	Uruchomienie programu szkoleń wewnętrznych
Rozwoju i wiedzy (uczenia się i innowacji)	2. Wzrost zadowolenia pracowników	Ocena przy zastosowaniu pięciopunktowej skali na podstawie badania ankietowego raz na pół roku	Poprawa oceny punktowej w stosunku do poprzedniego badania	Kształtowanie atmosfery zaufania ze strony kierowników i krzewienie nawyków dzielenia się wiedzą
	3. Poziom absencji	Liczba nieobecnych w pracy do liczby zatrudnionych	Przeciętny poziom wskaźnika dla miesiąca 3%	Zapewnienie warunków BHP, dostosowanie temperatury w pomieszczeniu do warunków atmosferycznych

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Kaplan, Norton (1992, 2001a).

planowane wyniki (Kaplan, Norton, 2001a, s. 13). Zbilansowana karta wyników jest z tego powodu systemem pomiaru i raportowania wyników, a jednocześnie skutecznym sposobem realizacji obranej strategii oraz narzędziem stymulowania poprawy efektywności. Łączy ona wskaźniki w taki sposób, iż menedżerowie otrzymują kluczowe finansowe i niefinansowe informacje, których potrzebują do sterowania różnymi obszarami działalności jednostki.

Przykładową zbilansowaną kartę wyników dla przedsiębiorstwa X przedstawia tabela 8.2. Zawiera ona ogólnie sformułowane cele działalności przedsiębiorstwa w czterech perspektywach, mierniki realizacji tych celów, planowany poziom mierników we wskazanych okresach oraz pożądane inicjatywy, umożliwiające osiągnięcie założonych celów.

Dla osiągnięcia strategii jednostki gospodarczej i wyznaczonych celów ogólnych w czterech strefach jej działalności, należy tworzyć karty wyników dla podmiotów wewnętrznych jednostki (zakładów, oddziałów, podmiotów pomocniczych i administracyjnych). W celu osiągnięcia maksymalnej efektywności, strategię i karty wyników wszystkich subjednostek muszą być spójne i wzajemnie powiązane (Kaplan, Norton, 2001b, s. 173 i n.). Ponadto, realizacja strategii wymaga, aby pracownicy byli poinformowani o celach strategicznych i rozumieli je, a następnie tworzyli osobiste karty wyników, sprzężone z kartami oddziału (zakładu) i całej jednostki (Kaplan, Norton, 2001b, s. 255 i n.).

Zbilansowana karta wyników, wdrożona w pełnym ujęciu w powiązaniu z systemem motywacyjnym, staje się czymś więcej niż nowym sposobem oceny wyników działalności jednostki gospodarczej. Jej autorzy podkreślają, że BSC jest „systemem operacyjnym dla nowego procesu strategicznego zarządzania”, „centralną podstawą nowego procesu zarządzania” (Kaplan, Norton, 2001b, s. 29 i 33).

Syntetyczne przedstawienie ewolucji koncepcji BSC pozwala zauważyć, że jej założenia i zasady, sformułowane na początku lat dziewięćdziesiątych, zostały następnie rozwinięte przez jej autorów w kolejnych publikacjach, przedstawiających także przykłady jej zastosowania w różnego typu jednostkach gospodarczych i instytucjach (Kaplan, Norton, 1996, 2001a, b).

Balanced Scorecard jest zatem metodą rachunkowości zarządczej, którą:

- najpierw uznawano za sposób pomiaru wyników działalności przedsiębiorstwa, wychodzący z założenia, że czego się nie da zmierzyć, tym nie można zarządzać (karta wyników) (zob. Kaplan, Norton, 1992);

- następnie rozwinięto z metody wieloaspektowego pomiaru wyników w system zarządzania, który wymaga sformułowania misji, wizji i strategii jednostki gospodarczej, a następnie wspomaga ich konsekwentne wdrożenie poprzez działania operacyjne (przekładanie strategii na działania) (por. Kaplan, Norton, 2001b);

- rozbudowano w toku jej rozwoju, doprowadzając do stworzenia koncepcji organizowania jednostki gospodarczej i wprowadzania w niej zmian (organizacja zorientowana na strategię) (Kaplan, Norton, 2001b, c);

- sprzęgnięto z mapą strategii dla wykorzystania potencjału aktywów niematerialnych w tworzeniu wartości; BSC wraz z mapą strategii mogą służyć do zidentyfikowania składników aktywów niematerialnych i kapitału intelektualnego jednostki oraz oszacowania ich wpływu na wyniki kluczowych wewnętrznych procesów, czyli do oceny „strategicznej gotowości” tych aktywów i kapitału do tworzenia wartości dla klientów i akcjonariuszy (Kaplan, Norton, 2000, 2004).

Szczególną rolę przy konstruowaniu strategicznej karty wyników dla organizacji, a w konsekwencji we wdrożeniu jej strategii odgrywają mapy strategii. R. S. Kaplan i D. P. Norton (2001b, s. 15) definiują mapę strategii jako „logiczną i wszechstronną podstawę opisywania strategii”, a także jako „podłoże opracowania strategicznej karty wyników”. Inaczej mówiąc, mapa strategii jest uogólnioną strukturą architektoniczną, opisującą strategię, pomagającą organizacjom analizować strategię w spójny, zintegrowany i systematyczny sposób (Kaplan, Norton, 2001b, s. 77 i 79).

Mapa strategii jest zatem narzędziem komunikowania w organizacji w sposób graficzny zarówno strategii, jak i procesów, które są pomocne przy jej implementacji. Mapa strategii umożliwia pracownikom zrozumienie, jak ich praca jest powiązana z ogólnymi celami organizacji, ułatwiając im wykonywanie swoich obowiązków w sposób skoordynowany, we współpracy z innymi, dla osiągnięcia wytyczonych celów (Kaplan, Norton, 2000, s. 168).

Balanced Scorecard jest stosowana przez zwolenników koncepcji formułowania strategii tworzenia wartości dla właścicieli i klientów, a więc zwolenników zarządzania przez wartość, toteż jest jedną z metod wykorzystywanych do pomiaru tworzenia wartości (zob. np.: Nowak, Stanoch, 2001, s. 75; Francis, Minchington, 2000, s. 47; *Information...*, 2003, s. 2–3 i 23–27). Strategiczna karta wyników została uznana bowiem za system wspomagający zarządzanie jednostkami gospodarczymi, które opierają swoje strategie na wiedzy i dostarczają wartości poprzez zarządzanie aktywami niematerialnymi. Jak już zaznaczono, wskaźniki o charakterze finansowym są miarami wyników, opartymi na danych historycznych, przedstawionych w sprawozdaniach finansowych. Skupiają uwagę menedżerów na przeszłości oraz na krótkoterminowych wynikach gospodarowania aktywami rzeczowymi i nominalnymi. W przeciwieństwie do miar finansowych, wskaźniki niefinansowe (ilościowe, jakościowe) skupiają uwagę na działaniach, które określają przyszłe wyniki, tworząc wartość w długim okresie dzięki wykorzystaniu składników aktywów niematerialnych, mających swoje źródło w kapitale intelektualnym. Zbilansowana karta wyników, zawierająca miary finansowe i niefinansowe, poka-

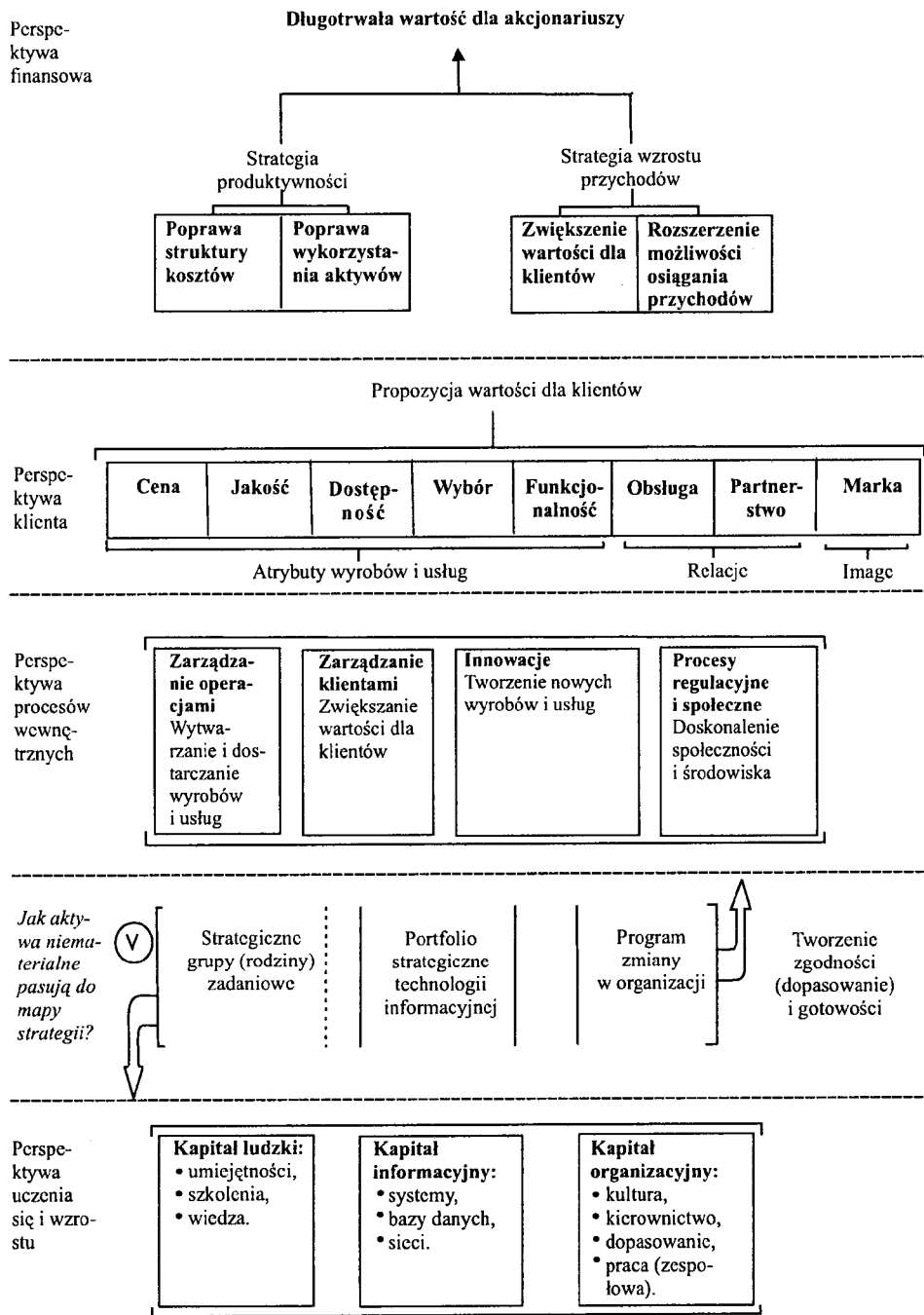
zuje, w jaki sposób jednostki gospodarcze tworzą wartość poprzez inwestowanie w klientów, dostawców, pracowników, nowe technologie i nowatorstwo. Jest metodą, która umożliwia zidentyfikowanie, opis i monitorowanie składników kapitału intelektualnego, toteż znalazła się w wykazie ponad 30 metod służących do pomiaru kapitału intelektualnego, zestawionych przez K. Sveiby'ego (2005); (zob. też Leadbeater, 2000).

Strategiczna karta wyników wraz z mapą strategii stanowią system pomiaru wyników i zasobów odpowiedni dla zarządzania jednostkami gospodarczymi w gospodarce zdominowanej przez informację i wiedzę. System ten w pełni uwzględnia aspekty pomijane przez metody mierzenia aktywów materialnych i wyników w epoce industrialnej. Mierzenie powiązań i zależności przyczynowo-skutkowych w mapach strategii pokazuje, w jaki sposób aktywa niematerialne są przekształcone w efekty materialne (finansowe) (Kaplan, Norton, 2000, s. 168; 2001b, s. 15–16 i s. 77).

Mapa strategii (zob. rysunek 8.7) służy do opisu procesu transformacji aktywów niematerialnych i składników kapitału intelektualnego, ujmowanych na najniższym poziomie mapy i w dolnej części strategicznej karty wyników (perspektywa uczenia się i wzrostu), w rezultaty finansowe jednostki gospodarczej, dążącej do utrzymania i kreowania wartości dla akcjonariuszy. Strategie służące temu celowi są umieszczane w górnej części na mapie strategii, a mierniki pomiaru wyników finansowych na najwyższym poziomie zbilansowanej karty wyników w jednostkach gospodarczych zarobkowych (perspektywa finansowa).

Jak wiadomo, w organizacjach, których działalność jest uwarunkowana informacjami i wiedzą, doskonalenie procesów, zgodnie z propozycją wartości dla klientów, zależy od umiejętności i skłonności pracowników do zmiany ich postaw i skoncentrowania wiedzy na strategii. Te atrybuty pracowników, składające się na kapitał ludzki, wraz z kapitałem informacyjnym i organizacyjnym¹⁵, są przedstawiane na mapie strategii na samym jej dole (perspektywa uczenia się i wzrostu), ponieważ stanowią one podstawę wszystkich elementów, które znajdują się na tej mapie wyżej (rysunek 8.7). Tak sklasyfikowany kapitał intelektualny, przejawiający się w szeroko rozumianych aktywach niematerialnych przedsiębiorstwa, rzadko oddziałuje bezpośrednio na wyniki finansowe przedsiębiorstwa. Wpływa na nie natomiast

¹⁵ R. S. Kaplan i D. P. Norton (2001a; 2004) wyróżnili trzy kategorie aktywów niematerialnych, istotnych dla implementacji każdej strategii: (1) kapitał ludzki, obejmujący umiejętności, talent i wiedzę, które posiadają pracownicy przedsiębiorstwa; (2) kapitał informacyjny, tj. bazy danych, systemy informacyjne, sieci i infrastrukturę technologiczną przedsiębiorstwa, (3) kapitał organizacyjny, który tworzą kultura przedsiębiorstwa, przywództwo, „zsynchronizowanie” indywidualnych celów pracowników, związanych z ich pracą, z celami strategicznymi przedsiębiorstwa oraz zdolność pracowników do dzielenia się wiedzą.



Rys. 8.7. Mapa strategii jako narzędzie transformacji kapitału intelektualnego w wartość dla akcjonariuszy. Źródło: Kaplan, Norton (2004), s. 55 (przekład własny autorki)

w sposób pośredni poprzez złożone zależności przyczynowo-skutkowe. Odzworowuje je mapa strategii pokazując, jak składniki kapitału intelektualnego determinują wyniki kluczowych procesów przedsiębiorstwa, takich jak: zarządzanie operacjami, projektowanie nowych wyrobów, wprowadzanie innowacji do produktów i sposobów dystrybucji itp. Procesy te są niezbędne dla osiągnięcia parametrów wyrobów i usług oraz dotyczących obsługi klientów, typu: cena, jakość, funkcjonalność produktu, rodzaj obsługi klientów, marka produktu, które są wyszczególnione w perspektywie klienta na mapie strategii. Osiągnięcie zadowalającego poziomu tych parametrów pozwala na realizację strategii wzrostu przychodów i strategii produktywności, przyjętych dla realizacji strategicznego celu spółki – wzrostu wartości dla akcjonariuszy.

Aktywa niematerialne i kapitał intelektualny muszą być zintegrowane i spójne (*aligned*) z procesami jednostki gospodarczej, ważnymi dla dostarczania wartości dla klientów i tworzenia wartości dla akcjonariuszy. R. S. Kaplan i D. P. Norton (2004) zwracają ostatnio uwagę na konieczność pomiaru stopnia dopasowania (*alignment*)¹⁶ składników kapitału ludzkiego, informacyjnego i organizacyjnego przedsiębiorstwa dla osiągnięcia jego celów strategicznych, co autorzy określają strategiczną gotowością aktywów niematerialnych (*strategic readiness*) do realizacji strategii.

Jak już stwierdzono, aktywa niematerialne, opisane w perspektywie uczenia się i wzrostu na mapie strategii, stanowią fundament każdej organizacji, zarówno jednostki gospodarczej zarobkowej, jak i organizacji nienastawionej na zysk, a miary w tej perspektywie są ostatecznymi wskaźnikami prowadzącymi (*lead*). Pomiar składników niematerialnych i kapitału intelektualnego różni się istotnie od pomiaru aktywów materialnych, ale jest możliwy do wykonania. Miary stosowane do ich pomiaru są bardziej „miękkie” i o wiele bardziej subiektywne niż miary finansowe. Aczkolwiek, jeśli nawet są one nieprecyzyjne, to próby oceny przy ich zastosowaniu umiejętności i kompetencji pracowników, możliwości systemów informacyjnych i kapitału organizacyjnego komunikują w przedsiębiorstwie duże znaczenie tych kategorii jako czynników napędowych tworzenia wartości dla klientów

¹⁶ W przypadku przedsiębiorstw składających się z wielu samodzielnych jednostek operacyjnych i jednostek usług pomocniczych, konieczne jest zapewnienie spójności i wzajemnego powiązania kart wyników tych jednostek, dla uzyskania maksymalnej efektywności wdrażania strategii całego przedsiębiorstwa, co też jest określane terminem *alignment*. Zasady i procedury integracji kart wyników poszczególnych jednostek, czyli wykorzystanie BSC do tworzenia synergii korporacji, przedstawia monografia Kaplana i Nortona pt. *Alignment* z 2006 r. Autorzy objaśniają, jak należy zsynchronizować jednostki operacyjne i pomocnicze, ich zarządy, a także zewnętrznych partnerów ze strategią korporacji oraz jak kształtować proces nadzoru, aby zapewnić utrzymanie tej synchronizacji. Monografia ta rozwija zagadnienia uwzględnione we wcześniejszej pracy autorów (Kaplan, Norton, 2001b), stanowiące przedmiot teorii zarządzania zdecentralizowanymi jednostkami.

i akcjonariuszy. Prace Kaplana i Nortona (2001a, 2004) dostarczają metodologicznych wskazówek dotyczących pomiaru określonych składników tego typu aktywów.

8.3.2. Relacje zbilansowanej karty wyników z rachunkiem kosztów działań oraz miarami wartości dla akcjonariuszy

Dokonana w poprzednim podpunkcie syntetyczna charakterystyka zbilansowanej karty wyników pozwala wnioskować, że jest ona systemem pomiaru i zarządzania wynikami jednostek gospodarczych, opartym na idei integracji i spójności. Układ poszczególnych części (perspektyw) BSC i zbiór zawartych w nich wskaźników muszą bezpośrednio wynikać z wizji i strategii jednostki. Między wskaźnikami poszczególnych perspektyw karty wyników należy zapewnić powiązania przyczynowo-skutkowe, ustalone w mapie strategii. Karty wyników poszczególnych jednostek (oddziałów) przedsiębiorstwa muszą być zsynchronizowane i zbieżne z celami całego przedsiębiorstwa.

Ustalanie planowanych i osiągniętych wyników za pomocą mierników w BSC wymaga ponadto jej powiązania z systemem rachunku kosztów, budżetowaniem oraz sprawozdawczością finansową jednostki gospodarczej. Szczególne znaczenie dla obliczania wskaźników w perspektywie procesów wewnętrznych i niektórych wskaźników w perspektywie klienta ma rachunek kosztów działań i metody składające się na zarządzanie na podstawie działań.

System pomiaru wyników BSC i rachunek kosztów działań łączą się w kilku miejscach. Można wskazać na powiązania: operacyjne, z rentownością klientów i z budżetowaniem na podstawie działań (Kaplan, Norton 2001d, s. 156–157). Ponadto, system ABC może być pomocny na etapie formułowania strategii, ułatwiając wybór menedżerom przedsiębiorstwa docelowych segmentów rynku (Kaplan, Norton, 2001b, s. 367).

Operacyjne wyniki każdego procesu, podlegającego pomiarowi w perspektywie procesów wewnętrznych BSC, określają zazwyczaj trzy parametry: czas, jakość i koszty. Do typowych wskaźników w tej perspektywie zalicza się np.:

- czas trwania cyklu operacyjnego;
- efektywność procesu produkcyjnego (stosunek czasu produkcji do czasu operacyjnego, tj. czasu produkcji i sprzedaży);
- liczba lub procent wadliwych wyrobów;
- liczba braków naprawialnych;
- liczba zwrotów wyrobów gotowych;
- czas oczekiwania na załatwienie transakcji;
- koszt realizacji zamówienia;

- koszt procesu zaopatrzenia;
- koszty kontroli jakości procesu produkcji;
- koszty produkcji partii produktu;
- koszty badań i rozwoju.

Czas i jakość są relatywnie łatwe do pomiaru, gdyż są oparte na pomiarach bezpośrednich za pomocą wskaźników „fizycznych” (por. Kaplan, Norton, 2001d, s. 156). Jak wiadomo, w systemie rachunku kosztów działań ustala się rozmiary działań przy wykorzystaniu mierników ilości, czasu i częstotliwości (*cost drivers*). Niektóre z tych miar mogą zostać bezpośrednio użyte jako wskaźniki wykonania procesów wewnętrznych w BSC albo mogą posłużyć do obliczenia innych wskaźników operacyjnych. Ponadto, koszty wykonania określonych procesów mogą zostać stosunkowo dokładnie ustalone jedynie dzięki implementacji w przedsiębiorstwie rachunku kosztów działań, w którym następuje przyporządkowanie kosztów zużywanych zasobów realizowanym działaniom i procesom.

Drugie powiązanie BSC z rachunkiem kosztów działań i metodami ABM dotyczy perspektywy klientów. Zazwyczaj w tej perspektywie są stosowane takie miary wyników, jak (Kaplan, Norton, 2001a, s. 74):

- 1) udział w rynku;
- 2) utrzymanie klientów;
- 3) zdobywanie klientów;
- 4) satysfakcja klientów;
- 5) rentowność klientów (tj. rentowność sprzedaży produktów lub towarów określonym klientom lub ich grupom – objaśnienie A. Sz.).

Osiągnięcie zadowalającego poziomu czterech pierwszych mierników nie gwarantuje, że przedsiębiorstwo ma klientów, dla których sprzedaż jest rentowna. Pomiar indywidualnej i grupowej rentowności sprzedaży klientom umożliwia rachunek kosztów działań, stanowiący podstawę do ustalenia kosztów powodowanych przez określonych klientów lub ich grupy, a następnie obliczenie kwoty wyników ze sprzedaży tym klientom i wskaźników rentowności sprzedaży (zob. szerzej Kaplan, Cooper, 1998, rozdz. 10; Jaruga i in., 2001, rozdz. 16).

Ustalanie i analiza wskaźników rentowności sprzedaży według struktury klientów lub obliczanie procentu nierentownych klientów umożliwia kierownikom jednostki gospodarczej sprawdzenie, czy ich decyzje i działania, zmierzające do wzrostu udziału w rynku, zwiększenia satysfakcji klientów, poprawy relacji z klientami, skutkują wzrostem opłacalności sprzedaży określonym klientom, a w konsekwencji przyczyniają się do poprawy poziomu ogólnych wskaźników rentowności w perspektywie finansowej zbilansowanej karty wyników.

Trzecie powiązanie *Balanced Scorecard* z metodami ABM następuje poprzez budżetowanie oparte na działaniach. Zbilansowana karta wyników

wykazuje powiązania z budżetowaniem dwojakiego rodzaju. Po pierwsze, dostarcza zarządowi przedsiębiorstwa podstaw informacyjnych do opracowania budżetu długookresowego, strategicznego. Po drugie, cele i planowany poziom wyników w BSC na przyszły rok lub inne krótsze okresy muszą być spójne z planowaną wielkością i strukturą produkcji oraz antycypowaną efektywnością działań i procesów, wynikającą z założeń rocznego budżetu operacyjnego, typu *Activity-Based Budgeting*.

Z analizy rozważań twórców *Balanced Scorecard* (Kaplan, Norton, 2001b, d) wynika, że traktują oni BSC i budżetowanie operacyjne, oparte na działaniach, jako uzupełniające się metody rachunkowości zarządczej. Jest to stanowisko odmienne od poglądów zwolenników koncepcji *Beyond Budgeting* (np. Hope, Fraser, 2003a), którzy widzą w zbilansowanej karcie wyników jedną z metod systemu zarządzania bez budżetowania operacyjnego, co przedstawiono w rozdziale 7 tej monografii.

Kaplan i Norton (2001b, s. 367) podkreślają, że BSC i rachunek ABC są systemami uzupełniającymi się w kompleksowym pomiarze wyników jednostek gospodarczych oraz ułatwiającymi kierownikom poprawę przyszłych wyników operacyjnych i finansowych jednostek. Ich opinię wspierają inni autorzy, objaśniający zasady współdziałania tych dwóch systemów i przedstawiający ich kompatybilne zastosowanie w przedsiębiorstwach (np.: Sharman, 1994; Smith, 1997; Arena, Azzone, 2005).

Twórcy BSC uważają ponadto, że nie jest ona konkurencyjną koncepcją pomiaru i zarządzania wynikami wobec miar wartości dla akcjonariuszy (Kaplan, Norton, 2001b, s. 367; 2001d, s. 156). Potencjał tych dwóch koncepcji może zostać połączony w perspektywie finansowej zbilansowanej karty wyników. Miernik wartości dla akcjonariuszy, np. wskaźnik EVA, może zostać zdekomponowany w tej perspektywie na podcele finansowe, wyrażone za pomocą takich miar, jak: procent obniżki kosztów operacyjnych, wskaźnik produktywności aktywów i wzrost przychodów. Wybór głównego miernika wartości dla akcjonariuszy zależy od decyzji menedżerów i osób wdrażających BSC w danej jednostce gospodarczej, co z kolei determinuje zastosowanie mierników uzupełniających wybrany wskaźnik podstawowy.

Koncepcja pomiaru wartości tworzonej dla akcjonariuszy może być stosowana niezależnie od *Balanced Scorecard*, lecz w takim przypadku kierownicy mogą podejmować decyzje obciążone jedynie niskim ryzykiem i o charakterze krótkookresowym, np. obniżają koszty i pozbywają się niewykorzystanych zasobów materialnych dla osiągnięcia lepszych wyników finansowych. Strategia wzrostu przychodów wymaga zazwyczaj podejmowania decyzji o większym stopniu ryzyka, wydatkowania większych środków w celu stworzenia nowych produktów, wejścia na nowe rynki, umacniania relacji z klientami, usprawnienia serwisu posprzedażnego oraz wzrostu umiejętności pracowników. Zbilansowana karta wyników wraz z mapą strategii

pomaga naświetlić i dokonać pomiaru tych czynników, które oddziałują na zmiany wartości dostarczanych akcjonariuszom. *Balanced Scorecard* uzupełnia i wspomaga zarządzanie wartością dla akcjonariuszy poprzez zdefiniowanie czynników wpływających na wzrost przychodów, tj. bezpośrednich celów i pożądanego poziomu wskaźników w perspektywie klienta, możliwych do zrealizowania dzięki określonym procesom wewnętrznym oraz odpowiednim inwestycjom w kapitał ludzki, informacyjny i organizacyjny spółki (Kaplan, Norton, 2001d, s. 156).

* * *

Zagadnienia przedstawione w rozdziale 8 dają podstawę do stwierdzenia, że nie występuje jeden sposób pomiaru wyników lub zestaw mierników, które mogłyby zostać zastosowane przez większość jednostek gospodarczych, działających w różnym otoczeniu społeczno-gospodarczym i kulturowym. Jednostki gospodarcze powinny opracowywać własny zbiór miar dokonań jako integralną część systemu pomiaru wyników, który odwzorowywałby cele, strategię i strukturę organizacyjną jednostki oraz wymagania informacyjne jej interesariuszy. Niemniej, zintegrowany system pomiaru wyników powinien obejmować kluczowe wskaźniki finansowe, a także niefinansowe dotyczące klientów przedsiębiorstwa, jego relacji z konkurentami, procesów wewnętrznych i pracowników oraz środowiska naturalnego, w którym przedsiębiorstwo funkcjonuje i oddziałuje na nie.

System pomiaru wyników powinien spełniać następujące cele:

- dokonywać pomiaru wyników w odniesieniu do głównych potrzeb klientów;
- powodować, aby strategiczne cele jednostki gospodarczej były jasno wyrażone;
- skupiać uwagę menedżerów na kluczowych czynnikach sukcesu;
- wskazywać obszary działalności jednostki charakteryzujące się poprawą wyników;
- dostarczać jednoznacznej podstawy do oceny wyników oraz nagradzania za nie odpowiedzialnych menedżerów i zespoły pracowników.

Współczesny, wieloaspektowy system pomiaru wyników wymaga zapewnienia spójności ze stosowanymi w jednostce gospodarczej innymi metodami rachunkowości zarządczej. Warunek ten spełniają dwa konkurencyjne systemy pomiaru i zarządzania wynikami – *Tableau de Bord* i *Balanced Scorecard*.

W systemie *Tableau de Bord*, który stosują liczne francuskie przedsiębiorstwa łącznie z Air France i IBM (Francja), dane o procesach i stanach zasobów, wyrażane za pomocą wskaźników niefinansowych, ułatwiają antycypowanie przyszłych wyników finansowych i ułatwiają menedżerom orientację, gdzie są potrzebne określone decyzje i działania. *Tableau de Bord*

dostarcza kierownikom wskazówek do podążania w kierunku wytyczonych celów.

Ocenia się, że koncepcja zrównoważonego zastosowania mierników finansowych i niefinansowych w formie *Balanced Scorecard* przedstawia logiczną strukturę pomiaru wyników, o wiele bardziej spójną i usystematyzowaną niż systemy pomiaru wyników, stosowane wcześniej w przedsiębiorstwach francuskich i amerykańskich (por. np. Epstein, Manzoni, 1998, s. 191). Koncepcja ta zyskuje coraz większe zainteresowanie praktyki, o czym świadczą jej wdrożenia, zwłaszcza w dużych przedsiębiorstwach w USA i Europie. Staje się ona metodą cenioną przez praktyków, gdyż:

1) dostarcza kompleksowego spojrzenia na wyniki jednostki gospodarczej poprzez zestawienie w jednym wewnętrznym sprawozdaniu szeregu wskaźników finansowych i niefinansowych;

2) zamiast podawania wskaźników w sposób przypadkowy, zbilansowana karta grupuje je w cztery logicznie wyodrębnione i wzajemnie powiązane grupy, zwane perspektywami;

3) miary wyników, zamieszczone w poszczególnych perspektywach, muszą zostać wybrane w danej jednostce na podstawie ich powiązań z wizją i strategią jednostki;

4) zbilansowana karta wyników powinna stanowić syntetyczny, zwarty dokument, bazujący na mapie strategii, powiązany z innymi metodami rachunkowości zarządczej i metodami pomiaru wyników, a zwłaszcza z rachunkiem kosztów działań i miernikami wartości dostarczanej dla akcjonariuszy.

ZAKOŃCZENIE

Dla pełnego zrozumienia współczesnych koncepcji rachunkowości zarządczej, zakresu i sposobu zastosowania jej metod oraz stopnia zróżnicowania jej rozwoju w praktyce w różnych krajach bardzo duże znaczenie ma poznanie bogatego dorobku badawczego w tej dziedzinie oraz tendencji rozwojowych praktyki rachunkowości zarządczej w przeszłości. Przekonanie autorki o słuszności tego stwierdzenia stało się głównym motywem określenia celów, tez głównej i szczegółowych, układu rozważań oraz sformułowania wniosków w tej rozprawie.

Realizując główny cel rozprawy, autorka zidentyfikowała (w części pierwszej pracy) tendencje rozwoju koncepcji i praktyki rachunkowości zarządczej w pięciu wyróżnionych fazach jej ewolucji, spośród których dwie pierwsze przypadają na epokę industrialną, dwie ostatnie na epokę postindustrialną, a trzecia kształtowała się na przełomie tych epok.

W dążeniu zaś do osiągnięcia drugiego celu głównego wskazano (w drugiej części pracy) potencjalne i faktycznie występujące w praktyce współczesnych przedsiębiorstw kierunki integrowania metod rachunkowości zarządczej, co wymagało uprzedniego przedstawienia istoty, przesłanek opracowania, struktury oraz ewentualnych wariantów: rachunku kosztów działań, teorii ograniczeń, systemu kosztów docelowych, budżetowania operacyjnego oraz wybranych nowoczesnych systemów i metod pomiaru wyników działalności jednostek gospodarczych.

Rozwój rachunkowości zarządczej ma charakter ewolucyjny. Kolejne fazy tego procesu odznaczają się wzrostem zakresu i usystematyzowania wiedzy w tej dziedzinie. Rachunkowość w ogóle, a w szczególności rachunkowość zarządcza, stanowi ważną dziedzinę wiedzy ekonomicznej, dyscyplinę empiryczną stosowaną, opartą współcześnie na kilku paradygmatach, a także podstawowy system informacyjny jednostek gospodarczych. Rachunkowość zarządcza, pełniąc funkcję służebną wobec kierowników jednostek gospodarczych, odpowiadała na zmianę ich potrzeb informacyjnych i kontrolnych wraz z transformacją cywilizacji przemysłowej w cywilizację postindustrialną, której współczesna faza w dziedzinie gospodarki jest nazywana m. in. gospodarką opartą na wiedzy, nową gospodarką lub gospodarką cyfrową.

Dostosowanie się rachunkowości do potrzeb informacyjnych przedsiębiorstw drugiej fali przemian cywilizacyjnych doprowadziło do wyróżnienia w niej rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej, których klamrą spinającą jest rachunek kosztów. Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwach epoki industrialnej – uwzględniając ich cele działalności o charakterze ekonomicznym i dotyczącym stosunkowo krótkiego okresu, zazwyczaj roku – stworzyła koncepcje i narzędzia wspierające zarządzanie operacyjne, a zatem realizowała zadania rachunkowości zarządczej operacyjnej.

Jednostki gospodarcze trzeciej fali przemian cywilizacyjnych (epoki post-industrialnej), zobligowane do spełniania celów należących do szerszego wachlarza (cele ekonomiczne, społeczne, ekologiczne) niż w poprzedniej epoce, opierające swoją działalność na efektywnym wykorzystaniu składników aktywów niematerialnych, wymagały dalszego rozwoju rachunkowości, tak aby umożliwiała rozliczanie się przedsiębiorstwa przed licznym gronem interesariuszy z szerokiego spektrum skutków swojej działalności.

Rezultatem dążenia do stworzenia z rachunkowości języka rozrachunku z szeroko rozumianej odpowiedzialności przedsiębiorstw epoki postindustrialnej, dokonywanego również w skali międzynarodowej, było wykrystalizowanie się w ostatnich kilkunastu latach XX w. nowych nurtów rachunkowości, takich jak: rachunkowość społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw, rachunkowość środowiskowa, rachunkowość międzynarodowa, a w ramach rachunkowości zarządczej – strategicznej rachunkowości zarządczej. Jej zadaniem jest wspieranie procesu zarządzania strategicznego i umożliwienie rozliczenia się kierowników różnych szczebli zarządzania z wyników podejmowanych przez nich decyzji, zwłaszcza dotyczących formułowania i realizacji strategii jednostki gospodarczej. Rachunkowość zarządcza o nastawieniu strategicznym dysponuje odpowiednimi dla tych celów koncepcjami i metodami, których przesłanki opracowania, struktura, uwarunkowania i zakres implementacji stanowiły przedmiot opisu i objaśnienia w rozprawie.

Przeprowadzone w pracy rozważania oraz przytoczone wyniki różnych badań empirycznych uzasadniają główną tezę pracy stwierdzającą, że rozwój rachunkowości zarządczej przebiegał w epoce industrialnej od znacznego zróżnicowania jej aparatu pojęciowego oraz zastosowania jej koncepcji i metod w jednostkach gospodarczych w różnych krajach i regionach świata ku zintegrowanemu wdrażaniu nowych metod oraz kształtowaniu systemów ukierunkowanych na potrzeby informacyjne zarządzania strategicznego przedsiębiorstwami w globalnej gospodarce opartej na wiedzy.

Dociekania zawarte w poszczególnych rozdziałach pracy, wykorzystujące zarówno wnioskowanie dedukcyjne, jak i indukcyjne, doprowadziły autorkę do sformułowania niżej podanych, głównych wniosków uogólniających, które wskazują na słuszność głównej i szczegółowych tez rozprawy.

1. Pierwsza faza rozwoju rachunkowości zorientowanej na potrzeby zarządzania (okres od około połowy XIX w. do połowy XX w.) stanowiła niezwykle ważny okres w formułowaniu się teorii i praktyki rachunkowości zarządczej. Dostarczyła ona podstaw koncepcyjnych do kształtowania w praktyce w następnych latach przede wszystkim systemów rachunkowości zarządczej operacyjnej. Duże znaczenie w tym zakresie miały opracowania amerykańskich, brytyjskich i niemieckich autorów. W fazie tej wyłoniły się dwa paradygmaty rachunkowości zarządczej, tj. paradygmat kosztów pełnych oraz paradygmat kosztów stałych i zmiennych. Każdy z nich konstituował m. in. różne podejście do struktury kosztów, ich pomiaru i kalkulacji oraz ustalania cen sprzedaży produktów. Pierwszy kładł nacisk na stosowanie w praktyce rachunku kosztów pełnych standardowych. Paradygmat kosztów stałych i zmiennych, nasilający swoje oddziaływanie od lat czterdziestych XX w., wprowadził do dyskusji teoretycznych rachunek kosztów zmiennych, a następnie skutkowało zastosowaniem tego systemu w praktyce niektórych przedsiębiorstw w krajach o gospodarce rynkowej. Obydwa paradygmaty wyznaczały równoległe zakres i szczegółową problematykę badań naukowych rachunkowości zarządczej aż do lat osiemdziesiątych XX w., kiedy to nastąpiło ukształtowanie dwóch innych paradygmatów badawczych rachunkowości zarządczej, tj. paradygmatu kosztów działań i procesów oraz paradygmatu kosztów docelowych.

2. W latach osiemdziesiątych autorzy angielskiego obszaru językowego coraz krytyczniej oceniali ówczesny stan wiedzy w dziedzinie rachunkowości zarządczej oraz wyraźnie spostrzegli olbrzymią lukę między wiadomościami teoretycznymi, zawartymi w publikacjach, a metodami faktycznie stosowanymi w jednostkach gospodarczych. W myśl koncepcji rewolucji naukowej i paradygmatów T. S. Kuhna (1968, 1985), można stwierdzić, że pierwsza połowa lat osiemdziesiątych była dla rachunkowości zarządczej okresem załamania nauki normalnej, czyli utraty wiary w dotychczasowy paradygmat, a w tej dziedzinie raczej w dotychczasowe paradygmaty, które kierowały jej rozwojem w krajach Zachodu po drugiej wojnie światowej, tj. paradygmat kosztów pełnych oraz paradygmat kosztów zmiennych i stałych. Nastąpiło zatem załamanie nauki normalnej rachunkowości zarządczej, która we wskazanym okresie dostarczyła przede wszystkim normatywnych koncepcji i modeli, a więc teorii odpowiadających na pytanie, jak być powinno. Dotyczyły one przede wszystkim wspomaganie zarządzania operacyjnego. Amerykańscy i brytyjscy profesorowie, zajmujący się rachunkowością zarządczą, na czele z R. S. Kaplanem i T. H. Johnsonem, zaczęli przekonywać, że rachunkowość zarządcza musi służyć strategicznym celom przedsiębiorstwa. Nie może ona funkcjonować jako odseparowana dyscyplina, opracowująca swoje własne procedury i systemy pomiaru oraz stosująca je uniwersalnie do wszystkich przedsiębiorstw bez odniesienia do

wartości, celów i strategii leżących u podstaw działalności konkretnych podmiotów gospodarczych. Należy też podkreślić, że rozwój rachunkowości zarządczej po drugiej wojnie światowej do połowy lat osiemdziesiątych XX w. w skali świata zachodniego pozostawał pod wpływem dominacji amerykańskich i brytyjskich metod rachunku kosztów, czemu sprzyjało używanie języka angielskiego do międzynarodowego porozumiewania się oraz szerokie rozpowszechnianie anglojęzycznych podręczników rachunkowości. W okresie tym zostały opracowane przez autorów niemieckich innowacyjne systemy rachunku kosztów, stanowiące duży wkład do rozwoju koncepcji rachunkowości zarządczej w skali ogólnej.

3. W ostatnim dwudziestoleciu XX w., oprócz wykrystalizowania się dwóch nowych paradygmatów rachunkowości zarządczej, których źródła tkwią w różnych obszarach kulturowych, tj. paradygmatu kosztów działań i procesów oraz paradygmatu kosztów docelowych, nastąpiło również zarysowanie się kolejnego paradygmatu, który można nazwać paradygmatem strategicznej informacji zarządczej. Jest on ściśle związany z rozwojem strategicznej rachunkowości zarządczej, będącej konsekwencją ewolucji systemów i metod rachunkowości w ślad za postępem w otoczeniu zewnętrznym działalności przedsiębiorstw oraz zmianami koncepcji zarządzania.

4. Od drugiej połowy lat osiemdziesiątych są obserwowane istotne zmiany w praktyce rachunkowości zarządczej jednostek gospodarczych w różnych częściach świata, a zwłaszcza w krajach o rozwiniętej gospodarce rynkowej. Praktyka ta, stopniowo zmienia punkt ciężkości swojego zainteresowania, wynikający z konieczności dostosowania się do coraz bardziej turbulentnego i trudnego do prognozowania otoczenia jednostek gospodarczych oraz uwarunkowań wewnętrznych ich działalności. Następuje przesunięcie koncentracji uwagi specjalistów rachunkowości zarządczej z analiz zorientowanych finansowo, dla potrzeb podejmowania decyzji operacyjnych, oraz z metod kontroli budżetowej na rzecz zainteresowania podejściem bardziej strategicznym, które kładzie nacisk na identyfikację, pomiar i zarządzanie zasobami (głównie niematerialnymi) oraz finansowymi i operacyjnymi czynnikami wpływającymi na tworzenie wartości dla klientów, akcjonariuszy i innych interesariuszy. Równoległe następują przemiany w badaniach w dziedzinie rachunkowości zarządczej, dotyczące zarówno jej zakresu przedmiotowego, jak i stosowanych metod. Badania naukowe na przełomie XX i XXI w. różnią się jakością i wykorzystywanymi metodami w poszczególnych regionach świata i krajach, aczkolwiek analiza literatury przedmiotu pozwala zauważyć następujące ogólne tendencje:

- znaczna część teoretyków rachunkowości zarządczej dąży do zacieśnienia współpracy z praktykami oraz do zwiększenia praktycznej przydatności prowadzonych badań;

- następuje wyraźne przesuwanie zainteresowania badaczy z zagadnień operacyjnej rachunkowości zarządczej na problematykę związaną ze strategią, strukturą organizacyjną, nadzorem korporacyjnym i wieloaspektowym pomiarem wyników jednostek gospodarczych, czyli na zagadnienia strategicznej rachunkowości zarządczej;

- mimo wzrostu znaczenia strategicznej rachunkowości zarządczej, nadal są stosowane w praktyce i nie powinny być ignorowane przez prowadzących badania naukowe tradycyjne systemy rachunku kosztów i budżetowania operacyjnego;

- rozszerzanie się zakresu przedmiotowego dociekań naukowych w rachunkowości zarządczej pociąga za sobą zastosowanie zróżnicowanych koncepcji teoretycznych (z dziedziny ekonomii, organizacji, nauk społecznych i behawioralnych) jako podstawy formułowania i testowania hipotez badawczych;

- następuje stopniowy wzrost liczby badań empirycznych w rachunkowości zarządczej, w tym w formie studiów przypadków i badań poprzez działanie;

- badania empiryczne w formie studiów przypadków nie mogą ograniczać się jedynie do obserwacji i opisu zastosowania metod rachunkowości zarządczej w konkretnych jednostkach gospodarczych; tego typu badania powinny skutkować opracowaniem i testowaniem nowych teorii;

- ze względu na trudności z pozyskaniem odpowiedniej liczby wypełnionych ankiet w badaniach kwestionariuszowych oraz trudny do oceny poziom wiarygodności danych otrzymywanych tym sposobem, konieczne jest przestrzeganie standardów badań ankietowych oraz integrowanie danych na określony temat, uzyskanych w ankietach, z informacjami z publicznie dostępnych źródeł (np.: z raportów spółek, danych publikowanych w Internecie).

5. Nasilanie się procesów globalizacji skutkuje stopniowym wzrostem zbieżności stosowanych metod i procedur w dziedzinie rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej oraz prowadzi do umiędzynarodowienia systemów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach. Tendencja stopniowo zwiększających się podobieństw praktyki rachunkowości zarządczej w różnych regionach świata i krajach jednak nie oznacza, że zaniknie zupełnie wpływ kultur narodowych, krajowych instytucji i regulacji prawnych na rozwiązania rachunkowości zarządczej na poziomie mikro (tj. na sposoby zastosowania i wykorzystania określonych metod). Proces konwergencji praktyki rachunkowości zarządczej w różnych krajach ma duże znaczenie z punktu widzenia teoretycznego i praktycznego. Konieczne będą bowiem badania naukowe, dotyczące szczegółowych implikacji tego procesu. Aspekt praktyczny wiąże się np. z pracą specjalistów, zajmujących się projektowaniem i wdrażaniem systemów i metod rachunkowości zarządczej dla jednostek gospodarczych,

którzy powinni być świadomi sił konwergencyjnych i różnych motywów powodujących dyfuzję innowacyjnych rozwiązań w tej dziedzinie.

6. Rozwój rachunkowości zarządczej w Polsce i w innych krajach Europy Środkowo-Wschodniej, od początku lat dziewięćdziesiątych XX w., usiłuje sprostać wyzwaniom dwójakiego rodzaju, tzn. procesom przekształceń systemowych oraz dynamicznemu rozwojowi rachunkowości zarządczej na świecie. Systemy rachunku kosztów w praktyce, jako podstawa tworzenia rachunkowości zarządczej, są przestawiane na orientację rynkową, a rachunkowość zarządcza, rozwijana w przedsiębiorstwach, ma jako główne zadanie ułatwić ich menedżerom sprostanie nie tylko krajowej, lecz także globalnej konkurencji. Warunkiem koniecznym spełnienia tego zadania jest stosowanie koncepcji i metod rachunkowości zarządczej, dostosowanych do specyfiki działalności jednostki gospodarczej, pozwalających na dostarczenie kierownikom przydatnych im informacji do zarządzania strategicznego i operacyjnego. Przedstawione w rozprawie wyniki badań ankietowych wskazują, że stopniowo, choć powoli, wzrasta liczba przedsiębiorstw w Polsce, które wprowadzają i doskonalą zastosowanie takiego typu koncepcji i metod. Praktyka rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w Polsce podlega ciągłym, choć powolnym przemianom, zmierzając do usprawnienia stosowanych rozwiązań w tej dziedzinie i wprowadzania rozwiązań innowacyjnych. Rodzime jednostki gospodarcze stosują przede wszystkim metody i techniki operacyjnej rachunkowości zarządczej, a z zadań realizowanych przez praktyków rachunkowości zarządczej wynika, że największe znaczenie przywiązują oni do kontroli kosztów i wydatków oraz do ustalania i oceny wyników działalności przedsiębiorstwa. Wobec polskich specjalistów ds. rachunkowości zarządczej są stawiane wysokie wymagania dotyczące wiedzy, umiejętności i postawy zawodowej, tak jak wobec ich odpowiedników w krajach, gdzie rachunkowość zarządcza jest rozwijana znacznie dłużej. Konieczne staje się ustawiczne pogłębianie przez nich wiedzy w celu implementacji w przedsiębiorstwach metod zaliczanych do strategicznej rachunkowości zarządczej. Takie metody są bowiem wdrażane aktualnie w niewielkim zakresie w rodzimych firmach. Ich zastosowanie staje się jednak niezbędne w celu sprostania przez przedsiębiorstwa wyzwaniom globalnej konkurencji i wymaganiom zarządzania strategicznego.

7. Nowe metody rachunkowości zarządczej, opracowane w obszarze anglo-amerykańskim, wraz z metodami zarządzania kosztami pochodzącymi z japońskiej praktyki rachunkowości zarządczej oraz zmiana podejścia do prowadzenia badań w tej dziedzinie pozwoliły rachunkowości zarządczej odzyskać w nowej gospodarce utraconą wcześniej istotność dla potrzeb podejmowania decyzji i kontroli kierowniczej w jednostkach gospodarczych.

8. Koncepcja *Activity-Based Costing* znajduje się od końca lat osiemdziesiątych XX w. w centrum zainteresowania teoretyków i praktyków

rachunkowości zarządczej, głównie w krajach anglojęzycznych. Mimo że jej założenia były wcześniej znane, a nawet stosowano w przeszłości w praktyce rozwiązania rachunku kosztów, oparte na idei procesów i działań, to ta koncepcja znalazła sprzyjający grunt do szerokiego rozwoju dopiero w ostatnich dwóch dekadach minionego stulecia. Nasilająca się konkurencja w granicach poszczególnych krajów i w skali globalnej była głównym czynnikiem „nawołującym” do opracowania i wdrożenia w jednostkach gospodarczych systemów rachunku kosztów, prowadzących do dokładniejszego ustalania kosztów produktów i dostarczania istotnych danych o zużywanych zasobach, realizowanych w nich procesach i działaniach, a dynamiczny rozwój technologii informatycznej umożliwił zastosowanie tego typu systemów oraz metod zarządzania na podstawie działań (*Activity-Based Management*).

Dwuwymiarowy model rachunku kosztów działań, opracowany przez CAM-I, wskazuje, że systemy tego rachunku, wdrażane w przedsiębiorstwach, nie mogą stanowić jedynie rozbudowanej metody pomiaru i kalkulacji kosztów rzeczywistych, co jest zapewnione przez uwzględnienie zasad określonych w tym modelu w perspektywie rozliczania kosztów. Potencjał informacyjny systemów ABC jest o wiele szerszy, jeśli zostanie uwzględniona w nich perspektywa procesów (analiza działań i czynników je determinujących, pomiar efektywności działań). Systemy ABC stają się wtedy źródłem informacji przydatnych zarówno do długookresowego, strategicznego zarządzania przedsiębiorstwem, jak i zarządzania operacyjnego. Rachunek kosztów działań, odwzorowujący procesowe ujęcie działalności gospodarczej, jest bowiem nie tylko metodą dokładniejszego kalkulowania kosztów produktów lub innych obiektów (np. procesów, klientów), lecz jest systemem pomiaru kosztów planowanych i faktycznych, umożliwiającym skuteczne zarządzanie zasobami, działaniami i procesami oraz stanowi bazę informacyjną dla zintegrowanego zastosowania z innymi nowymi metodami rachunkowości zarządczej.

9. Teoria ograniczeń (TOC), opracowana przez E. M. Goldratta i J. Coxa w latach osiemdziesiątych XX w., jest przejawem niezadowolenia jej autorów z małej przydatności dla celów zarządzania tradycyjnych systemów rachunku kosztów pełnych rzeczywistych i standardowych. Jej zastosowanie umożliwia zarządzanie ograniczeniami jednostki gospodarczej w celu maksymalizacji wartości przerobu, rozumianej jako różnica między przychodem ze sprzedaży produktów a wartością materiałów bezpośrednich lub jako różnica między przychodem ze sprzedaży produktów a kosztami zmiennymi. Wartość przerobu, pomniejszona o koszty operacyjne, prowadzi do obliczenia zysku ze sprzedaży. Aplikacja teorii ograniczeń w przedsiębiorstwach doprowadziła do przedefiniowania kluczowych pojęć rachunkowości zarządczej oraz zmiany nastawienia kierowników. Integracja TOC z innymi metodami rachunkowości zarządczej jest zaś, w przekonaniu

autorki, wyrazem łączenia różnych koncepcji w celu dostarczenia zarządzającym informacji o bieżących i planowanych procesach z różnych punktów widzenia.

Z implementacją teorii ograniczeń związane są następujące wyznaczniki:

- teoria ta pomaga kierownikom zrozumieć proces produkcyjny przedsiębiorstwa, a jej wdrożenie zapewnia dostarczanie im informacji przydatnych do podejmowania decyzji o efektywnym wykorzystaniu zasobów produkcyjnych, gdyż formułuje ona zasady modelowania struktury produkcji przedsiębiorstwa, których przestrzeganie umożliwia zwiększenie wartości przerobu, a w efekcie wzrost wyniku ze sprzedaży produktów;

- według koncepcji ograniczeń, zasoby będące „wąskimi gardłami” należy w pełni wykorzystywać do wytwarzania produktów, które są bezzwłocznie sprzedawane, gdyż zwiększenie wartości przerobu zależy od wzrostu wartości sprzedaży;

- w celu poprawy wyniku ze sprzedaży kierownicy powinni oddziaływać najpierw na wielkość przerobu, następnie na wielkość i wartość zapasów, a na końcu na koszty operacyjne;

- przedsiębiorstwa stosujące TOC potwierdzają, że koncepcja ta pomaga skrócić czas wytworzenia i czas cyklu produkcyjnego, zmniejszyć zapasy produkcji w toku, poprawić produktywność urządzeń oraz zwiększyć jakość wykonywanych procesów i produktów;

- teoria ograniczeń w rozszerzonej wersji, zwanej „procesem rozumowania”, może zostać wykorzystywana również do pokonywania ograniczeń zewnętrznych i o charakterze jakościowym, występujących w działalności jednostek gospodarczych.

10. Rachunek kosztów docelowych jest metodą strategicznego zarządzania kosztami, której celem jest zarówno dostarczanie informacji o planowanych kosztach produktu (aspekt kalkulacyjny), jak i zapewnienie sposobów oddziaływania na poziom i strukturę kosztów (aspekt sterowania). Przedstawione w monografii opisy i dokonane analizy pokazują, iż koncepcja *target costing* charakteryzuje się dużą elastycznością. Zgodnie z jej podstawowymi założeniami są wprowadzane w japońskich przedsiębiorstwach określone rozwiązania systemu kosztów docelowych, różniące się pod wieloma względami. Wdrożone systemy kosztów docelowych, głównie w przedsiębiorstwach montażowych, różnią się między sobą następującymi czynnikami:

- szczegółowym celem zastosowania;
- metodami ustalania kosztu docelowego;
- rozumieniem pojęcia „koszt docelowy”;
- zakresem kosztu docelowego (pełny, wytworzenia, zmienny);
- technikami i narzędziami osiągnięcia kosztu docelowego;
- strukturą i funkcjonowaniem systemu, które są zdeterminowane przez rodzaj wytwarzanego produktu, cechy charakterystyczne klientów i relacje z dostawcami.

Target costing jest zatem metodą zarządzania kosztami, która może być dostosowana do wewnętrznych i zewnętrznych uwarunkowań działalności przedsiębiorstwa. Kształtowanie określonego systemu kosztów docelowych wymaga jednak przestrzegania podstawowych założeń tej koncepcji. Systemy kosztów docelowych charakteryzują się ogólnymi, wspólnymi atrybutami:

- łączą elementy tradycyjnego zarządzania kosztami i analizy wartości – a więc koncepcji, które nie jest całkowicie nowe – z zaangażowaniem pracowników całej jednostki w spełnienie oczekiwań rynkowych;
- uwzględniają wymagania klientów dotyczące ceny, funkcjonalności i jakości wyrobu;
- wiążą się ściśle ze strategią firmy oraz średniookresowymi planami zysku;
- kładą nacisk zarówno na aspekt kalkulacyjny, jak i aspekt sterowania kosztami;
- wykorzystują inżynierię wartości, a w jej ramach tabele kosztów jako podstawowe narzędzia osiągania kosztu docelowego produktu;
- stanowią mechanizmy integrujące działalność wielu różnych działów przedsiębiorstwa, toteż prowadzą do ścisłej współpracy zatrudnionych w nich osób;
- mogą prowadzić do systematycznych i trwałych powiązań przedsiębiorstwa z jego dostawcami i odbiorcami w zintegrowanym systemie planowania kosztów i zysku.

11. Dynamicznie zmieniające się współcześnie warunki działalności przedsiębiorstw skutkują pojawieniem się trudności w procesie tradycyjnego rocznego budżetowania operacyjnego oraz ograniczeniem przydatności kontrolnej budżetu rocznego jako narzędzia sterowania zakładami i wydziałami przez zarząd przedsiębiorstwa. Przeciwnicy tego klasycznego narzędzia rachunkowości zarządczej uważają, że roczny budżet nie może sprostać niepewności otoczenia, nie odzwierciedla zmian w nim zachodzących i powinien być zastąpiony innymi instrumentami zarządzania. Polecenia i kontrola jako zasadnicze składniki zarządzania opartego na budżetach nie w pełni sprawdzają się w przedsiębiorstwach, w których liczy się przede wszystkim szybkie przetwarzanie informacji, wiedza i zarządzanie kapitałem intelektualnym. Z tych powodów są wysuwane nowe propozycje dotyczące usprawnienia albo rezygnacji z tradycyjnego budżetowania.

Zwolennicy koncepcji *beyond budgeting* przekonują, że przedsiębiorstwa w epoce informacji i wiedzy muszą być zarządzane według innego modelu niż w epoce industrialnej. Istotą nowego modelu zarządzania jest przedsiębiorczość pracowników, a nie ich kontrolowanie. Współcześnie szczególnie liczy się prawidłowe sformułowanie strategii organizacji gospodarczej i jej przekładanie na działania operacyjne, dlatego:

- roczne budżetowanie operacyjne według podejścia odgórnego i kontrola poprzez budżety nie pasują do nowego sposobu zarządzania;
- budżet roczny powinien być zastąpiony przez prognozowanie kluczowych wielkości ekonomicznych oraz planowanie procesów i operacji;
- należy stosować zestaw kluczowych wskaźników obrazujących tworzenie wartości w celu pomiaru stopnia realizacji strategii, np. w formie zbilansowanej karty wyników;
- *benchmarking* jest zalecaną metodą pomiaru i monitorowania dokonań oraz podstawą motywowania pracowników do osiągania lepszych wyników przez przedsiębiorstwo.

Model zarządzania bez budżetowania operacyjnego wyraźnie wskazuje na konieczność zintegrowania różnych metod rachunkowości zarządczej w celu efektywnego wykorzystania ich potencjalnych możliwości we wspieraniu procesu zarządzania. Zarządzanie według koncepcji *beyond budgeting* znalazło zastosowanie w niektórych międzynarodowych i globalnych korporacjach, z których znaczna część wywodzi się z krajów skandynawskich.

Mimo wyszczególniania wad i ograniczeń dotyczących rocznego budżetowania działalności przedsiębiorstw oraz wysuwania koncepcji dla usprawnienia tego procesu lub jego wyeliminowania, roczne budżetowanie jest współcześnie najczęściej stosowaną metodą rachunkowości zarządczej w jednostkach gospodarczych w różnych krajach. Opracowując plany, kierownicy powinni jednak skupiać swoją uwagę na działaniach i projektach potrzebnych do osiągnięcia przez jednostkę gospodarczą strategicznych celów, a nie jedynie na uzgodnieniu i korekcie długich szeregów liczb w budżetach. Kierownicy przedsiębiorstw sporządzających budżety operacyjne powinni właściwie ocenić cele, funkcje i stosowane procedury budżetowania oraz rolę i użyteczność budżetu jako instrumentu zarządzania. Może to spowodować np. zmniejszenie czasu pracy przeznaczonego na cały proces budżetowania, który pochłania istotną część czasu pracy kierowników (przeciętnie 20%). W znacznej części jest to czas nieefektywnie wykorzystany. W konsekwencji takiej oceny mogą zostać podjęte decyzje o modyfikacji lub ograniczeniu zakresu budżetowania, ewentualnie o uznaniu za priorytetową w przedsiębiorstwie innej niż dotychczas funkcji budżetowania. Współcześnie podstawową funkcją rocznego budżetu staje się przekazywanie informacji akcjonariuszom i innym zainteresowanym, a nie słuzenie jako narzędzie oceny, kontroli i motywowania podwładnych. Do bieżącego sterowania przedsiębiorstwem bardziej niż budżet roczny nadają się budżety kwartalne i miesięczne, sporządzane przy uwzględnieniu działań i procesów (*Activity-Based Budgeting*).

12. Pomiar osiąganych przez jednostkę gospodarczą rezultatów działalności, zwanych wynikami lub dokonaniem (*performance*), a także ustalanie przewidywanych wyników działalności w określonym czasie w przyszłości

(dzięki prognozowaniu i budżetowaniu) konstytuują podstawę do zarządzania wynikami. Z kolei pomiar i racjonalne zarządzanie wynikami warunkują bieżący i przyszły sukces jednostki gospodarczej. Pomiar wyników, wykonany poprawnie i zintegrowany z procesami jednostki gospodarczej, może być pomocny przy osiąganiu strategicznych i operacyjnych celów jednostki, przeprowadzony zaś nieodpowiednio, w sposób częściowy lub jednoaspektowy – może oddziaływać negatywnie na rozwój i kulturę jednostki gospodarczej. Wyniki działalności podmiotów gospodarczych mogą zostać wyrażone za pomocą różnorodnych miar finansowych (np. zysk netto, wartość przychodów ze sprzedaży, kwota przepływów pieniężnych netto, wskaźnik rentowności aktywów) i niefinansowych, w tym ilościowych i jakościowych.

Istota, zakres i metody pomiaru wyników jednostek gospodarczych podlegają ewolucji w ślad za przemianami następującymi w środowisku biznesu. Ostatnie lata XX w. były przełomowe w ewolucji metod i systemów pomiaru wyników przedsiębiorstw. Powstały nowe koncepcje pomiaru, które tworzą trzy ząbki się częściowo zbioru:

- miary wyniku ekonomicznego, umożliwiające pomiar wartości dostarczanych dla akcjonariuszy oraz budowę systemów zarządzania poprzez wartość; stanowią one odmiany miar finansowych;
- wieloaspektowe systemy pomiaru wyników, obejmujące w dużym zakresie mierniki niefinansowe, a wśród nich przede wszystkim zbilansowana karta wyników;
- metody pomiaru wartości niematerialnych i kapitału intelektualnego, w tym wykorzystujące niektóre z miar zaliczone do dwóch pierwszych zbiorów.

Nowe metody pomiaru wyników działalności jednostek gospodarczych służą do określania rezultatów realizacji strategii zwiększania wartości dla ich właścicieli i klientów poprzez efektywne zarządzanie zasobami, w tym wiedzą i innymi składnikami kapitału intelektualnego. Spośród wieloaspektowych systemów pomiaru wyników największą akceptację w praktyce zyskała zbilansowana karta wyników, którą uznaje się za narzędzie zarządzania jednostką gospodarczą oraz wprowadzania w niej zmian (organizacja zorientowana na strategię). Zbilansowana karta wyników wraz z mapą strategii umożliwia wykorzystanie potencjału aktywów niematerialnych jednostki gospodarczej w tworzeniu wartości, gdyż wymaga zidentyfikowania składników tego typu aktywów i kapitału intelektualnego jednostki oraz oszacowania ich wpływu na wyniki kluczowych wewnętrznych procesów, realizowanych w celu tworzenia wartości dla klientów i właścicieli. Zbilansowana karta wyników, podobnie jak *Tableau de bord* (mająca dłuższą tradycję zastosowania, choć wyłącznie w przedsiębiorstwach we Francji), w zintegrowaniu z rachunkiem kosztów działań dostarcza podstaw do procesowej organizacji i zarządzania przedsiębiorstwem. Ponadto, zastosowanie rachunku kosztów

działań ułatwia ustalenie planowanych i faktycznych wyników przewidzianych w poszczególnych perspektywach BSC, zwłaszcza w perspektywie klientów i procesów wewnętrznych.

13. Łączne wykorzystanie we współczesnych przedsiębiorstwach różnych nowych metod rachunkowości zarządczej, opracowanych i najpierw zastosowanych w odmiennym kulturowo, organizacyjnie i produkcyjnie środowisku, jest przejawem upodobniania się systemów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach pochodzących z różnych krajów oraz kształtowania się kompleksowego modelu rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach epoki globalizacji. Na przykład, rachunek kosztów działań, wywodzący się ze Stanów Zjednoczonych, jest stosowany w jednostkach gospodarczych, edukacyjnych, a nawet z obszaru służby zdrowia w krajach europejskich, w Australii, Ameryce Południowej, a w ostatnich latach także w Japonii. Podobnie zbilansowana karta wyników, opracowana również w USA, znalazła zwolenników w jednostkach gospodarczych w innych częściach świata. Japońskie metody rachunkowości zarządczej i zarządzania, takie jak: system kosztów docelowych, system ciągłego doskonalenia, globalne zarządzanie jakością (TQM), metoda „dokładnie na czas”, są z kolei nie tylko przedmiotem opisu w podręcznikach akademickich i artykułach, lecz stanowią metody wykorzystywane w praktyce przedsiębiorstw europejskich i amerykańskich.

Rachunek kosztów działań i system kosztów docelowych stanowią metody opracowane w różnych środowiskach kulturowych i społecznych oraz niezależnie od siebie. Wdrożenie jednej z nich nie jest warunkiem *sine qua non* dla implementacji drugiej. Metody te jednak, zastosowane w danym przedsiębiorstwie, nie tylko nie wykluczają się, lecz wzajemnie uzupełniają i mogą przyczynić się do bardziej efektywnego spełniania celów i zadań strategicznej rachunkowości zarządczej.

14. Wdrożenie w przedsiębiorstwie rachunku kosztów działań, teorii ograniczeń, rachunku kosztów docelowych lub innej nowej metody rachunkowości samo przez się nie spowoduje bezpośrednio poprawy konkurencyjności przedsiębiorstwa. W celu osiągnięcia pożądaných wyników finansowych i zdobycia zadowalającej pozycji konkurencyjnej przez przedsiębiorstwo jest konieczne podejmowanie przez menedżerów właściwych decyzji ekonomicznych, efektywne zarządzanie strategiczne i operacyjne na podstawie istotnych informacji dostarczonych kierownikom dzięki prawidłowej implementacji określonych metod rachunkowości zarządczej, odpowiednich dla wewnętrznych i zewnętrznych uwarunkowań działalności przedsiębiorstwa.

Dokonana w rozprawie analiza rozwoju rachunkowości zarządczej potwierdza, że przemiany w koncepcjach i systemach rachunkowości zarządczej mają charakter ewolucyjny, a nie rewolucyjny. Opracowanie nowych koncepcji rachunkowości zarządczej jest ściśle związane z ciągłymi zmianami

uwarunkowań działalności jednostek gospodarczych oraz dążeniem specjalistów rachunkowości zarządczej do wspierania procesów zarządzania przydatnymi informacjami, uzyskiwanymi dzięki zastosowaniu odpowiednich metod rachunku kosztów, pomiaru wyników, monitorowania realizacji strategii itd. Prezentacja w pracy innowacyjnych rozwiązań rachunkowości zarządczej nie tylko w aspekcie złożoności ich procedur organizacyjnych i rachunkowych, lecz w kontekście przesłanek ich powstania, rozwoju, możliwości zintegrowanego zastosowania i stopnia wdrożenia w praktyce może poszerzyć wiedzę środowiska naukowego i praktyków w dziedzinie rachunkowości zarządczej, a także może być pomocna przy wyborze i aplikacji w jednostkach gospodarczych w Polsce jednej lub kilku nowych metod rachunkowości zarządczej.

Przedstawione w pracy tendencje w rozwoju praktyki i badań naukowych na świecie w zakresie rachunkowości zarządczej w przeszłości i współcześnie oraz sformułowane wnioski końcowe mogą – jak się wydaje – stanowić punkt odniesienia przy planowaniu i prowadzeniu badań naukowych w tej dziedzinie przez polskich, zwłaszcza młodych, pracowników naukowych.

LITERATURA

- Ahmed M. N., Scapens R. W. (2000), *Cost Allocation in Britain: Towards an Institutional Analysis*, „The European Accounting Review”, Vol. 9, No. 2, s. 159–204.
- Ahn H. (2001), *Applying the Balanced Scorecard Concept: An Experience Report*, „Long Range Planning”, No. 34, s. 441–461.
- Ahrens T. (1996), *Management Accounting and Strategy*, Discussion Papers in Accounting and Management Science, University of Southampton, March.
- Ajdukiewicz K. (1985), *Język i poznanie*, t. 2, PWN, Warszawa.
- Altkorn J. (1996), *Podstawy marketingu*, Instytut Marketingowy, Kraków.
- Altkorn J. (2000), *Zainteresowanie przedsiębiorstwa marką*, „Marketing i Rynek”, nr 2, s. 19–22.
- Anderson S. W. (1995), *A Framework for Assessing Cost Management System Changes: The Case of Activity Based Costing Implementation at General Motors 1986–1993*, „Journal of Management Accounting Research”, Fall, s. 1–49.
- Ansari S., Bell J., Lawrence C. (1997), *Target Costing*, Mc Graw-Hill Companies, New York.
- Ansoff H. I. (1985), *Zarządzanie strategiczne*, PWE, Warszawa.
- Arena M., Azzone G. (2005), *ABC, Balanced Scorecard, EVA: A Multiple Case Study*, Politecnico di Milano, maszynopis.
- Arnold H. (2001), *Brand Aid*, „Financial Management”, November, s. 33–34.
- Arygris C., Kaplan R. S. (1994), *Implementing New Knowledge: The Case of Activity Based Costing*, „Accounting Horizons”, September, s. 83–105.
- Asada T., Bailes J. C., Suzuki K. (2001), *Zastosowanie koncepcji Activity-Based Management w zarządzaniu typu Hoshin*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 6, s. 6–10; tłumaczenie A. Szychta wersji anglojęzycznej artykułu: *Implementing ABM with Hoshin Management*, „Management Accounting Quarterly”, 2000, Winter.
- Aseńko J. (1934), *Analiza bilansów*, Krajowe Towarzystwo Powiernicze SA, Warszawa.
- Ashton D., Hopper T., Scapens R. W. (eds.), (1995), *Issues in Management Accounting*, Prentice-Hall, London, New York.
- Ashworth G. (2000), *Delivering Shareholder Value Through Integrated Performance Management*, „Management Accounting”, March, s. 42–44.
- Ashworth G., Evans H. (1995), *Activity-Based Management Moving Beyond Adolescence*, „Management Accounting”, December, s. 26–30.
- Ask U., Ax Ch., Jönsson S. (2003), *Cost Management in Sweden: From Modern to Post-Modern*, [w:] Bhimani A. (ed.), *Management Accounting. European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford, s. 199–217.
- A Statement of Basic Accounting Theory* (1966), American Accounting Association, Sarasota, Florida.
- Atkinson A. A., Balakrishnan R., Booth P., Cote J. M., Groot T., Malmi T., Roberts H., Uliana E., Wu A. (1997), *New Directions in Management Accounting Research*, „Journal of Management Accounting Research”, Vol. 9, s. 79–108.

- Atkinson A. A., Banker R. D., Kaplan R. S., Young S. N. (1997), *Management Accounting*, 2nd ed., Prentice-Hall International, Upper Saddle River.
- Atwater B., Gagne M. L. (1997), *The Theory of Constrains Versus Contribution Margin Analysis for Product Mix Decision*, „Journal of Cost Management”, January/February, s. 6–15.
- Babad Y. M., Balachandran B. V. (1993), *Cost Driver Optimization in Activity-Based Costing*, „The Accounting Review”, July, s. 563–575.
- Bailey J. (1991), *Implementation of ABC Systems by UK Companies*, „Management Accounting”, February, s. 30–32.
- Baird K. M., Harrison G. L., Reeve R. C. (2004), *Adaptation of Activity Management Practices: A Note on the Extent of Adoption and the Influence of Organizational and Cultural Factors*, „Management Accounting Research”, Vol. 15, No. 4, s. 383–399.
- Ballas A., Venieris G. (2003), *A Survey of Management Accounting Practice in Greek Firms*, [w:] Bhimani A. (ed.), *Management Accounting. European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford, s. 123–139.
- Barbato M. B., Collini P., Quagli A. (2003), *Management Accounting in Italy: Evolution within Tradition*, [w:] Bihmani A. (ed.), *Management Accounting. European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford, s. 140–163.
- Becker A. (2004), *Jeneseits des Kerns des Controlling: Management Accounting as Social and Institutional Practice*, „Controlling & Management”, March/April, No. 2, s. 95–107.
- Becker A., Messner M. (2005), *After Scandals: A German-Speaking Perspective on Management Accounting Research and Education*, „European Accounting Research”, Vol. 14, No. 2, s. 417–427.
- Becker E. A. (1989), *Fixed Cost/Variable Costs: The First One Hundred Years*, The Academy of Accounting Historians Working Paper Series, Vol. 4, Working Papers, No. 61–80.
- Belkaoui A. R. (1992), *Accounting Theory*, Academic Press, London.
- Bendyk E. (2004), *Niespodziewane rewolucje*, [w:] *Niezbędnik inteligenta*, Dodatek tygodnika „Polityka”, nr 27 (2459).
- Berkau B., Hirschmann P. (Hrsg.), (1996), *Kostenorientiertes Geschäftsprozessmanagement*, Verlag Vahlen, München.
- Bescos P. L., Cauvin E., Gosselin M., Yoshikawa T. (2001), *The Implementation of ABCM in Canada, France and Japan: A Cross-National Study*, 24th Congress of EAA, Athens, 18–20 April, maszynopis.
- Bescos P. L., Cauvin E., Langevin P., Mendoza C. (2003), *Criticisms of Budgeting: A Contingent Approach*, 26th Congress of EAA, Seville, April, maszynopis.
- Bhimani A. (2003a), *Management Accounting in United Kingdom: Reflections on Research, Practice and the Profession*, [w:] Bihmani A. (ed.), *Management Accounting. European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford, s. 218–242.
- Bhimani A. (ed.), (2003b), *Management Accounting. European Perspectives*, 2nd ed., Oxford University Press, Oxford (1st ed. 1996).
- Bhimani A. (ed.) (2003c), *Management Accounting in Digital Economy*, Oxford University Press, Oxford.
- Bhimani A., Gosselin M. (2000), *A Cross National Investigation of Factors Influencing Activity-Based Costing in Seven Countries*, Second Conference on New Directions in Management Accounting: Innovations in Practice and Research, Brussels, December, maszynopis.
- Bhimani A., Gosselin M. (2002), *A Cross National Investigation of Factors Influencing Activity-Based Costing Management in Seven Countries*, London School of Economics, Université Laval, December, maszynopis.
- Bhimani A., Keshtvarz M. A. (1999), *British Management Accountants: Strategically Oriented*, „Journal of Cost Management”, Vol. 13, No. 2, s. 25–31.

- Bhimani A., Roberts H.** (2004), *Management Accounting and Knowledge Management: In Search of Intelligibility*, „Management Accounting Research”, Vol. 11, No. 1, s. 1–4.
- Bielski M.** (2002), *Podstawy teorii organizacji zarządzania*, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa.
- Bieniek A.** (1938), *Zarys systematyki kosztów własnych*, Wydawnictwo Związków Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Binkowski B.** (1969), *Metody rozliczania kosztów pośrednich produkcji*, PWE, Warszawa.
- Birkett W. P.** (1995), *Management Accounting and Knowledge Management*, „Management Accounting”, November, s. 44–48.
- Birkett W. P.** (1998), *Management Accounting in Europe: A View from Down-Under*, „Management Accounting Research”, Vol. 9, s. 485–494.
- Birnberg J. G., Shields J. F.** (1989), *Three Decades of Behavioral Accounting Research: A Search for Order*, „Behavioral Research in Accounting”, Vol. 1, s. 23–74.
- Bjornenak T.** (1997), *Diffusion and Accounting: The Case of ABC in Norway*, „Management Accounting Research”, Vol. 8, s. 3–17.
- Bjornenak T., Mitchell F.** (2002), *The Development of Activity-Based Costing Journal Literature, 1987–2000*, „The European Accounting Review”, Vol. 11, No. 3, s. 481–508.
- Black A., Wright P., Bachman J. E.** (2000), *W poszukiwaniu wartości dla akcjonariuszy*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa.
- Blaug M.** (1994), *Teoria ekonomii. Ujęcie retrospektywne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Böer G.** (1996), *Management Accounting Beyond the Year 2000*, „Journal of Cost Management”, Vol. 9. No. 4, s. 46–49.
- Börjesson S.** (1997), *A Case Study on Activity Based Budgeting*, „Journal of Cost Management”, Vol. 10, No. 4, s. 7–18.
- Bourguignon A., Malleret W., Nørreklit H.** (2001), *Tableau de bord and French Reaction on the Balanced Scorecard*, 24th EAA Congress, Athens, April 18–20, maszynopis.
- Bourguignon A., Malleret W., Nørreklit H.** (2004), *The American Balanced Scorecard versus the French Tableau de Bord: The Ideological Dimension*, „Management Accounting Research”, Vol. 15, s. 107–134.
- Brewer P. C.** (1998), *National Culture and Activity-Based Costing Systems: A Note*, „Management Accounting Research”, No. 9, s. 241–260.
- Brilman J.** (2002), *Nowoczesne koncepcje i metody zarządzania*, PWE, Warszawa.
- Brimson J. A., Antos J., with contributions by J. Collins** (1999), *Activity-Based Budgeting*, John Wiley & Sons, New York.
- Bromwich M.** (1986), *Management Accounting Research: The State of the Art*, [w:] Bromwich M., Hopwood A. G., *Research and Current Issues in Management Accounting*, Pitman Publishing, London, s. 217–231.
- Bromwich M.** (1990), *The Case for Strategic Management Accounting: The Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets*, „Accounting, Organizations and Society”, Vol. 15, No. 1/2, s. 27–46.
- Bromwich M., Bhimani A.** (1994), *Management Accounting: Pathways to Progress*, CIMA, London.
- Brownell P., Roberts E.** (1996), *Budgeting*, [w:] Chatfield M., Vangermeersch R. (eds.), *The History of Accounting. An International Encyclopedia*, Garland Publishing, New York, London, s. 84–87.
- Bruggeman W., Slagmulder R., Waeytens D.** (2003), *Management Accounting Changes: The Belgian Experience*, [w:] Bhimani A. (ed.), *Management Accounting. European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford, s. 1–30.
- Brzezina W.** (1980), *Teoria modeli ewidencyjnych*, „Studia i Monografie”, nr 1, WSP, Częstochowa.

- Brzezin W. (1998), *Rachunkowość finansowa i zarządcza a controlling*, „Rachunkowość Zarządcza i Controlling”, nr 1, s. 2–6.
- Brzezin W., Jaruga A. (1984), *Development of Accounting in a Centrally-Planned Economy*, The Academy of Accounting Historians Working Paper Series, Vol. 3, Working Papers, No. 41–60.
- Brzezin W., Knop J. (2006), *Przyczynek do dyskusji nad teorią pomiaru w rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 32 (88), SKwP, Warszawa, s. 31–38.
- Buchta D., Messner Z. (1976), *Rachunkowość a zarządzanie przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa.
- Bunce P., Fraser R. (1997), *Beyond Budgeting...*, „Management Accounting”, February, s. 26.
- Burns J., Baldvinsdottir G. (2005), *An Institutional Perspective of Accountants' New Roles – The Interplay of Contradictions and Praxis*, „European Accounting Review”, Vol. 14, No. 4, s. 725–757.
- Burns J., Ezzamel M., Scapens R. W. (2003), *The Challenge of Management Accounting Change, Behavioral and Cultural Aspects of Change Management*, CIMA Publishing, Elsevier, Amsterdam, Boston, London.
- Burns J., Scapens R. W. (2000a), *Conceptualizing Management Accounting Change: A Institutional Framework*, „Management Accounting Research”, Vol. 11, No. 1, s. 3–25.
- Burns J., Scapens R. W. (2000b), *The Changing Nature of Management Accounting and the Emergence of „Hybrid” Accountants*, IFAC, Articles & Speeches Library, November, www.ifac.org/Library/SpechtArticle.tmpl.
- Burns J., Vaivio J. (2001), *Management Accounting Change*, „Management Accounting Research”, Vol. 12, s. 389–402.
- Burzym E. (1971), *Pomiar i ocena rentowności przedsiębiorstw przemysłowych*, PWE, Warszawa.
- Burzym E. (1990), *Rola i funkcje rachunkowości w roku 2000*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 16, nr specjalny, SKwP, Warszawa.
- Burzym E. (1993), *Przesłanki i perspektywy standaryzacji i międzynarodowej harmonizacji rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 23, SKwP, Warszawa, s. 7–22.
- Burzym E. (2004), *Koszty i straty a przepływy wartości w gospodarce i ich ujęcie w rachunkowości*, [w:] *Polska szkoła rachunkowości*, pod red. M. Gmytrasiewicza, A. Karmańskiej, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa.
- Campbell R., Brewer P., Mills T. (1997), *Designing an Information System Using Activity-Based Costing and Theory of Constraints*, „Journal of Cost Management”, January/February, s. 16–25.
- Chang W., Birkett B. (2004), *Managing Intellectual Capital in a Professional Service Firm: Exploring the Creativity – Productivity Paradox*, „Management Accounting Research”, Vol. 15, No. 1, s. 7–31.
- Carmona S. (2004), *From Normative to Empirical Research in Management Accounting: The Case of Spanish*, 4th Conference on New Directions in Management Accounting: Innovations in Practice and Research, Brussels, December 9–11.
- Carr C., Tomkins C. (1996), *Strategic Investment Decision: The Importance of SCM. Comparative Analysis of 51 Cases Studies in UK, US and German Companies*, „Management Accounting Research”, Vol. 7, s. 199–270.
- Chandra G., Paperman J. B. (1996), *Direct Costing*, [w:] Chatfield M., Vangermeersch R. (eds.), *The History of Accounting. An International Encyclopedia*, Garland Publishing, New York, London, s. 205–207.
- Chatfield M. (1996), *Discounted Cash Flow*, [w:] Chatfield M., Vangermeersch R. (eds.), *The History of Accounting. An International Encyclopedia*, Garland Publishing, New York, London, s. 208–209.

- Chen R. S., Pan S. D.** (1984), *Frederick W. Taylor and the Evolution of Standard Overhead Costing*, The Academy of Accounting Historians Working Paper Series, Vol. 3, Working Papers, No. 41–60.
- Chenhall R. H., Langfield-Smith K.** (1998), *Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: An Australian Study*, „Management Accounting Research”, Vol. 9, No. 1, s. 1–19.
- Chojecki Z.** (1970), *Normatywne koszty przerobu jako mierniki produkcji i oceny działalności gospodarczej przedsiębiorstw*, „Rachunkowość”, nr 12, s. 473.
- Chow Ch. W., Shields M. D., Wu A.** (1999), *The Importance of National Culture in the Design of and Performance for Management Controls for Multi-national Operations*, „Accounting, Organizations and Society”, Vol. 24, s. 441–461.
- Churchman C. W.** (1968), *The Systems Approach*, Dell Publications, New York.
- Ciambotti M., Aureli S.** (2003), *The Impact of Cultural Diversity on Managerial Control, A Research Framework between Empirical Expectations and Verifications*, 26th Annual Congress of EAA, Sevilla, April.
- Cieślak R.** (2004), *Model rachunkowości zarządczej Alicji Jarugowej*, [w:] *Polska szkoła rachunkowości*, pod red. M. Gmytrasiewicz, A. Karmańskiej, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa, s. 43–54.
- Cleland K. N.** (1997), *The Flip Side of ABC... (Contribution-Based Activity)*, „Management Accounting”, May, s. 22–25.
- Cleland K.** (2004), *Metoda CBA? To proste!*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 12, s. 16–21.
- Cobb I., Innes J., Mitchell F.** (1992), *Activity-Based Costing Problems: The British Experience*, Discussion Papers in Accountancy & Business Finance, University of Dundee, December.
- Collier P. M.** (2003), *Accounting for Managers: Interpreting Accounting Information for Decision Making*, Wiley, Chichester.
- Cooper R.** (1987), *The Two-Stage Procedure in Cost Accounting: Part One*, „Journal of Cost Management”, Summer, s. 43–51.
- Cooper R.** (1988a), *The Rise of Activity-Based Costing – Part One: What is an Activity-Based Cost System?*, „Journal of Cost Management”, Summer.
- Cooper R.** (1988b), *The Rise of Activity-Based Costing – Part Two: When Do I Need an Activity-Based Cost System?*, „Journal of Cost Management”, Fall.
- Cooper R.** (1994), *How Japanese Manufacturing Firms Implement Target Costing Systems: A Field Research Study*, Working paper, The Peter F. Drucker Graduate Management Center, Claremont Graduate School, Claremont.
- Cooper R.** (1996a), *Activity-Based Costing and the Lean Enterprise*, „Journal of Cost Management”, Vol. 9, No. 4, s. 6–14.
- Cooper R.** (1996b, c), *Look out, Management Accountants*, „Management Accounting”, May, s. 20–26, June, s. 35–41.
- Cooper R.** (1998), *Schlank zur Spitze. Mit Konfrontationsstrategien erfolgreich ins 21. Jahrhundert*, Verlag Franz Vahlen, München (wyd. amerykańskie 1995 przez Harvard Business School Press).
- Cooper R., Kaplan R. S.** (1988), *Measure Cost Right: Make the Right Decision*, „Harvard Business Review”, September–October, s. 96–103.
- Cooper R., Kaplan R. S.** (1991), *The Design of Cost Management System, Text, Cases and Readings*, Prentice-Hall International Editions, Englewood Cliffs.
- Cooper R., Kaplan R. S.** (1992a), *Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage*, „Accounting Horizons”, Vol. 6, s. 1–13.
- Cooper R., Kaplan R. S.** (1992b), *From ABC to ABM*, „Management Accounting”, November, s. 54–57.

- Cooper R., Kaplan R. S., Maisel L. S., Morrissey E., Oehm R. M. (1992), *From ABC to ABM*, „Management Accounting”, November, s. 54–57.
- Copeland T., Koller T., Murrin J. (1997), *Wycena: mierzenie i kształtowanie wartości firm*, WIG-Press, Warszawa.
- Covaleski M. A., Evans III J. H., Luft J. L., Schields M. D. (2003), *Budgeting Research: Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration*, „Journal of Management Accounting Research”, Vol. 15, s. 3–49.
- Crawford D., de la Rosa D. M., Franz D. R. (1999), *Nowy miernik wyniku finansowego*, „Rachunkowość”, nr 7, s. 441–442.
- Crum L. W. (1971), *Analiza wartości*, PWE, Warszawa.
- Currie W. (1995), *A Comparative Analysis of Management Accounting in Japan, USA, UK and West Germany*, [w:] Ashton A., Hopper T., Scapens R. W., *Issues in Management Accounting*, Prentice-Hall, London, New York, s. 321–346.
- Cwynar W., Cwynar A. (2000), *Nowe tendencje w teorii i praktyce finansów – koncepcje EVATM i MVATM*, „Rachunkowość”, nr 3, s. 169–173.
- Cwynar A., Cwynar W. (2003), *Zarządzanie wartością spółki kapitałowej. Koncepcje, systemy, narzędzia*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- Czajka T. (1970), *Zasady działania wewnątrzzakładowego rozrachunku gospodarczego*, „Rachunkowość”, nr 1, s. 1–7.
- Czubakowska K. (1994), *Przydatność rachunku wyników w controllingu*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 29, SKwP, Warszawa, s. 23–26.
- Czubakowska K. (1997), *Idea controllingu a funkcje controllera*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 43, SKwP, Warszawa, s. 115–122.
- Dahlgren J., Holmström M. (2000), *ABB at ABB*, 23rd the Congress of European Accounting Association, Munich, maszynopis.
- Dąbrowski J. (2002/2003), *Zmiany strategiczne w teorii i praktyce zarządzania*, Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania im. L. Koźmińskiego, Warszawa.
- Daum J. H. (2005), *Tableau de Bord: Besser als die Balanced Scorecard?*, „Der Controlling Berater”, Dezember, s. 459–502.
- Däumler K. D., Grabe J. (1992), *Kostenrechnungsllexikon, ABC der Kostenrechnung*, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne, Berlin.
- DeBusk G. K., Brown R. M., Killough L. N. (2003), *Components and Relative Weights in Utilization of Dashbord Measurement Systems Like the Balanced Scorecard*, „The British Accounting Review”, Vol. 35, s. 215–231.
- Dixon R., Smith D. R. (1997), *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, [w:] *Rachunkowość w zarządzaniu współczesnymi organizacjami gospodarczymi*, „Acta Universitatis Lodziensis”, Folia Oeconomica, nr 145, Łódź, s. 15–39.
- Dłubak M. (2005), *Rachunek kosztów działań bazujący na czasie – (r)ewolucja*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 5, s. 22–26.
- Dobija D. (2003), *Pomiar i sprawozdawczość kapitału intelektualnego przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania im. L. Koźmińskiego, Warszawa.
- Dobija M. (1988), *Metoda empirycznych miar prawdopodobieństwa w rachunkowości*, „Zeszyty Naukowe”, seria specjalna: monografie, nr 84, Akademia Ekonomiczna, Kraków.
- Dobija M. (1994), *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.
- Dobija M. (1998), *Kapitał, kapitalizacja i rachunkowość kapitału ludzkiego*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 46, SKwP, Warszawa, s. 69–80.
- Dobija M. (1999), *Koncepcja pomiaru kapitału intelektualnego w aspekcie rachunkowości społeczno-ekonomicznej*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 51, SKwP, Warszawa, s. 44–55.
- Dobija M. (2000), *Modele pomiaru i analizy produktywności pracy w aspekcie ekonomii i rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 56, SKwP, Warszawa, s. 72–79.

- Dobija M.** (2004), *Determinanty wartości pracy ludzkiej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 19 (75), SKwP, Warszawa, s. 19–41.
- Drucker P. F.** (1995), *The Information Executives Truly Need*, „Harvard Business Review”, January–February, s. 54–62.
- Drury C.** (1992a), *Management and Cost Accounting*, 3rd ed., Chapman and Hall, London.
- Drury C.** (1992b), *Standard Costing*, Academic Press, London, San Diego.
- Drury C.** (1995), *Rachunek kosztów*, PWN, Chapman and Hall, Warszawa.
- Drury C., Tayles M.** (1994), *Product Costing in UK Manufacturing Organizations*, „The European Accounting Review”, Vol. 3, No. 3, s. 433–469.
- Dugdale D., Jones T. C.** (1996), *Accounting for Throughput*, CIMA Publishing, London.
- Durlik I.** (1995), *Inżynieria zarządzania. Strategia i projektowanie systemów produkcyjnych*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa.
- Dyhdalewicz A.** (2001), *Wykorzystanie rachunku kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem – wyniki badań*, [w:] *Zarządzanie kosztami w przedsiębiorstwach w aspekcie integracji Polski z Unią Europejską*, Prace Wydziału Zarządzania Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa, s. 33–38.
- Dzinkowski R.** (2000), *The Measurement and Management of Intellectual Capital: An Introduction*, „Management Accounting”, February, s. 32–35.
- Dzurak D., Stanoch E. R.** (2001), *Czy mamy do czynienia z „rewolucją” systemu pomiaru i oceny dokonań przedsiębiorstwa?*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 1.
- Edvinsson L., Malone M. S.** (1997), *Intellectual Capital Realizing Your Company's True Value by Finding Its Hidden Roots*, HarperBusiness, New York.
- Edvinsson L., Malone M. S.** (2001), *Kapitał intelektualny*, tłum. M. Marcinkowska, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Edwards E. O., Bell P. W.** (1961), *The Theory and Measurement of Business Income*, University of California Press, Berkeley, Los Angeles, London.
- Edwards J. R., Nowell E.** (1994), *The Development of Industrial Cost and Management Accounting before 1850*, [w:] Parker R. H., Yamey B. S. (eds.), *Accounting History*, Clarendon Press, Oxford.
- Ehrbar A.** (1998), *EVA. The Real Key to Creating Wealth*, John Wiley & Sons, New York, Chichester.
- Ekholm B. G., Wallin J.** (2000), *Is the Annual Budget Really Dead?*, „European Accounting Review”, Vol. 9, No. 4, s. 519–539.
- Engelhardt E.** (2002), *Narzędzia procesu rozumowania w teorii ograniczeń E. Goldratta*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 7 (63), SKwP, Warszawa, s. 39–54.
- Engelhardt E.** (2005), *Teoria ograniczeń i rachunkowość przerobu w świetle paradygmatów rachunkowości (wyniki badania ankietowego)*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 30 (86), SKwP, Warszawa, s. 41–52.
- Epstein M. J.** (1996), *Management Accounting*, [w:] Chatfield M., Vangermeersch R. (eds.), *The History of Accounting. An International Encyclopedia*, Garland Publishing, New York, London, s. 392–395.
- Epstein M., Manzoni J. F.** (1998), *Implementing Corporate Strategy: From Tableaux de Bord to Balanced Scorecards*, „European Management Journal”, Vol. 16, No. 2, s. 190–203.
- Epstein M., Flamholtz E., McDonough J.** (1977), *Corporate Social Performance*, National Association of Accountants, New York.
- Exposure Draft of Proposed Amendments to IAS Presentation of Financial Statements: A Revised Presentation** (2006), IASB, London.
- Ezzamel M.** (1990), *The Impact of Environmental Uncertainty, Managerial Autonomy and Size on Budget Characteristics*, „Management Accounting Research”, No. 1, s. 181–197.

- Fama E. F. (1970), *Efficient Capital Markets: A Review of Theory and Empirical Work*, „Journal of Finance”, No. 25 (2).
- FASB Concepts (1993), [w:] *Original Pronouncements, Accounting Standards, 1993/94 Edition*, Vol. II, FASB, Irwin, Burr Ridge, s. 1003–1159.
- Fazlagić A. J. (2001a), *Zarządzanie wiedzą w praktyce*, „Controlling i Rachunkowość Zarządzacza”, nr 3, s. 23–28.
- Fazlagić A. J. (2001b), *Zarządzanie wiedzą w praktyce – wycenić niewidzialne*, „Controlling i Rachunkowość Zarządzacza”, nr 10, s. 27–32.
- Fazlagić A. J. (2001c), *Zarządzanie wiedzą w praktyce – wycenić niewidzialne*, „Controlling i Rachunkowość Zarządzacza”, nr 11, s. 25–28.
- Fazlagić A. J. (2002), *Balanced Scorecard – skazani na monopol?*, „Controlling i Rachunkowość Zarządzacza”, nr 2, s. 5–7, nr 3, s. 4–7.
- Fazlagić A. J. (2003), *Controlling kapitału intelektualnego – wylaniający się standard*, „Controlling i Rachunkowość Zarządzacza”, nr 10, s. 33–36.
- Fedak A. (1963–1964), *Wprowadzanie normatywnego rachunku kosztów w przedsiębiorstwie*, cz. 1/2, TNOiK, Warszawa.
- Fedak A. (1972), *Wprowadzenie i warunki działania normatywnego rachunku kosztów*, TNOiK, Warszawa.
- Fedak Z. (1962), *Rachunek kosztów produkcji przemysłowej*, PWE, Warszawa.
- Fedak Z. (1967), *Kierunki rozwoju rachunku kosztów*, [w:] *Rachunkowość polska*, PWE, Warszawa, s. 103–130.
- Fedak Z. (1982), *Rachunek kosztów w służbie programu oszczędnościowego*, „Rachunkowość”, nr 11–12, s. 306–311.
- Feltham G. A. (1984), *Financial Accounting Research: Contributions of Information Economics and Agency Theory*, [w:] Mattessich R. (ed.), *Modern Accounting Research: History, Survey, and Guide*, The Canadian Certified General Accountants, Research Foundation Monograph”, No. 4, Vancouver, s. 179–207.
- Ferrara W. L. (1996), *Break-Even Chart*, [w:] Chatfield M., Vangermeersch R. (eds.), *The History of Accounting. An International Encyclopedia*, Garland Publishing, New York, London, s. 79–81.
- Ferrara W. L. (1995), *The 21st Century Paradigm*, „Management Accounting”, December, s. 30–36.
- Flejterski S., Wahl P. T. (2003), *Ekonomia globalna. Synteza*, Difin, Warszawa.
- Foster G. (1996), *Management Accounting in 2000*, „Journal of Cost Management”, Vol. 9, No. 4, s. 36–39.
- Foster G., Young S. M. (1997), *Frontiers of Management Accounting Research*, „Journal of Management Accounting Research”, Vol. 9, s. 63–67.
- Francis G., Minchington C. (2000), *Value-Based Management in Practice*, „Management Accounting”, February, s. 46–47.
- Frankfort-Nachmias Ch., Nachmias D. (2001), *Metody badawcze w naukach społecznych*, Wydawnictwo Zysk i S-ka, Poznań.
- Franz K. P. (1990), *Die Prozesskostenrechnung im Vergleich mit der Grenzplankosten- und Deckungsbeitragsrechnung*, [w:] Horváth P. (Hrsg.), *Strategieunterstützung im Rechnungswesen?*, C. E. Poeschel Verlag, Stuttgart.
- Franz K. P., Kajüter P. (1997), *Kostenmanagement*, 1. Aufl Schäffer, Stuttgart.
- Franz K. P., Kajüter P. (2002a), *Proaktives Kostenmanagement*, Sonderdruck aus Franz K. P., Kajüter P., *Kostenmanagement. Wertseigerung durch systematische Kostenrechnung*, 2. Aufl., Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart.
- Franz K. P., Kajüter P. (2002b), *Zum Kern des Controlling*, Sonderdruck aus: Weber J., Hirsch B. (Hrsg.), *Controlling als akademische Disziplin*, Eine Bestandsaufnahme, Wiesbaden, s. 123–130.

- Frendzel M., Jaruga A., Szychta A.** (2004), *Zasady wyceny bilansowej w Polsce w okresie międzywojennym*, [w:] *Polska szkoła rachunkowości*, pod red. M. Gmytrasiewicz, A. Karmańskiej, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa, s. 319–348.
- Friedman A. L., Lyne S. R.** (1998), *Implementing Activity Based Techniques: A Long Run Study of Success and Failure*, Workshop on New Directions in Management Accounting: Innovations in Practice and Research, Brussels, December, 10–12.
- Friedman A. L., Lyne S. R.** (2000), *Implementation, Interaction and Activity-Based Techniques*, BRICMAR, The Bristol Centre for Management Accounting Research, Working Paper, No. 00-01.
- Gabrusewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetschke H.** (1996), *Rachunkowość zarządcza*, Akademia Ekonomiczna, Poznań.
- Galassi G.** (1996), *Italy after Pacioli*, [w:] Chatfield M., Vangermeersch R. (eds.), *The History of Accounting. An International Encyclopedia*, Garland Publishing, New York, London.
- Galloway D., Waldron D.** (1988), *Throughput Accounting – 1: The Need for a New Language for Manufacturing*, „Management Accounting”, November, s. 34–35.
- Garner S. P.** (1954), *Evolution of Cost Accounting to 1925*, University of Alabama Press, Alabama.
- Gerke I., Zarłowski P.** (2002), *Modeling Crossnational Variations in Management Control Practices: The Example of France and Germany*, 3rd Conference on New Directions in Management Accounting: Innovations in Practice and Research, Brussels, December 12–14.
- Germain Ch.** (2003), *Performance Measurement and Enterprise Models: Example of Dashboards*, Paper presented at the Annual Congress of EAA, Seville, April.
- Gierusz J.** (1996), *Rachunek kosztów produkcji sprzężonej. Aspekty metodologiczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk.
- Gierusz J.** (2000), *Ograniczenia systemu budżetowania*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 11, s. 34–39.
- Gierusz J.** (2005), *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk.
- Gierusz J., Kujawski A., Kujawski L.** (1996), *Stan obecny oraz kierunki ewolucji rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach Polski północnej*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 35, SKwP, Warszawa, s. 41–47.
- Gierusz J., Paszkiewicz A.** (2006), *Ujawnianie kapitału marki w rachunkowości – wyniki badań empirycznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 32 (88), SKwP, s. 55–86.
- Gład E., Becker H.** (1994), *Activity-Based Costing and Management*, The Rustica Press, Ndabeni, Cape.
- Glautier M. W. E.** (1999), *Teoria rachunkowości w zmieniających się warunkach. Związek z realiami i przyciąganie mitów*, „Monitor Rachunkowości i Finansów”, nr 12, s. 23–27.
- Glautier M. W. E., Underdown B.** (1991), *Accounting Theory and Practice*, 4th ed., Pitman Publishing, London.
- Gmytrasiewicz M.** (1977), *Teoretyczne podstawy modeli ewidencji księgowej*, „Monografie i Opracowania”, nr 52, SGPiS, Warszawa.
- Goliszewski J.** (2002), *Rozwój controllingu w Polsce na podstawie ogłoszeń o pracę*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 6, s. 21–26.
- Goławska M.** (1998), *Definicje marki w literaturze i opinii ekspertów*, „Marketing i Rynek”, cz. I, nr 11, s. 31–33; cz. II, nr 12, s. 40–41.
- Gordon L. A.** (ed.) (1978), *Accounting and Corporate Social Responsibility*, The University of Kansas, Lawrence, Kansas.
- Gordon L. A.** (1997), *Managerial Accounting. Concepts and Empirical Evidence*, 3rd ed., McGraw-Hill, Collage Custom Series, New York.
- Gosselin M.** (1997), *The Effect of Strategy and Organization Structure on the Adoption and Implementation of Activity-Based Costing*, „Accounting, Organizations and Society”, Vol. 22, No. 2, s. 105–122.

- Granlund M., Lukka K.** (1998), *It's a Small World of Management Accounting Practices*, „Journal of Management Accounting Research”, Vol. 10, s. 153–172.
- Grasso L. P.** (1997), *Is It Time to Revisit Zero-Base Budgeting?*, „Journal of Cost Management”, March/April, s. 22–30.
- Gray R.** (2002), *Of Messiness, Systems and Sustainability: Towards a More Social and Environmental Finance and Accounting*, „The British Accounting Review”, Vol. 34, No. 4, s. 335–356.
- Gray R., Bebbington J.** (2001), *Accounting for the Environment*, 2nd ed., SAGE Publications, London.
- Gray R., Owen D., Adams C.** (1996), *Accounting & Accountability*, Prentice Hall Europe, Harlow, London.
- Gray S. J., Salter S. B., Radebaugh L. H.** (2001), *Global Accounting and Control. A Managerial Emphasis*, John Wiley & Sons, New York.
- Gregor B.** (2004), *Marketing w obliczu wyzwań Nowej Gospodarki*, [w:] Wilmańska-Sosnowska S. (red.), *Rola nauk o zarządzaniu w kreowaniu społeczeństwa opartego na wiedzy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 29–52.
- Gregor B., Stawiszyński M.** (2002), *e-Commerce*, Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz, Łódź.
- Griffin R. W.** (2002), *Podstawy zarządzania organizacjami*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Groot T. L. C. M.** (2003), *Managing Costs in The Netherlands: Past Theory and Current Practice*, [w:] Bhimani A. (ed.), *Management Accounting. European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford, s. 164–179.
- Guilding C., Cravens K. S., Tayles M.** (2000), *An International Comparison of Strategic Management Accounting Practices*, „Management Accounting Research”, Vol. 11, No. 1, s. 113–136.
- Haldma T., Lääts K.** (2002), *Contingencies Influencing the Management Accounting Practices of Estonian Manufacturing Companies*, „Management Accounting Research”, Vol. 13, No. 4, s. 379–400.
- Hammer M.** (1999), *Reinżyniera i jej następstwa*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Hammer M., Champy J.** (1993), *Reengineering the Corporation. A Manifesto for Business Revolution*, Nicholas Bradley Publishing, London, rep. 1997.
- Hammer M., Champy J.** (1996), *Reengineering w przedsiębiorstwie*, Neumann Management Institute, Warszawa.
- Hammer M., Stanton S.** (1999), *How Process Enterprises Really Work*, „Harvard Business Review”, November–December, s. 108–118.
- Hansen D. R., Mowen M. M.** (1994), *Management Accounting*, 3rd ed., College Division South-Western Publishing, Cincinnati.
- Hansen S. C., Otley D. T., Van der Stede W. A.** (2003), *Practice Development in Budgeting: An Overview and Research Perspective*, „Journal of Management Accounting Research”, Vol. 15, s. 95–116.
- Hansen S. C., van der Stede W. A.** (2004), *Multiple Faces of Budgeting: An Exploratory Analysis*, „Management Accounting Research”, Vol. 15, s. 415–439.
- Harrison G., McKinnon J.** (1998), *Editorial: Culture and Management Accounting*, „Management Accounting Research”, Vol. 9, s. 113–118.
- Hartmann F. G. H., Vaassen E. H. J.** (2003), *The Changing Role of Management Accounting and Control System*, [w:] Bhimani A., *Management Accounting in Digital Economy*, Oxford University Press, Oxford, s. 112–132.
- Hegedahl P.** (2003), *Kapitał intelektualny. Kluczowy majątek współczesnej organizacji*, TMI Newsletter „Punkt widzenia”, www.tmi.pl. stan na 10.11.2003 r.

- Henderson I. (1997), *Does Budgeting Have to Be So Troublesome?*, „Management Accounting”, October, s. 26–28.
- Hendriksen E. A., van Breda M. F. (2002), *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Herbert I. (2000), *Knowledge Is a Noun, Learning Is a Verb*, „Management Accounting”, February, s. 68–69.
- Hicks J. R. (1988), *Perspektywy ekonomii. Szkice z teorii pieniądza i teorii wzrostu*, PWN, Warszawa.
- High-Performance budgeting* (1999), „Harvard Management Update”, January.
- Hiromoto T. (1988), *Another Hidden Edge-Japanese Management Accounting*, „Harvard Business Review”, July–August, s. 22–25.
- Hixon M. (1995), *Activity-Based Management: Its Purpose and Benefits*, „Management Accounting”, June, s. 30–31.
- Hoffjan A., Wömpener A. (2004), *Framework or Patchwork? Comparative Analysis of Strategic Management Accounting in German and English-Language Management Accounting Textbooks*, 4th Conference on New Directions in Management Accounting: Innovations in Practice and Research, Brussels, December 9–11.
- Hofstede G. (1984), *Cultural Dimensions in Management and Planning*, „Asia Pacific Journal of Management”, No. 1, s. 81–99.
- Homburg C. (2001), *A Note on Optimal Cost Driver Selection in ABC*, „Management Accounting Research”, Vol. 12, s. 197–205.
- Hope J., Fraser R. (1997), *Beyond Budgeting... Breaking through the Barrier to „The Third Wave”*, „Management Accounting”, December.
- Hope J., Fraser R. (1999), *Beyond Budgeting*, „Management Accounting”, January.
- Hope J., Fraser R. (2003a), *Beyond Budgeting. How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*, Harvard Business School Press, Boston.
- Hope J., Fraser R. (2003b), *Who Needs Budgets?*, „Harvard Business Review”, January, s. 108–115.
- Hopper T., Otley D., Scapens R. (2001), *British Management Accounting Research: Whence and Whither: Opinions and Recollections*, „British Accounting Review”, Vol. 33, s. 263–291.
- Hopwood A. G. (1989), *Behavioral Accounting in Retrospect and Prospect*, „Behavioral Research in Accounting”, Vol. 1, s. 1–22.
- Hopwood A. G. (2002), *„If Only There Were Simple Solutions, But There Aren't”: Some Reflections on Zimmerman's Critique of Empirical Management Accounting Research*, „The European Accounting Review”, Vol. 11, No. 4, s. 775–785.
- Hopwood A. G. (2003), *Foreword*, [w:] Bhimani A. (ed.), *Management Accounting. European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford, s. VII–IX.
- Horngren Ch. T. (1967), *Cost Accounting. A Managerial Emphasis*, Prentice Hall, Englewood Cliffs.
- Horngren Ch. T. (1986), *Cost and Management Accounting: Yesterday and Today*, [w:] Bromwich M. (ed.), *Research and Current Issues in Management Accounting*, A. G. Hopwood, Pitman Publishing, London, s. 31–43.
- Horngren Ch. T. (1995), *Management Accounting: This Century and Beyond*, „Management Accounting Research”, No. 6, s. 281–286.
- Horngren Ch. T. (2004), *Management Accounting: Some Comments*, „Journal of Management Accounting Research”, Vol. 16, s. 207–211.
- Horngren Ch. T., Bhimani A., Datar S. M., Foster G. (2002), *Management and Cost Accounting*, 2nd ed., Person Education, Harlow.
- Horngren Ch. T., Bhimani A., Foster G., Datar S. M. (1999), *Management and Cost Accounting*, Prentice Hall Europe, London.

- Horngren Ch. T., Datar S. M., Foster G.** (2003), *Cost Accounting. A Managerial Emphasis*, Prentice Hall, Person Education International, Upper Saddle River.
- Horngren T. Ch., Foster G., Datar S. M.** (1997), *Cost Accounting. A Managerial Emphasis*, 9th ed., Prentice Hall, Upper Saddle River.
- Horngren Ch. T., Sundem G. L., Strafton W. O.** (1996), *Introduction to Management Accounting*, Prentice Hall, Upper Saddle River.
- Horváth P.** (1990), *Revolution in Rechnungswesen: Strategisches Kostenmanagement*, [w:] Horváth P. (Hrsg.), *Strategieunterstützung im Rechnungswesen?*, C. E. Poeschel Verlag, Stuttgart.
- Horváth P.** (Hrsg.), (1993), *Target Costing. Markorientierte Zielkosten in der deutschen Praxis*, Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart, Stuttgart.
- Horváth P.** (1998), *Controlling*, 7. Aufl., Verlag Franz Vahlen, München.
- Horváth P., Brokemper A.** (1998), *Strategieorientierte Kostenmanagement*, „Zeitschrift für Betriebswirtschaft“, Nr. 6.
- Horváth P., Mayer R.** (1989), *Prozesskostenrechnung – Der neu Weg zu mehr Kostentransparenz und wirkungsvolleren Unternehmensstrategien*, „Controlling“, Nr. 4.
- Horváth P., Mayer R.** (1993), *Prozesskostenrechnung – Konzeption und Entwicklung*, [w:] Männel W. (Hrsg.), *Prozesskostenrechnung, Methodik, Anwendung und Softwaresysteme*, Sonderheft 2/93 der Kostenrechnungspraxis, Wiesbaden, s. 15–28.
- Horváth P., Niemand S., Wolbold M.** (1993a), *Target Costing. A State-of-the Art Review*, IFS International, Bedford.
- Horváth P., Niemand S., Wolbold M.** (1993b), *Target Costing. A State-of-the Art*, [w:] Horváth P. (Hrsg.), *Target Costing. Markorientierte Zielkosten in der deutschen Praxis*, Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart, Stuttgart.
- Hubbell W. W.** (1996), *A Case Study in Economic Value Added and Activity-Based Management*, „Journal of Cost Management“, Vol. 10, No. 2, s. 21–29.
- Hyvönen T., Vuorinen I.** (2001), *The Challenge of Cost Accounting in Management Control*, A Survey of Present Practice in Finnish Industry, 24th Annual Congress of EAA, Athens, April 18–20.
- Idzikowska G., Ignatowski R., Owczarek Z., Szycha A., Śnieżek E., Walińska E.** (2003), *Współczesne problemy rachunkowości i rewizji finansowej (26th Annual EAA Congress – Sevilla 2003)*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 16 (72), SKwP, Warszawa, s. 159–177.
- Idzikowska G., Szycha A., Walińska E.** (2001), *24. Doroczny Kongres Europejskiego Stowarzyszenia Rachunkowości (EAA), Ateny 2001*, „Rachunkowość”, nr 10, s. 633–638.
- Ijiri Y.** (1967), *The Foundations of Accounting Measurement*, Prentice Hall, Englewood Cliffs.
- Ijiri Y., Mattessich R., Rappaport A., Summers E. L., Thomas A. L.** (1971), *Foundations of Accounting Measurement*, „The Accounting Review”, Supplement to Vol. 46.
- Inefficient Budgeting Cost Companies Dearly** (2000), „Management Accounting”, February.
- Informacja zarządcza w procesie formułowania i realizacji strategii firmy – wyzwanie dla polskich przedsiębiorców** (2003), pod red. K. G. Świdorskiej, Difin, Warszawa.
- Information for Better Markets. New Reporting Models for Business** (2003), The Institute of Chartered Accountants, London, November.
- Innes J., Mitchell F.** (1991), *Activity Based Costing. A Review with Case Studies*, CIMA, London.
- Innes J., Mitchell A.** (1995), *A Survey of Activity-Based Costing in the UK's Largest Companies*, „Management Accounting Research”, Vol. 6, s. 137–153.
- Innes J., Mitchell F., Sinclair D.** (2000), *Activity-Based Costing in UK's Largest Companies: A Comparison of 1994 and 1999 Survey Results*, „Management Accounting Reserch”, Vol. 11, No. 3, September, s. 349–362.

- Interbrand's Annual Ranking of 100 of the Best Global Brands* (2005), <http://www.interbrand.com>
- Ittner Ch. D.** (2004), *Emerging Issues in Managerial Accounting: North American Evidence*, 4th Conference on New Directions in Management Accounting: Innovations in Practice and Research, Brussels, December 9–11.
- Ittner Ch. D., Larcker D. F.** (1998a), *Innovations in Performance Measurement: Trends and Research Implications*, „Journal of Management Accounting Research”, Vol. 10, s. 205–238.
- Ittner Ch. D., Larcker D. F.** (1998b), *Are Nonfinancial Measures Leading Indicators of Financial Performance? An Analysis of Customer Satisfaction*, „Journal of Accounting Research”, Vol. 36, Supplement, s. 1–35.
- Ittner Ch. D., Larcker D. F.** (2001), *Assessing Empirical Research in Managerial Accounting: A Value-Based Management Perspective*, „Journal of Accounting and Economics”, Vol. 1 (32), s. 349–410.
- Ittner Ch. D., Larcker D. F.** (2002), *Empirical Managerial Accounting Research: Are We Just Describing Management Consulting Practice?*, „The European Accounting Review”, Vol. 11, No. 4, s. 787–794.
- Israelsen P., Andersen M., Rohde C., Sørensen P. E.** (2003), *Management Accounting in Denmark: Theory and Practice*, [w:] Bhimani A. (ed.), *Management Accounting. European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford, s. 31–53.
- Jaglińska Z.** (1984), *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstw kapitalistycznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 7, SKwP, Warszawa, s. 15–22.
- Januszewski A.** (2003), *Rozwiązanie informatyczne wspomagające rachunek kosztów działań*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 10, s. 30–32; nr 11, s. 37–39.
- Januszewski A.** (2004a), *Ocena celowości i możliwości wdrożenia rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach produkcyjnych w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 22 (78), SKwP, Warszawa, s. 5–24.
- Januszewski A.** (2004b), *Stan, potrzeby i możliwości wdrożenia rachunku kosztów działań w dużych przedsiębiorstwach województwa kujawsko-pomorskiego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 21 (77), SKwP, Warszawa, s. 112–125.
- Januszewski A., Gierusz J.** (2004a), *Możliwości wdrożenia rachunku kosztów działań – wyniki badań empirycznych*, „Rachunkowość”, nr 7, s. 19–23.
- Januszewski A., Gierusz J.** (2004b), *Ocena przydatności rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych w zarządzaniu – wyniki badań empirycznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 19 (75), SKwP, Warszawa, s. 42–61.
- Jaruga A.** (1990), *Accounting Functions in Socialist Countries*, „British Accounting Review”, Vol. 22, s. 51–77.
- Jaruga A.** (1992), *Poland*, [w:] Alexander D., Archer S. (eds.), *The European Accounting Guide*, Academic Press, London, s. 975–990.
- Jaruga A.** (1993), *Changing Rules of Accounting in Poland*, „European Accounting Review”, No. 1, s. 115–126.
- Jaruga A.** (1997), *Rachunkowość zarządcza – od systemu informacji do współuczestnictwa w zarządzaniu*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 41, SKwP, Warszawa, s. 129–136.
- Jaruga A.** (1998), *Rachunkowość zarządcza u progu XXI wieku*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 47, SKwP, Warszawa, s. 140–162.
- Jaruga A.** (2000), *Zrównoważona karta dokonań w systemie zarządzania strategicznego*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie”, nr 1, s. 2–5.
- Jaruga A.** (2001), *Rola rachunkowości zarządczej*, [w:] Jaruga A., Nowak W. A., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, wyd. 2, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania w Łodzi, Łódź, s. 2–71.

- Jaruga A. (2002), *Systemy regulacji rachunkowości a międzynarodowa harmonizacja i standaryzacja*, [w:] Jaruga A. (red.), *Międzynarodowe regulacje rachunkowości. Wpływ na rozwiązania krajowe*, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa.
- Jaruga A. (2003), *Sesja Międzyrządowej Grupy Ekspertów Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i Sprawozdawczości (UNCTAD)*, „Rachunkowość”, nr 1, s. 31–33.
- Jaruga A., Fijałkowska J. (2003), *Kapitał intelektualny – wyzwanie dla rachunkowości*, „Rachunkowość”, nr 11, s. 18–21.
- Jaruga A., Ho S. S. H. (2002), *Management Accounting in Transitional Economies*, „Management Accounting Research”, Vol. 13, No. 4, s. 375–378.
- Jaruga A., Nowak W., Szycha A. (1999), *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, wyd. 1, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania, Łódź.
- Jaruga A., Nowak W., Szycha A. (2001), *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, wyd. 2, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania, Łódź.
- Jaruga A., Sobańska I., Kopczyńska L., Szycha A., Walińska E. (1994), *Rachunkowość dla menedżerów*, RaFiB, Łódź.
- Jarugowa A. (1966), *Koszty zarządzania przedsiębiorstw przemysłowych*, PWE, Warszawa.
- Jarugowa A. (1970), *Kontrola kosztów wydziałowych w przemyśle włókienniczym*, „Rachunkowość”, nr 2, s. 41–46.
- Jarugowa A. (1972), *Koszty pośrednie w przedsiębiorstwach przemysłowych*, PWE, Warszawa.
- Jarugowa A. (1979), *Herbert Simon, laureat Nagrody Nobla w dziedzinie ekonomii za 1978 rok, o roli rachunkowości*, „Rachunkowość”, nr 5, s. 141–142.
- Jarugowa A. (1984), *Rachunkowość społeczna na tle tendencji rozwoju rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 7, SKwP, Warszawa 1984, s. 5–14.
- Jarugowa A. (1986), *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa.
- Jarugowa A. (1989), *Niektóre kierunki badań naukowych z dziedziny rachunkowości*, [w:] *Rachunkowość*, „Acta Universitatis Lodzianis”, Folia Oeconomica, nr 88, s. 3–18.
- Jarugowa A. (1991), *Niektóre wyznaczniki rozwoju rachunkowości*, [w:] *Współczesne problemy rachunkowości*, PWE, Warszawa, s. 12–39.
- Jarugowa A. (1993), *Kierunki zmian funkcji rachunkowości w procesie przechodzenia do gospodarki rynkowej*, „Acta Universitatis Lodzianis”, Folia Oeconomica, nr 127, Łódź, s. 3–12.
- Jarugowa A. (1995), *Rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza – wprowadzenie*, [w:] Jarugowa A. (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, SKwP, Zarząd Główny, Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego, Warszawa, wyd. 2, 1998, wyd. 3, 2000, wyd. 4, 2002.
- Jarugowa A. (1997a), *Rachunkowość zarządcza – od systemu informacji do współdziałania w zarządzaniu*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 41, SKwP, Warszawa, s. 129–136.
- Jarugowa A. (1997b), *Rachunkowość zarządcza ostatniej dekady; od funkcji informacyjnej do współdziałania w zarządzaniu*, [w:] Jaruga A., Nowak W. A., Szycha A., *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk, s. 7–15.
- Jarugowa A. (1997c), *Zarządzanie kosztami a metody rachunkowości zarządczej*, [w:] *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk, s. 17–40.
- Jarugowa A. (1999), *Rachunkowość zarządcza na świecie: wczoraj – dziś – jutro*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie”, egzemplarz promocyjny, s. 2–3.
- Jarugowa A., Fijałkowska J. (2002), *Rachunkowość i zarządzanie kapitałem intelektualnym. Koncepcje i praktyka*, ODDK, Gdańsk.
- Jarugowa A., Malc W., Sawicki K. (1990), *Rachunek kosztów*, wyd. 3 zmienione i poprawione, PWE, Warszawa.
- Jarugowa A., Marcinkowski J. (1989), *Uwagi do ewolucji funkcji rachunkowości w Polsce*, [w:] *Rachunkowość*, „Acta Universitatis Lodzianis”, Folia Oeconomica, nr 88, Łódź, s. 19–29.
- Jarugowa A., Nowak W. A., Szycha A. (1997), *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk.

- Jarugowa A., Skowroński J. (1970), *Niektóre kierunki doskonalenia rachunku kosztów. Artykuł dyskusyjny*, „Rachunkowość”, nr 10, s. 369–375.
- Jarugowa A., Skowroński J. (1975, 1986), *Rachunek kosztów w systemie informacyjnym rachunkowości*, wyd. 1, wyd. 3 zmienione, PWE, Warszawa.
- Jarugowa A., Skowroński J. (1994), *O wierny obraz rachunku kosztów*, „Rachunkowość”, nr 4, s. 166–172.
- Jarugowa A., Sobańska I., Sochacka R. (1991), *Metody kalkulacji. Koszty ceny, decyzje*, wyd. 1, PWE, Warszawa.
- Jarugowa A., Sobańska I. (1976), *Ze studiów nad modelami rachunku kosztów*, [w:] *Informatyczne systemy rachunku kosztów*, t. 2, Materiały na konferencję organizowaną przez Sekcję Organizacji Przetwarzania Danych i Statystyki PAM, SKwP, Warszawa, s. 42–60.
- Jarugowa A., Szycha A. (1994), *Rozwój rachunku kosztów działań*, „Rachunkowość”, nr 10, s. 429–437.
- Jerzemska M. (1999), *Kształtowanie struktury kapitału w spółkach akcyjnych*, PWN, Warszawa 1999.
- Jeżak J. (1990), *Strategiczne zarządzanie przedsiębiorstwem. Studium koncepcji i doświadczeń amerykańskich oraz zachodnioeuropejskich*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Jeżak J. (2004), *Zarządzanie strategiczne – podejście mechanistyczne oraz organiczne*, [w:] Wilmańska-Sosnowska S. (red.), *Rola nauk o zarządzaniu w kreowaniu społeczeństwa opartego na wiedzy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 145–160.
- Johnson H. T. (1986), *The Organizational Awakening in Management Accounting History*, [w:] Bromwich M., Hopwood A. G., *Research and Current Issues in Management Accounting*, Pitman Publishing, London, s. 67–77.
- Johnson H. T. (1988), *Activity-Based Information. A Blueprint for World-Class*, „Management Accounting”, June, s. 20–26.
- Johnson H. T. (1992a), *It's Time to Stop Overselling Activity-Based Concepts*, „Management Accounting”, August, s. 26–35.
- Johnson H. T. (1992b), *Relevance Regained. From Top-Down Control to Bottom-Up Empowerment*, The Free Press, New York.
- Johnson H. T. (1995), *Management Accounting in the 21st Century*, „Journal of Cost Management”, Vol. 9, No. 3, s. 15–19.
- Johnson H. T., Kaplan R. S. (1987), *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston, rep. 1991.
- Jones T. C., Luther R. (2005a), *Contemporary Practices in German Controlling: Local and Global Forces in Management Accounting*, 28th EAA Congress, Goeteborg.
- Jones T. C., Luther R. (2005b), *Anticipating the Impact of IFRS on the Management of German Manufacturing Companies: Some Observations from a British Perspective*, „Accounting in Europe”, Vol. 2, s. 165–194.
- Kabalski P. (1997a), *Budżetowanie kosztów przy zastosowaniu rachunku kosztów działań*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, nr 43, SKwP, Warszawa, s. 11–22.
- Kabalski P. (1997b), *Rachunek kosztów działań w praktyce przedsiębiorstw*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 41, SKwP, Warszawa, s. 5–18.
- Kabalski P. (2002), *Metody ustalania cen transferowych w przedsiębiorstwach zdywizjonalizowanych*, [w:] *Rozwój gospodarki rynkowej a rachunkowość w XXI wieku – wybrane zagadnienia*, „Acta Universitatis Lodziensis”, Folia Oeconomica, nr 159, s. 117–127.
- Kaczmarek B., Sikorski Cz. (1999), *Podstawy zarządzania, zachowania organizacyjne*, wyd. 2 poszerzone, Absolwent, Łódź.
- Kajüter P. (2002), *Cost Management: Creating Value*, „Management Quarterly”, Part 15, April, s. 12–17.
- Kaplan R. S. (1984a), *Application of Quantitative Models in Managerial Accounting: A State of the Art Survey*, [w:] Mattessich R. (ed.), *Modern Accounting Research: History, Survey and Guide*, Research Monograph, No. 7, The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation, Vancouver, s. 415–434.

- Kaplan R. S.** (1984b), *The Evolution of Management Accounting*, „The Accounting Review”, July, s. 390–418.
- Kaplan R. S.** (1986a), *Quantitative Models for Management Accounting in Today's Production Environment*, [w:] Bromwich M., Hopwood A. G., *Research and Current Issues in Management Accounting*, Pitman Publishing, London, s. 103–115.
- Kaplan R. S.** (1986b), *The Role for Empirical Research in Management Accounting*, „Accounting, Organizations and Society”, Vol. 11, No. 415, s. 429–452, rep. [w:] Mattessich R. (ed.), *Accounting Research in the 1980s and its Future Relevance*, Research Monograph, No. 17, The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation, Vancouver, s. 75–98.
- Kaplan R. S.** (1988), *One Cost System Isn't Enough*, „Harvard Business Review”, January–February, s. 61–66.
- Kaplan R. S.** (1992), *In Defense of Activity-Based Cost Management*, „Management Accounting”, November, s. 58–63.
- Kaplan R. S.** (1995a), *Flexible Budgeting in an Activity-Based Costing Framework*, [w:] Young S. M., *Readings in Management Accounting*, Prentice-Hall, New Jersey.
- Kaplan R. S.** (1995b), *New Roles for Management Accountants*, „Journal of Cost Management”, Vol. 9, No. 3, s. 6–13.
- Kaplan R. S.** (1998), *Innovation Action Research: Creating New Management Theory and Practice*, „Journal of Management Accounting Research”, Vol. 10, s. 89–118.
- Kaplan R. S., Anderson S. R.** (2004), *Time-Driven Activity-Based Costing*, „Harvard Business Review”, November, s. 131–138.
- Kaplan R. S., Atkinson A. A.** (1998), *Advanced Management Accounting*, 3rd ed., Prentice Hall, Upper Saddle River.
- Kaplan R. S., Cooper R.** (1998), *Cost and Effect, Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School Press, Boston.
- Kaplan R. S., Cooper R.** (2000), *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków.
- Kaplan R. S., Norton D. P.** (1992), *The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance*, „Harvard Business Review”, January–February, s. 71–79.
- Kaplan R. S., Norton D. P.** (1996), *Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System*, „Harvard Business Review”, January–February, s. 75–85.
- Kaplan R. S., Norton D. P.** (2000), *Having Trouble with Your Strategy? Then Map It*, „Harvard Business Review”, September–October, s. 167–176.
- Kaplan R. S., Norton D. P.** (2001a), *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa.
- Kaplan R. S., Norton D. P.** (2001b), *Strategiczna karta wyników. Balanced Scorecard. Praktyka*, Centrum Informacji Menedżera CIM, Warszawa.
- Kaplan R. S., Norton D. P.** (2001c), *Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I*, „Accounting Horizons”, Vol. 15, No. 1, s. 87–104.
- Kaplan R. S., Norton D. P.** (2001d), *Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II*, „Accounting Horizons”, Vol. 15, No. 2, s. 147–160.
- Kaplan R. S., Norton D. P.** (2004), *Measuring the Strategic Readiness of Intangible Assets*, „Harvard Business Review”, February, s. 52–63.
- Karmańska A.** (2000), *Modelowanie rachunkowości zarządczej ubezpieczyciela na podstawie rachunku kosztów działań*, Monografie i Opracowania, nr 482, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa.
- Karmańska A.** (2002), *Koncepcje ustawicznego doskonalenia przedsiębiorstwa oparte na działaniach*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 8 (64), SKwP, Warszawa, s. 108–117.

- Karmańska A.** (2004), *Szkic cech rozwoju rachunku kosztów i ich analizy w polskiej literaturze w okresie gospodarki centralnie sterowanej*, [w:] *Polska szkoła rachunkowości*, pod red. M. Gmytrasiewicz, A. Karmańskiej, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa, s. 253–264.
- Karmańska A.** (2005), *Optymalizacja nośników kosztów działań według Y. M. Babada i B. V. Balachandrana*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 27 (83), SKwP, Warszawa.
- Karmańska A.** (red.) (2006), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów działań w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa.
- Kato Y., Böer G., Chow Ch. W.** (1995), *Target Costing: An Integrative Management Process*, „Journal of Cost Management”, Vol. 9, No. 1, s. 39–51.
- Kawada M., Johnson D. F.** (1993), *Strategic Management Accounting – Why and How*, „Management Accounting”, August 1993, s. 32–38.
- Keating P. J., Ansari S.** (1997), *The Organizational Role of Management Accountants*, Version 1.0, The McGraw-Hill Companies, USA.
- Kee R.** (1995), *Integrating Activity-Based Costing with the Theory of Constraints to Enhance Production-Related Decision-Making*, „Accounting Horizons”, No. 4, s. 48–61.
- Keys D. E., van der Merwe A.** (2002), *Niemieckie i amerykańskie zarządzanie kosztami*, tłum. A. Szychta, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 6, s. 6–12.
- Kinast A.** (1993), *Modernizacja rachunku kosztów*, „Rachunkowość”, nr 9, s. 299–302.
- Kizukiewicz T.** (1992), *Procesowy rachunek kosztów jako element zarządzania w gospodarce rynkowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 22, SKwP, Warszawa, s. 5–10.
- Kizukiewicz T.** (2003) (red.), *Zarządcze aspekty rachunkowości*, PWE, Warszawa.
- Knoop J.** (1987), *Prozeßorientierte Kostenrechnung. Ein Instrument zur Planung flexibler Fertigungssysteme*, „Kostenrechnungspraxis”, Nr. 31, s. 47–58.
- Kołodko G. W.** (2001), *Globalizacja a perspektywy rozwoju krajów posocjalistycznych*, Dom Organizatora, Toruń.
- Kopczyńska L.** (2006), *Rola analizy finansowej w procesie zarządzania przedsiębiorstwem*, SKwP, Oddział Okręgowy, Łódź.
- Kotler P.** (1999), *Marketing. Analiza, planowanie, wdrażanie i kontrola*, Wydawnictwo FELBE RG SJA, Warszawa.
- Kuhn T. S.** (1968), *Struktura rewolucji naukowych*, PWN, Warszawa.
- Kuhn T. S.** (1985), *Dwa bieguny. Tradycja i nowatorstwo w badaniach naukowych*, PIW, Warszawa.
- Küpper H. U., Weber J., Zünd A.** (1990), *Zum Verständnis und Selbstverständnis des Controlling. Thesen zur Kostenbildung*, „Zeitschrift für Betriebswirtschaft”, Nr. 60, s. 281–293.
- Kuśmierski K. S.** (2000), *Rachunkowość środowiskowa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 1 (57), SKwP, Warszawa, s. 150–160.
- Larrinaga C., Llana F., Moneva J. M., Carrasco F., Correa C.** (2002), *Accountability and Accounting Regulation: The Case of Spanish Environmental Disclosure Standard*, „European Accounting Review”, Vol. 11, No. 4, s. 723–740.
- Lääts K., Haldma T., Peets P.** (2005), *Management Accounting Change: Evidence from Estonian Manufacturing Companies*, University of Tartu, Tartu, maszynopis.
- Latest Trends in Corporate Performance Measurement** (2002), „Technical Briefing”, July, CIMA, London.
- Leadbeater Ch.** (2000), *New Measures for the New Economy*, A discussion paper for the Institute of Chartered Accountants in England and Wales, March.
- Lebas M.** (1994a), *Management Accountants, The Challenges of the Next Decade*, [w:] *A View of Tomorrow Management Accountancy in the Year 2004*, IFAC, Financial and Management Accounting Committee, New York, s. 35–54.
- Lebas M.** (1994b), *Managerial Accounting in France: Overview of Past Tradition and Current Practice*, „The European Accounting Review”, Vol. 3, No. 3, s. 471–488.

- Lebas M.** (2003), *Management Accounting Practice in France*, [w:] Bhimani A. (ed.), *Management Accounting. European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford, s. 74–99.
- Lee T. A.** (1995), *A Systematic View of the History of the World of Accounting*, [w:] Bloom R., Elgers P. T., *Foundations of Accounting. Theory and Policy*, A Reader, The Dryden Press, Fort Worth, s. 53–82.
- Leksykon rachunkowości polsko-angielsko-francusko-niemiecki** (1992), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Loft A.** (1995), *History of Management Accounting: Relevance Found*, [w:] Ashton D., Hopper T., Scapens R. W., *Issues in Management Accounting*, Prentice-Hall, London, New York, s. 21–44.
- Lord B. R.** (1996), *Strategic Management Accounting: The Emperor's New Clothes?*, „Management Accounting Research”, Vol. 7, s. 347–366.
- Luft J. L.** (1997), *Long-Term Change in Management Accounting: Perspectives from Historical Research*, „Journal of Management Accounting Research”, Vol. 9, s. 163–197.
- Luft J., Shields M. D.** (2002), *Zimmerman's Contentious Conjectures: Describing the Present and Prescribing the Future of Empirical Management Accounting Research*, „The European Accounting Review”, Vol. 11, No. 4, s. 795–803.
- Lukka K., Mouritsen J.** (2002), *Homogeneity or Heterogeneity of Research in Management Accounting?*, „The European Accounting Review”, Vol. 11, No. 4, s. 805–811.
- Lukka K., Granlund M.** (1996), *Cost Accounting in Finland: Current Practice and Trends of Development*, „The European Accounting Review”, Vol. 5, No. 1, s. 1–28.
- Łada-Cieślak M.** (2000), *Budżetowanie od zera*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 12, s. 30–33.
- Łada-Cieślak M.** (2001a), *Racjonowanie środków finansowych w budżetowaniu od zera*, [w:] *Zarządzanie kosztami w przedsiębiorstwach w aspekcie integracji Polski z Unią Europejską*, Prace Wydziału Zarządzania Politechniki Częstochowskiej, Seria 5: Seminaria i Konferencje, Częstochowa, s. 236–241.
- Łada-Cieślak M.** (2001b), *Zastosowanie koncepcji budżetowania od zera*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 3, s. 34–39.
- Macintosh** (1998), *Management Accounting in Europe: A View from Canada*, „Management Accounting Research”, Vol. 9, s. 495–500.
- Maher M. W.** (2001), *The Evolution on Management Accounting Research in the United States*, „British Accounting Review”, Vol. 33, s. 293–305.
- Majala R.** (2002), *EAA Congress: An Overview*, „The European Accounting Review”, Vol. 11, No. 1, s. 87–92.
- Mak Y. T., Roush M. L.** (1995), *Flexible Budgeting and Variance Analysis in Activity-Based Costing Environment*, [w:] Young S. M., *Readings in Management Accounting*, Prentice-Hall, New Jersey.
- Makido T.** (1989), *Recent Trends in Japan's Cost Management Practices*, [w:] Monden Y., Sakurai M., *Japanese Management Accounting*, Productivity Press, Cambridge, Norwalk.
- Malc W.** (1963), *Rachunek kosztów postulowanych w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWE, Warszawa.
- Malc W.** (1964), *Publikacje teoretyczne Katedr Rachunkowości w okresie dwudziestolecia PRL*, „Rachunkowość”, nr 7, s. 209–213.
- Malc W.** (1970), *Rachunek kosztów normatywnych a zarządzanie przedsiębiorstwem*, „Rachunkowość”, nr 10, s. 477–480.
- Malmi T.** (2001), *Balanced Scorecards in Finish Companies: A Research Note*, „Management Accounting Research”, Vol. 12, s. 207–220.
- Management Accounting Concepts** (1998), *International Management Accounting Practice Statement*, Financial and Management Accounting Committee, International Federation of Accountants, New York.

- Management Accounting Concepts* (1997), *Proposed Revision to Statement on International Management Practice I*, Financial and Management Accounting Committee, IFAC, New York, Exposure Draft, January.
- Management Accounting in the Year 2004*, Faculty of the Management Accounting and Information Systems Area Group, School of Accountancy (1994), University Waterloo, [w:] *A View of Tomorrow Management Accountancy in the Year 2004*, IFAC, Financial and Management Accounting Committee, New York, s. 25–34.
- Mann E., Mayer R. (1992), *Controlling w twojej firmie*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa.
- Mankins M., Steele R. (2006), *Stop Making Plans Start Making Decision*, „Harvard Business Review“, January, s. 76–84.
- Männel W. (1997), *Aufgaben, Schwerpunkte und Instrumente des Kostenmanagements*, [w:] *Das Rechnungswesen im Spannungsfeld zwischen strategischem und operativen Management*, *Festschrift für Marcell Schweitzer zum 65. Geburtstag*, Duncker & Humboolt, Berlin.
- Marcinkowska M. (1999), *Marki – wyzwanie dla marketingu, wyzwanie dla rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, SKwP, Warszawa, s. 110–116.
- Marcinkowska M. (2000), *Kształtowanie wartości firmy*, PWN, Warszawa.
- Marcinkowska M. (2003), *Istota wyniku „całościowego” i jego ujmowanie w sprawozdawczości finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 17 (33), SKwP, Warszawa, s. 89–110.
- Mattessich R. (1964), *Accounting and Analytical Methods*, R. D. Irwin, Homewood.
- Mattessich R. (1970), *Die Wissenschaftlichen Grundlagen des Rechnungswesen*, Bertelsmann Universitätverlag, Düsseldorf.
- Mattessich R. (1978), *Instrumental Reasoning*, Publishing Co., Dordrecht, Boston.
- Mattessich R. (1984), *Management Accounting: Past, Present, and Future*, [w:] Mattessich R. (ed.), *Modern Accounting Research: History, Survey, and Guide*, The Canadian Certified General Accountants’ Research Foundation Monograph, No. 4, Vancouver.
- Mattessich R. (1991), *Accounting Research in 1980s and Its Future Relevance*, Research Monograph, No. 17, The Canadian Certified General Accountants’ Research Foundation, Vancouver.
- Mattessich R. (1995), *Critique of Accounting*, Quorum Books, Westport, Connecticut, London.
- Matuszewicz J. (1994), *Rachunek kosztów*, FINANS-SERVIS, Warszawa.
- Mayer E. (1986), *Controlling-Konzepte. Perspektiven für 90er Jahre*, Gabler, Wiesbaden.
- Mayer R. (1993), *Target Costing und Prozeßkostenrechnung*, [w:] Horváth P. (Hrsg.), *Target Costing. Marktorientierte Zielkosten in der deutschen Praxis*, Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart, s. 75–92.
- Mayer R. (1996), *Prozeßkostenrechnung und Prozeß(kosten)optimierung als integrierter Ansatz-Methodik und Anwendungempfehlungen*, [w:] Berkau C., Hirschmann P., *Kostenorientiertes Geschäftsprozeßmanagement, Methoden, Werkzeuge, Erfahrungen*, Verlag Franz Vahlen, München, s. 43–68.
- McNair C. J., Vangemeersch R. (1996), *The Fall of Management Accounting: The NIRA and the Homogenization of Cost Practices in United States*, [w:] Richardson J. A. (ed.), *Disorder and Harmony: 20th Century Perspectives on Accounting History*, Research Monograph, No. 23, CGA-Canada Research Foundation, s. 39–57.
- McMullen T. B. Jr. (1998), *Introduction to the Theory of Constraints (TOC) Management System*, St. Lucie Press, APICS Series on Constrains Management, Boca Raton, Boston, London.
- Mecimore Ch. D., Bell A. T. (1995), *Are We Ready for Fourth-Generation ABC?*, „Management Accounting”, January, s. 8–13.
- Messner Z. (1967), *Informacja ekonomiczna w przedsiębiorstwie i jej wykorzystywanie w zarządzaniu*, [w:] *Rachunkowość polska*, PWE, Warszawa, s. 143–160.
- Messner Z. (1972), *Rachunek kosztów jako instrument operacyjnego zarządzania przedsiębiorstwem przemysłowym*, PWE, Warszawa.

- Messner Z. (1997), *Perspektywy rachunkowości w Polsce – nauka i praktyka – główne kierunki rozwoju w najbliższych latach*, [w:] *1907–1997 Rachunkowość. Historia. Perspektywy*, SK wP, Warszawa, s. 79–100.
- Michalak J. (2001), *Doświadczenia z zakresu zastosowań Zrównoważonej Karty Dokonań w sektorze technologii informacyjnych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 5 (61), SK wP, Warszawa, s. 83–100.
- Michalak J. (2002), *Proces kształtowania się strategicznej rachunkowości zarządczej*, [w:] *Rozwój gospodarki rynkowej a rachunkowość w XXI wieku – wybrane zagadnienia*, „Acta Universitatis Lodzianensis”, Folia Oeconomica, nr 159, s. 117–127.
- Michalak J. (2004), *Ewolucja pomiaru wyników ekonomicznych w rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 21 (77), SK wP, Warszawa, s. 144–157.
- Michalak J. (2005), *Przegląd nowoczesnych alternatywnych koncepcji pomiaru wyników*, [w:] *Globalizacja a rozwój rachunkowości finansowej i zarządczej*, „Acta Universitatis Lodzianensis”, Folia Oeconomica, nr 189, s. 203–225.
- Mielcarek J. (2005), *Paradygmat teorii ograniczeń jako koncepcji rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, Poznań.
- Międzynarodowe Standardy Rachunkowości* (2004), IASB, Londyn.
- Miles R. E., Snow C. C. (1978), *Organizational Strategies, Structure and Process*, McGraw-Hill, New York.
- Miller J. A. (1996), *Implementing Activity-Based Management in Daily Operations*, John Wiley & Sons, New York, Chichester.
- Miller J. A. (2000), *współpraca K. Pniewski, M. Polakowski, Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa.
- Miller J. G., Vollmann T. E. (1985), *The Hidden Factory*, „Harvard Business Review”, September–October, s. 142–150.
- Mills R., Print C. (1995), *Strategic Value Analysis*, „Management Accounting”, February, s. 35–37.
- Mitchell F. (2002), *Research and Practice in Management Accounting: Improving Integration and Communication*, „The European Accounting Review”, Vol. 11, No. 2, s. 277–290.
- Monden Y. (1989), *Total Cost Management System in Japanese Automobile Corporations*, [w:] Monden Y., Sakurai M., *Japanese Management Accounting*, Productivity Press, Cambridge, Norwalk, s. 15–33.
- Monden Y., Hamada K. (1991), *Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies*, „Journal of Management Accounting Research”, Fall, s. 16–34.
- Monden Y., Lee J. (1993), *How a Japanese Auto Maker Reduces Costs*, „Management Accounting”, August, s. 22–26.
- Monden Y., Sakurai M. (ed.), (1989), *Japanese Management Accounting, A World Class Approach to Profit Management*, Productivity Press Cambridge, Norwalk.
- Moore Ch., Rowe B. J., Widener S. K. (2001), *HCS: Designing a Knowledge-Based Firm*, „Issues in Accounting Education”, Vol. 16, No. 4, s. 569–601.
- Morgan M. J. (1993), *Accounting for Strategy*, „Management Accounting”, May, s. 20–24.
- Morgan T. N. (1995), *Integrating an Activity-Based Cost System*, „Journal of Cost Management”, Winter, s. 5–13.
- Morrow M., Ashworth G. (1994), *An Evolving Framework for Activity-Based Approaches*, „Management Accounting”, February, s. 31–36.
- Morrow M., Connolly T. (1991), *The Emergence of Activity-Based Budgeting*, „Management Accounting”, February, s. 38–41.
- Mouristen J. (1995), *Management Accounting in Global Firms*, [w:] Ashton D., Hopper T., Scapens R. W., *Issues in Management Accounting*, Prentice-Hall, London, New York, s. 299–320.

- Müller H. (1994), *Prozesskonforme Grenzplankostenrechnung als Plattform neuer Anwendungsentwicklungen*, „Kostenrechnungspraxis”, Nr. 38, s. 112–119.
- Müller H., Wolbold M. (1993), *Target Costing im Entwicklungsbereich der „ElektroWerk AG”*, [w:] Horvath P. (Hrsg.), *Target Costing. Markorientierte Zielkosten in der deutschen Praxis*, Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart, Stuttgart.
- Müller H., Kardasz A. (2005), *Koncepcja czterech kręgów w rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 30 (86), SKwP, Warszawa, s. 91–109.
- Nair M. (1999), *Activity-Based Information Systems. An Executive's Guide to Implementation*, John Wiley & Sons, New York.
- Näsi S. (1994), *Development of Cost Accounting in Finland from the Last Century to the 1960s: A Historical Review of Cost Accounting Based on Accounting Literature*, „The European Accounting Review”, Vol. 3, No. 3, s. 489–514.
- Nasza wspólna przyszłość. Raport światowej komisji do spraw środowiska i rozwoju* (1991), PWE, Warszawa.
- Nita B. (2004), *Integracja rachunku kosztów działań i ekonomicznej wartości dodanej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 19 (75), SKwP, Warszawa, s. 79–101.
- Nita B. (2005), *Perspektywa strategiczna w rachunkowości zarządczej. Stan badań naukowych a dydaktyka*, [w:] Kardasz A. (red.), *Standardy edukacyjne rachunkowości – praktyka i stan badań*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. O. Langego, Wrocław, s. 115–129.
- Nixon W. A., Laitinen E. K., Wingren T. (2002), *Implication of the „New Economy” for Control*, 3rd Conference on New Directions in Management Accounting: Innovations in Practice and Research, Brussels, December 12–14, s. 871–893.
- Noreen E. (1991), *Conditions Under Which Activity-Based Cost Systems Provide Relevant Cost*, „Journal of Management Accounting Research”, Vol. 3, s. 159–168.
- Noreen G. (1996), *Managerial Accounting*, 7th ed., Irwin, Burr Ridge, Boston, Sydney.
- Noreen E., Smith D., Mackey J. T. (1995), *The Theory of Constrains and Its Implication for Management Accounting*, The North River Press, Great Barrington.
- Nowak E. (2000), *Rachunkowość zarządcza strategiczna i operacyjna*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 5, s. 18–20.
- Nowak E. (2001), *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków.
- Nowak E. (2003), *Rozwój rachunku kosztów w świetle doświadczeń ośrodka wrocławskiego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 13 (69), SKwP, Warszawa, s. 179–188.
- Nowak Ł., Stanoch E. R. (2001), *Indeks Tworzenia Wartości – wpływ czynników niematerialnych na wzrost wartości firmy*, „Monitor Rachunkowości i Finansów”, nr 7–8 (31), s. 75–77.
- Nowak W. A. (1996), *Rachunkowość zarządcza w procesach sterowania jakością*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 34, Warszawa, s. 33–48.
- Nowak W. A. (2002), *Czym jest dzisiejsza rachunkowość środowiskowa*, „Rachunkowość”, nr 2, s. 15–19.
- Official Terminology* (2000), CIMA, London.
- Ohl J. (1995), *Rachunek kosztów działań – stan badań*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 33, SKwP, Warszawa, s. 102–119.
- Ohlson J. A. (1995), *Accounting Earning, Book Value and Dividends in Equity Valuation*, „Contemporary Accounting Research”, Spring.
- Okano H. (1995), *Target Cost Management and Product Development at Toyota*, Osaka City University, February, Working Paper, No. 9502.
- Oppenheim B. W. (1997), *Dlaczego TI QIU EM?*, „Master of Business Administration”, Pismo WSPiZ i MZS, styczeń–luty, s. 3–7.
- Otley D. (1999), *Performance Management: A Framework for Management Control Systems Research*, „Management Accounting Research”, Vol. 10, s. 363–382.

- Partridge M., Perren L.** (1997), *Survival of the Fittest: The Lifecycle of the Professional Accountant*, „Management Accounting”, April, s. 22.
- Pecche T.** (1991), *Metody bilansowe w rachunkowości a systemy informacyjne w gospodarce narodowej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Peppard J., Rowland P.** (1997), *Re-engineering*, Gebethner & Ska, Warszawa.
- Pfaff D., Schneider T.** (2000), *Prozesskostenrechnung in der Nahrungsmittelindustrie*, „Kostenrechnungspraxis”, H. 4, s. 246–250.
- Philips P.** (2000), *E-business: What Is It and Does It Matter to Accountants?*, „Management Accounting”, February, s. 40–42.
- Piosik A.** (2002), *Budżetowanie i kontrola budżetowa w warunkach rachunku kosztów działań*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Katowice.
- Pistoni A., Zoni W.** (2000), *Comparative Management Accounting in Europe: And Undergraduate Education Perspective*, „The European Accounting Review”, Vol. 9, No. 2, s. 285–320.
- Player S., Lacerda R.** (ed.), (1999), *Arthur Andersen's Global Lessons in Activity-Based Management*, John Wiley & Sons, New York.
- Plóciennik-Napierałowa J.** (2001), *Controlling – nowoczesne narzędzie zarządzania*, „Rachunkowość”, nr 6, s. 361–368.
- Podstawy controllingu* (1996), pod red. E. Nowaka, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław.
- Polska szkoła rachunkowości* (2004), pod red. M. Gmytrasiewicza, A. Karmańskiej, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa.
- Porter M. E.** (1985), *Competitive Advantage*, Free Press, New York.
- Porter M. E.** (1996a), *Strategia konkurencji. Metody analizy sektorów i konkurentów*, PWE, Warszawa.
- Porter M. E.** (1996b), *What Is Strategy?*, „Harvard Business Review”, November–December, s. 61–78.
- Poskrobko B.** (1997), *Teoretyczne aspekty ekorozwoju*, „Ekonomia i Środowisko”, nr 1 (10), Fundacja Ekonomistów Środowiska i Zasobów Naturalnych, Białystok.
- Practices and Techniques: Implementing Activity-Based Management: Avoiding the Pitfalls* (1998a), Statement on Management Accounting, Statement No. 4CC, Institute of Management Accountants, Arthur Andersen LLP, Montvale, May.
- Practices and Techniques: Tools and Techniques for Implementing Target Costing* (1998b), Statement on Management Accounting, Statement Number 4GG, IMA, Arthur Andersen, CAM-I, November.
- Practices and Techniques: Tools and Techniques for Implementing Integrated Performance Management Systems, Costing* (1998c), Statement on Management Accounting, Statement Number 4DD, IMA, Arthur Andersen, May.
- Practices and Techniques: Theory of Constraints (TOC) Management System Fundamentals* (1999), Statement on Management Accounting, Statement Number 4HH, Institute of Management Accountants, Arthur Andersen.
- Prewysz-Kwinto P.** (2002), *Metody i techniki stosowane w rachunku kosztów docelowych*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 5, s. 38–44.
- Radebaugh L. H., Gray S. J.** (2002), *International Accounting and Multinational Enterprises*, John Wiley & Sons, New York.
- Radek M., Schwarz R.** (2000), *Zmiany w rachunkowości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach w okresie transformacji systemu gospodarczego (na podstawie badań empirycznych)*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 1 (57), SKwP, Warszawa, s. 58–83.
- Raiborn C. A., Barfield J. T., Kinney M.** (1996), *Managerial Accounting*, West Publishing Company, Minneapolis, Sain Paul.
- Rappaport A.** (1999), *Wartość dla akcjonariuszy. Poradnik menedżera i inwestora*, WIG-Press, Warszawa.

- Ratnatunga J., Gray N., Balachandran K. R.** (2004), *CEVITA™: The Valuation and Reporting of Strategic Capabilities*, „Management Accounting Research”, Vol. 15, No. 1, s. 77–105.
- Riebel P.** (1994), *Core Features of the „Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung”*, „The European Accounting Review”, Vol. 3, s. 515–546.
- Roberts A.** (1995), *Management Accounting in France*, „Management Accounting”, March, s. 44–46.
- Roberts H.** (1994), *Prozesskostenrechnung: The German Answer to Activity-Based Costing*, 17th Annual Congress of the European Accounting Association, Venice, April.
- Robinson M. A.** (1990), *Contribution Margin Analysis: No Longer Relevant/Strategic Cost Management: The New Paradigm*, „Journal of Management Accounting Research”, Vol. 2, s. 1–32.
- Roslender R.** (1995), *Accounting for Strategic Positioning: Responding to the Crisis in Management Accounting*, „British Journal of Management”, Vol. 6, s. 45–57.
- Roslender R.** (2000), *Accounting for Intellectual Capital: A Contemporary Management Accounting Perspective*, „Management Accounting”, March, s. 34–37.
- Roslender R., Hart S. J.** (2003), *In Search of Strategic Management Accounting: Theoretical and Field Study Perspectives*, „Management Accounting Research”, Vol. 14, s. 255–279.
- Ross S. A., Westfield R. W., Jafee J.** (1996), *Corporate Finance*, 4th ed., Irwin, Chicago.
- Rowbottom N.** (2002), *The Application of Intangible Asset Accounting and Discretionary Policy Choices in the UK Football Industry*, „British Accounting Review”, Vol. 34, No. 4, s. 335–355.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dn. 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości**, (1991, 1992), „Dziennik Ustaw”, nr 10, nr 96.
- Ruhl J. M.** (1996), *An Introduction to the Theory of Constrains*, „Journal of Cost Management”, Summer, No. 2, s. 43–48.
- Ryan B., Scapens R., Theobald M.** (1992), *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*, Academic Press, London.
- Sadler P.** (1997), *Zarządzanie w społeczeństwie postindustrialnym*, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków.
- Saez-Torrecilla A., Fernandez-Fernandez A., Texeria-Quiros J., Vaquera-Mosquero M.** (2003), *Management Accounting in Spain: Trends in Thought and Practice*, [w:] Bhimani A. (ed.), *Management Accounting. European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford, s. 180–198.
- Sahlman W. A.** (1999), *The New Economy Is Stronger than You Think*, „Harvard Business Review”, November–December, s. 99–106.
- Sakurai M.** (1989), *Target Costing and How to Use It*, „Cost Management”, Summer, s. 39–50.
- Sakurai M.** (1995), *Past und Future of Japanese Management Accounting*, „Journal of Cost Management”, No. 3, s. 21–30.
- Sakurai M.** (1997), *Integratives Kostenmanagement*, Verlag Vahlen, München.
- Salafations Ch.** (1995), *Integrating the Theory of Constrains and Activity-Based Costing*, „Journal of Cost Management”, No. 3, s. 58–67.
- Saudagaran S. M.** (2001), *International Accounting. A User Perspective*, South-Western College Publishing, Thomson Learning, Cincinnati.
- Sawicki K.** (1988), *Analiza kosztów w przedsiębiorstwie przemysłowym*, wyd. 2, PWE, Warszawa.
- Sawicki K.** (1992), *Controlling a rachunkowość podmiotów gospodarczych*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 21, SKwP, Warszawa, s. 23–33.
- Sawicki K.** (red.), (1996), *Rachunek kosztów*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- Sawicki K.** (1999), *Problemy stosowania controllingu w polskich przedsiębiorstwach*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 48, SKwP, Warszawa, s. 98–105.

- Scapens R. W.** (1983), *Management Accounting – A Change of Emphasis*, [w:] Cooper D., Scapens R., *Management Accounting Research and Practice*, The Institute of Cost and Management Accountants, London, s. 1–19.
- Scapens R. W.** (2004), *Innovation in Management Accounting Practice and Research in the United Kingdom*, 4th Conference on New Directions in Management Accounting: Innovations in Practice and Research, Brussels, December 9–11.
- Scapens R. W.** (2006), *Understanding Management Accounting Practices: A Personal Journey*, „The British Accounting Review”, Vol. 38, s. 1–30.
- Scapens R. W., Ezzamel M., Burns J., Baldvinsdottir G.** (2003), *The Future Direction of UK Management Accounting Practice*, CIMA Publishing, Elsevier, Amsterdam, Boston, London.
- Scheffs M.** (1939), *Z historii księgowości (Luca Pacioli)*, Wydawnictwa Związku Księgowych w Polsce, Poznań.
- Scherrer G.** (2003), *Management Accounting: A German Perspective*, [w:] Bhimani A. (ed.), *Management Accounting. European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford, s. 100–122.
- Schmidt J. A.** (1992), *Is It Time to Replace Traditional Budgeting?*, „Journal of Accountancy”, October, s. 103–107.
- Schoenfeld H. M.** (1990), *The Development of Managerial Accounting in Germany*, „Journal of Accounting Historians”, Vol. 17, s. 95–112.
- Schoenfeld H. M.** (1996), *Schmalenbach Eugen (1873–1955)*, [w:] Chatfield M., Vangermeersch R. (eds.), *The History of Accounting, An International Encyclopedia*, Garland Publishing, New York, London, s. 514–516.
- Schoenfeld H. M.** (1998), *Management Accounting – Still an Incomplete Approach*, [w:] *Rachunkowość u progu XXI w.*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa, s. 415–432.
- Schubert E.** (1979), *Aktualne zagadnienia rachunku kosztów przedsiębiorstw w NRD*, „Rachunkowość”, nr 8–9, s. 242–245.
- Schwarzbach H. R.** (1996), *Activity Based Costing*, [w:] Chatfield M., Vangermeersch R. (eds.), *The History of Accounting. An International Encyclopedia*, Garland Publishing, New York, London, s. 24–25.
- Schweitzer M.** (1970), *Die wissenschaftlichen Grundlagen des Rechnungswesens*, Bertelsmann Universitätsverlag, Düsseldorf.
- Schweitzer M.** (1972), *Struktur und Funktion Bilanz*, Duncker & Humboldt, Berlin.
- Schweitzer M.** (1995), *Eugen Schmalenbach as the Founder of Cost Accounting in the German Speaking World*, „Studies in Accounting History Contributions in Economics and Economic History”, No. 163, Westport/Connecticut, London.
- Schweitzer M.** (1997), *Eugen Schmalenbach jako prekursor rachunku kosztów w świecie niemieckojęzycznym*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 39, SKwP, Warszawa, s. 122–135.
- Schweitzer M.** (1998), *Darstellung und Würdigung des Activity-Based Costing*, Eberhard-Karl-Universität Tübingen, maszynopis.
- Schweitzer M.** (2000a), *Darstellung und Würdigung des Activity-Based Costing*, [w:] *Wybrane koncepcje i problemy rachunkowości na przełomie XX i XXI wieku*, „Acta Universitatis Lodzianensis”, Folia Oeconomica, nr 153, s. 131–154.
- Schweitzer M.** (2000b), *Znaczenie teorii produkcji i kosztów dla systemów rachunku kosztów XIX i XX w.*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 56, SKwP, Warszawa, s. 197–205.
- Schweitzer M.** (2001), *Ambiwalencja teorii rachunkowości: wartość dla akcjonariusza czy wartość dla interesariusza*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, SKwP, t. 6 (62), Warszawa, s. 151–169.
- Schweitzer M.** (2004), *Leitungsebenenendifferenzierte Kennzahlen als Instrumente des Controllings*, [w:] Jahnke H., Brüggemann W. (Hrsg.), *Betriebswirtschaftslehre und betriebliche Praxis*, Sonderdruck, Gabler Edition Wissenschaft.

- Schweitzer M., Friedl B.** (1992), *Beitrag zu einer umfassenden Controlling-Konzeption*, [w:] Spermann K., Zur E. (Hrsg.), *Controlling. Grundlagen-Informationssysteme-Anwendungen*, Gabler, Wiesbaden, s. 141–167.
- Schweitzer M., Küpper H. V.** (1991), *Systeme der Kostenrechnung*, 5. Aufl., Verlag Moderne Industrie, Landsberg.
- Schweitzer M., Küpper H. V.** (1998), *Systeme der Kosten und Erlösrechnung*, 7. Aufl., Verlag Vahlen, München.
- Schweitzer M., Küpper H. V.** (2003), *Systeme der Kosten und Erlösrechnung*, 8. Aufl., Verlag Franz Vahlen, München.
- Schweitzer M., Sobańska I.** (1992), *Nowe koncepcje rachunku kosztów w Niemczech*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 20, SKwP, Warszawa, s. 23–26.
- Schweitzer M., Wagner K.** (1998), *Geschichte des Rechnungswesens*, „Wirtschaftswissenschaftliches Studium”, H. 9, s. 438–446.
- Selto F. H., Widener S. K.** (2004), *New Directions in Management Accounting Research: Insights from Practice*, „Advances in Management Accounting”, Vol. 12, s. 1–35.
- Shank J. K.** (1989), *Strategic Cost Management: New Wine, or Just New Bottles?*, „Journal of Management Accounting Research”, Vol. 1, s. 47–65.
- Shank J. K., Govingarajan V.** (1992), *Strategic Cost Management: The Value Chain Perspective*, „Journal of Management Accounting Research”, Vol. 4, s. 179–197.
- Shank J. K., Govindarajan V.** (1993), *Strategic Cost Management. The New Tool for Competitive Advantage*, The Free Press, New York, Toronto.
- Sharman P. A.** (1994), *The Role of Management in Activity-Based Management*, [w:] *FMAC Article Award Program for Distinguished Management Accounting, Articles of Merit 1994 Competition*, IFAC.
- Sharman P. A.** (2003), *Bring on German Cost Accounting*, „Strategic Finance”, December, s. 30–38.
- Sharman P. A., Vikas K.** (2004), *Lessons from German Cost Accounting*, „Strategic Finance”, December, s. 28–35.
- Sheridan T. T.** (1995), *Management Accounting in Global European Corporations: Anglophone and Continental Viewpoints*, „Management Accounting Research”, Vol. 6, s. 287–294.
- Shields M. D.** (1995), *An Empirical Analysis Firms' Implementation Experiences with Activity-Based Costing*, „Journal of Management Accounting Research”, Fall, s. 148–166.
- Shields M. D.** (1997), *Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s*, „Journal of Management Accounting Research”, Vol. 9, s. 3–61.
- Shields M. D.** (1998), *Management Accounting Practice in Europe: A Perspective from the States*, „Management Accounting Research”, Vol. 9, s. 501–513.
- Shields J. F., White L. F.** (2004), *The Measurement Gap in Paying for Performance: Actual and Preferred Measures*, „Advances in Management Accounting”, Vol. 12, s. 59–83.
- Shim E., Stagliano A. J.** (1997), *A Survey of US Manufacturers on Implementation of ABC*, „Journal of Cost Management”, March/April, s. 39–41.
- Sikorski Cz.** (2002), *Zachowanie ludzi w organizacji*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Simmonds K.** (1981), *Strategic Management Accounting*, „Management Accounting”, April, s. 26–29.
- Siwoń B.** (1972), *Współczesne tendencje rachunku kosztów i wyników*, PWE, Warszawa.
- Skalski W.** (1936), *Ocena działalności przedsiębiorstw na podstawie zamknięć rachunkowych*, Skład Główny w Księgarni W. Wilaka, Poznań.
- Skoczyła W.** (2000), *Problemy pomiaru osiągnięć przedsiębiorstwa wynikające z wprowadzenia systemu zarządzania wartością*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 56, SKwP, Warszawa, s. 206–214.
- Skrzywan S.** (1948), *Rachunkowość w przedsiębiorstwie przy gospodarce planowanej. Cele i funkcje*, Gospodarczy Instytut Wydawniczy Sp. z o.o., Warszawa.

- Skrzywan S. (1948/1949), *Na marginesie reformy Jednolitego Planu Kont, Wybrane materiały i prace seminaryjne*, Zakład Rachunkowości Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa.
- Skrzywan S. (1949), *Kontrola w przedsiębiorstwie*, Trzaska, Evert i Michalski, Warszawa.
- Skrzywan S. (1964), *Wspomnienia, „Rachunkowość”*, nr 7, s. 204–209.
- Skrzywan S. (1967), *Rachunkowość w Polsce Ludowej*, [w:] *Rachunkowość polska*, PWE, Warszawa, s. 7–40.
- Skrzywan S., Fedak Z. (1984), *Rachunkowość przedsiębiorstwa przemysłowego*, wyd. 4 zmienione, PWE, Warszawa.
- Smith M. (1997), *Putting NFIs to Work in a Balanced Scorecard Environment*, „Management Accounting”, March, s. 32–35.
- Smith M. (1998), *Nowe narzędzia rachunkowości zarządczej*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- Smith R. (1997), *Accounting for the Environment: The Role of Strategic Management Accounting*, „Management Accounting”, February, s. 34–35.
- Sobańska I. (1991), *Podstawowe problemy rachunku kosztów*, [w:] Jarugowa A., Sobańska I., Sochacka R., *Metody kalkulacji. Koszty, ceny, decyzje*, PWE, Warszawa, s. 58–113.
- Sobańska I. (1994), *Rachunek kosztów w Niemczech u schyłku XX wieku*, [w:] *Współczesne koncepcje rachunkowości w zarządzaniu organizacjami gospodarczymi*, Materiały na konferencję, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 29–42.
- Sobańska I. (1997), *Tendencje rozwoju rachunku kosztów w Niemczech*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Sobańska I. (1999), *Rachunkowość zarządcza konwencjonalna i strategiczna*, [w:] „Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie”, numer promocyjny, s. 11–13.
- Sobańska I. (2000a), *Dostosowanie niemieckich systemów rachunku kosztów i wyników do potrzeb zarządzania*, [w:] *Wybrane koncepcje i problemy rachunkowości na przełomie XX i XXI wieku*, „Acta Universitatis Lodzianis”, Folia Oeconomica, nr 153, s. 155–186.
- Sobańska I. (2000b), *Jak się zmienia praktyka rachunkowości zarządczej na przełomie XX i XXI wieku?*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 8, s. 2–4.
- Sobańska I. (2002a), *Jak się zmienia praktyka rachunkowości zarządczej na przełomie XX i XXI wieku? (część II – Polska)*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 1, s. 6–11.
- Sobańska I. (2002b), *Nowe technologie i ich wpływ na strukturę kosztów i przychodów współczesnych przedsiębiorstw*, [w:] *Rozwój gospodarki rynkowej a rachunkowość w XXI wieku – wybrane zagadnienia*, „Acta Universitatis Lodzianis”, Folia Oeconomica, nr 159, s. 129–148.
- Sobańska I. (2002c), *Rola rachunkowości zarządczej we wdrażaniu nowych zasad rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 8 (64), SKwP, Warszawa, s. 187–199.
- Sobańska I. (red.), (2003), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa.
- Sobańska I. (2003a), *Problemy rachunkowości zarządczej w grupie kapitałowej – nowy obszar badawczy*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 17 (73), SKwP, Warszawa, s. 110–120.
- Sobańska I. (2003b), *Rachunkowość zarządcza*, [w:] Sobańska I. (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa, s. 32–57.
- Sobańska I. (2003c), *Współczesne systemy rachunku kosztów i metody zarządzania kosztami*, [w:] Sobańska I. (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa, s. 370–422.
- Sobańska I. (2004a), *Potrzeba integracji rachunkowości zarządczej i rachunkowości finansowej w praktyce jako efekt zmian zasad sporządzania sprawozdań finansowych w Polsce i w krajach Unii Europejskiej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 18 (74), SKwP, Warszawa, s. 100–109.

- Sobańska I.** (2004b), *The Status and Role of Management Accountants at the Start of a New Century*, [w:] *Accounting Change in the Period of Economic Transformation in Poland and Lithuania, 1st Polish-Lithuanian Seminar*, „Acta Universitatis Lodzianis”, Folia Oeconomica, nr 173, s. 95–104.
- Sobańska I.** (2005), *Świadomość kosztów u pracowników firm działających w Polsce – wyniki badań własnych*, „Rachunkowość”, nr 4, s. 7–11.
- Sobańska I., Kulikowska G.** (2004), *Zastosowanie strategicznej karty wyników w Departamencie Księgowości – z doświadczeń praktyki*, „Rachunkowość”, nr 4, s. 14–19.
- Sobańska I., Michalak J.** (1999), *Metoda cyklu życia produktu a strategiczna rachunkowość zarządcza*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 52, SKwP, Warszawa, s. 47–57.
- Sobańska I., Szychta A.** (1995), *Management Accounting in Polish Companies in the Period of Structural Transformations*, Paper of 18th Annual Congress of EAA, Birmingham, 10–12 May.
- Sobańska I., Szychta A.** (1996), *Projektowanie systemów rachunkowości zarządczej. Uwarunkowania i możliwości*, [w:] *Rachunkowość zarządcza w teorii i praktyce*, Akademia Ekonomiczna im. K. Adamieckiego, Katowice, s. 111–122.
- Sobańska I., Wnuk T.** (1999), *The Development of Management Accounting in Enterprises Operating in Poland in the 1990s*, Conference Accounting and Audit: Problems of Development, Riga, Latvian University Press, January, s. 217–221.
- Sobańska I., Wnuk T.** (2000a), *Causes and Directions of Changes in Management Accounting Practice in Poland*, Conference on Economics & Management: Actualities and Methodology, Kowno, May.
- Sobańska I., Wnuk T.** (2000b), *Zmiany w praktyce rachunkowości na przełomie XX i XXI wieku*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, nr 56, SKwP, Warszawa, s. 215–221.
- Sobis H.** (1968), *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PTE–PWN, Wrocław.
- Sojak S.** (1994), *Rachunkowość zarządcza w warunkach inflacji*, Dom Organizatora TNOiK, Toruń.
- Sojak S.** (2001a), *Ceny transferowe. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Sojak S.** (2001b), *Teoria ograniczeń a ceny transferowe*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 6 (62), SKwP, Warszawa, s. 90–105.
- Sojak S.** (2001c), *Teoria ograniczeń i rachunkowość przerobu – nowe wino czy tylko nowe butelki?*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 11, s. I–X.
- Sojak S.** (2003), *Rachunkowość zarządcza*, TNOiK, Toruń.
- Sojak S., Józwiak H.** (2004), *Rachunek kosztów docelowych*, Oficyna Ekonomiczna, Oddział Polskich Wydawnictw Profesjonalnych Sp. z o.o., Kraków.
- Solaro D.** (1990), *Controlling*, [w:] von Colbe B., *Lexikon des Rechnungswesens*, R. Oldenbourg Verlag, München, Wien, s. 116–119.
- Solomons D.** (1952), *The Historical Development of Costing*, [w:] Solomons D. (ed.), *Studies in Costing*, Lweet & Maxwell, London.
- Speckbacher G., Bischof J., Pfeiffer T.** (2003), *A Descriptive Analysis on the Implementation of Balanced Scorecards in German-Speaking Countries*, „Management Accounting Research”, Vol. 14, s. 361–387.
- Staubus G. J.** (1971), *Activity Costing and Input-Output Accounting*, Irvin, Homewood.
- Staubus G. J.** (1990), *Activity Costing: Twenty Years on*, „Management Accounting Research”, No. 1, s. 249–264.
- Stępień M.** (1993), *Próby standaryzacji zagadnień ekologicznych w rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 23, SKwP, Warszawa, s. 109–120.
- Stępień M.** (2000), *Ochrona środowiska w rachunkowości podmiotów gospodarczych – wyzwania XXI wieku*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 56, SKwP, Warszawa, s. 229–235.

- Stępień M. (2004), *Zarys koncepcji rachunkowości środowiskowej*, [w:] *Polska szkoła rachunkowości*, pod red. M. Gmytrasiewicz, A. Karmańskiej, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa, s. 623–639.
- Stiglitz J. E. (2004), *Globalizacja*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Strategor (2001), *Zarządzanie firmą. Strategie, struktury, decyzje, tożsamość*, PWE, Warszawa (tłum. K. Bolesta-Kukułka).
- Stróżyński B. (2003), *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, [w:] *Historia, współczesność i perspektywy rachunkowości w Polsce*, UMK, Toruń, s. 715–724.
- Sudół S. (1963–1964), *Normatywny rachunek kosztów w odlewniach*, TNOiK, Warszawa.
- Sumek-Brandys B. (2000), *Mierniki kreowania dodatkowej wartości*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie”, nr 553, s. 151–160.
- Surdykowska S. T. (1999), *Rachunkowość międzynarodowa*, Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków.
- Sveiby K. E. (2001), *Methods for Measuring Intangible Assets*, updated May 2002, [http://www.sveiby.com/articles/Intangible Methods.htm](http://www.sveiby.com/articles/Intangible%20Methods.htm).
- Sveiby K. E. (2005), *Methods for Measuring Intangible Assets*, <http://www.sveiby.com/>.
- Szadziewska A. (2002), *Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach produkcyjnych północnej Polski – stan i kierunki zmian*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 9 (65), SKwP, Warszawa, s. 90–112.
- Szadziewska A. (2003), *Wybrane zagadnienia z zakresu wykorzystania rachunku kosztów przedsiębiorstw działających na terenie Polski i Niemiec*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 12 (68), SKwP, Warszawa, s. 54–65.
- Szychta A. (1992), *Rachunkowość jako narzędzie operatywnego i strategicznego controllingu*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 20, SKwP, Warszawa, s. 32–36.
- Szychta A. (1993), *Paradygmaty w nauce rachunkowości w świetle koncepcji Thomasa S. Kuhna*, [w:] *Problemy adaptacji nowych regulacji w rachunkowości*, „Acta Universitatis Lodzianis”, Folia Oeconomica, nr 127, s. 101–126.
- Szychta A. (1994), *Rozwój koncepcji Activity-Based Costing*, [w:] *Współczesne koncepcje rachunkowości w zarządzaniu organizacjami gospodarczymi*, Ośrodek Międzynarodowych Studiów Rachunkowości, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa, s. 165–189.
- Szychta A. (1996), *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości. Studium metodologiczne*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- Szychta A. (1997a), *Controlling a rachunkowość*, [w:] Jaruga A., Nowak W. A., Szychta A., *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk, s. 141–151.
- Szychta A. (1997b), *Koszty docelowe*, „Rachunkowość”, nr 8, s. 382–390.
- Szychta A. (1997c), *Metody rachunkowości zarządczej uwarunkowanej działaniami*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 43, SKwP, Warszawa, s. 68–85.
- Szychta A. (1997d), *Paradygmaty rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 41, SKwP, Warszawa, s. 50–68.
- Szychta A. (1997e), *Współczesne kierunki rozwoju teorii rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 40, SKwP, Warszawa, s. 204–211.
- Szychta A. (1998a), *Budżetowanie kosztów w przekroju działań*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 46, SKwP, Warszawa, s. 197–206.
- Szychta A. (1998b), *Metodologiczne aspekty budżetowania*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 44, SKwP, Warszawa, s. 62–80.
- Szychta A. (1998c), *W kierunku nowych generacji rachunku kosztów działań*, [w:] *Rachunkowość u progu XXI w.*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa, s. 361–382.
- Szychta A. (1999a), *Kalkulacja kosztów w rachunku kosztów działań*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie”, INFOR, egzemplarz promocyjny, s. 24–27.

- Szychta A. (1999b), *Rachunkowość zarządcza uwarunkowana działaniami (Activity-Based Management)*, rozdz. 16, [w:] Jaruga A., Nowak W. A., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, wyd. 2, SWSPiZ, Absolwent, Łódź.
- Szychta A. (1999c), *Teoria ograniczeń w rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 49, SKwP, Warszawa, s. 80–96.
- Szychta A. (1999d), *Współczesne tendencje w zakresie budżetowania operacyjnego*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 50, SKwP, Warszawa, s. 155–168.
- Szychta A. (2000a), *Kiedy budżetowanie operacyjne przynosi korzyści*, „Rachunkowość”, nr 8, s. 340–344.
- Szychta A. (2000b), *Rola teorii ograniczeń w rachunkowości zarządczej*, [w:] *Wybrane koncepcje i problemy rachunkowości na przełomie XX i XXI wieku*, „Acta Universitatis Lodzianis”, Folia Oeconomica, nr 153, s. 201–221.
- Szychta A. (2000c), *Systemy target costing w praktyce przedsiębiorstw*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie”, nr 3, s. 2–6.
- Szychta A. (2000d), *Zarządzanie bez budżetowania operacyjnego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 1 (57), SKwP, Warszawa, s. 97–109.
- Szychta A. (2001a), *Zarys rozwoju planów kont w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 6 (62), SKwP, Warszawa, s. 106–126.
- Szychta A. (2001b), *Zastosowanie metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 5 (61), SKwP, Warszawa, s. 101–119.
- Szychta A. (2001c), *Wykorzystanie rachunku kosztów działań do oceny rentowności sprzedaży*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 4, s. 4–9.
- Szychta A. (2002a), *Historyczne i metodologiczne aspekty rachunku kosztów działań*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 10 (66), SKwP, Warszawa, s. 151–174.
- Szychta A. (2002b), *Rola budżetowania operacyjnego w „erze” informacji*, [w:] *Rozwój gospodarki rynkowej a rachunkowość w XXI wieku – wybrane zagadnienia*, „Acta Universitatis Lodzianis”, Folia Oeconomica, nr 159, s. 149–170.
- Szychta A. (2002c), *The Scope of Application of Management Accounting Methods in Polish Enterprises*, „Management Accounting Research”, Vol. 13, No. 4, s. 401–418.
- Szychta A. (2003a), *Cele rachunkowości jednostek gospodarczych a główne tendencje rozwoju praktyki i teorii rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 17 (73), SKwP, Warszawa, s. 121–143.
- Szychta A. (2003b), *Rozwój i uwarunkowania implementacji systemu kosztów docelowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 12 (68), SKwP, Warszawa, s. 66–93.
- Szychta A. (2003c), *Zastosowanie rachunku kosztów działań w praktyce światowej*, [w:] Walczak M. (red.), *Rachunkowość polska na tle regulacji międzynarodowych*, Katedra Rachunkowości UŁ, SKwP, Oddział Okręgowy, Łódź, s. 237–257.
- Szychta A. (2005a), *Kierunki i metody badań naukowych w rachunkowości zarządczej na przełomie XX i XXI wieku*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 27 (83), Warszawa, s. 97–115.
- Szychta A. (2005), *Przykład zastosowania target costing w przedsiębiorstwie produkującym urządzenia elektroniczne*, [w:] *Globalizacja a rozwój rachunkowości finansowej i zarządczej*, „Acta Universitatis Lodzianis”, Folia Oeconomica, nr 189, s. 165–184.
- Śnieżek E., Walińska E. (1994), *„Cash flow” w rachunkowości i zarządzaniu – ujęcie ex post i ex ante*, [w:] *Współczesne koncepcje rachunkowości w zarządzaniu organizacjami gospodarczymi*, Materiały konferencyjne, Uniwersytet Łódzki, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Łódź, 15–16 czerwca, s. 130–141.
- Świdarska G. (1989), *Bilans dynamiczny – teorie i aktualne znaczenie*, Szkoła Główna Planowania i Statystyki, Warszawa.
- Świdarska G. K. (red.), (1997), *Rachunkowość zarządcza*, Poltex, Warszawa.
- Świdarska G. K. (red.), (2002), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. 1–2, Difin, Warszawa.

- Świderska G. K. (red.) (2004), *Obiektowy rachunek kosztów działań – koncepcja i wykorzystanie*, „Monografie i Opracowania”, nr 526, Szkoła Główna Handlowa, Oficyna Wydawnicza, Warszawa.
- Świderska G. K., Rybarczyk K., Pielaszek M. (2002), *Obiektowy rachunek kosztów*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 8 (64), SKwP, Warszawa, s. 223–228.
- Tanaka M. (1989), *Cost Planning and Control Systems in the Design Phase of New Product*, [w:] Monden Y., Sakurai M. (eds), *Japanese Management Accounting*, Productivity Press, Cambridge, Norwalk, s. 49–71.
- Tanaka T. (1993), *Target Costing at Toyota*, „Cost Management”, Spring, s. 4–11.
- Tani T. (1998), *How Are Japanese Companies Preparing and Using Cost Tables?*, Working Paper, 17th Annual Congress of the European Accounting Association, April.
- Tani T., Miya H., Kajiwara T., Kubota Y., Yoshida E. (2003), *The Impact of Objectives, Task Environment and Process Factors on ABC Implementation: Empirical Evidence from Japanese Companies*, Paper on 26th Kongres EAA, Sevilla.
- Tendera P., Woźnica W. (1970), *Technika ewidencji kosztów normatywnych*, „Rachunkowość”, nr 9, s. 329–369.
- Tendera P., Woźnica W. (1974), *Rachunek kosztów normatywnych w przedsiębiorstwie wielowydziałowym*, PWE, Warszawa.
- The CAM-I Glossary of Activity-Based Management* (1991), Edited by N. Raffish, P. B. B. Turney, CAM-I, Arlington.
- Thinggaard F., Wagenhofer A., Evans L., Gebhard G., Hoogendoorn M., Marton J., Di Pietra R., Mora A., Peasnell K. (2006), *Performance Reporting – The IASB’s Proposed Formats of Financial Statements in the Exposure Draft of IAS 1*, „Accounting in Europe”, Vol. 3, s. 35–63.
- Toffler A. (1997), *Trzecia fala*, PIW, Warszawa.
- Tomkins C., Carr Ch. (1996), *Reflections on the Papers in this Issue and a Commentary on the State of Strategic Management Accounting*, „Management Accounting Research”, Vol. 7, s. 271–280.
- Tuomela T.-S. (2000), *Customer Focus and Strategic Control. A Constructive Case Study of Developing a Strategic Performance Measurement System at FinABB*, Turku School of Economics and Business Administration, Turku.
- Turney P. B. B. (1996), *Activity Based Costing. The Performance Breakthrough*, Kogan Page, London.
- Turney P. B. B., Stratton A. J. (1992), *Using ABC to Support Continuous Improvement*, „Management Accounting”, September, s. 46–50.
- Turyna J., Pułaska-Turyna (2000), *Rachunek kosztów i wyników*, FINANS-SERVIS, Warszawa.
- Urbanek G. (2000), *Koncepcja kapitału marki*, „Marketing i Rynek”, nr 5, s. 8–15.
- Urbanek G. (2002), *Zarządzanie marką*, PWE, Warszawa.
- Ustawa z dn. 29.09.1994 r. o rachunkowości*, (1994), „Dziennik Ustaw”, nr 121 z późniejszymi zmianami.
- Varmosi T. A. (2000), *Continuity and Change; Management Accounting during Processes of Transition*, „Management Accounting Research”, Vol. 11, s. 27–63.
- Virtanen K., Malmi T., Vaivio J., Kasanen E. (2003), *Drivers of Management Accounting in Finland*, [w:] Bhimani A. (ed.), *Management Accounting. European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford, s. 54–73.
- Wagenhofer A. (2004), *Management Accounting Research in German-Speaking Countries*, 4th Conference on New Directions in Management Accounting: Innovations in Practice and Research, Brussels, December 9–11.
- Walczak M. (2000), *Rachunek kosztów w procesie doskonalenia produktów*, [w:] *Rozwój gospodarki rynkowej a rachunkowość w XXI wieku – wybrane zagadnienia*, „Acta Universitatis Lodzensis”, Folia Oeconomica, nr 159, s. 171–182.

- Walińska E. (1997), *Przepływy finansowe w ujęciu ex ante*, [w:] *Rachunkowość w zarządzaniu współczesnymi organizacjami*, „Acta Universitatis Lodzianensis”, Folia Oeconomica, nr 145, s. 135–150.
- Ward K. (1992), *Strategic Management Accounting*, Butterworth-Heinemann, Oxford.
- Wasiel J. (1984), *Rachunkowość zasobów ludzkich*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 7, SKwP, Warszawa, s. 23–46.
- Waśniewski T., Skoczylas W. (2002), *Teoria i praktyka analizy finansowej w przedsiębiorstwie*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- Watts R. L., Zimmerman J. L. (1978), *Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards*, „The Accounting Review”, Vol. 53.
- Watts R. L., Zimmerman J. L. (1990), *Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective*, „The Accounting Review”, January, s. 131–158.
- Weber J., Schäffer U. (2000), *Controlling als Koordinationsfunktion?*, „Kostenrechnungspraxis”, Bd. 44, H. 2, s. 109–118.
- Wermut J. (1999), *Rachunkowość zarządcza w Japonii*, „Rachunkowość”, nr 9, s. 556–558.
- Wierzbński M. (2004), *Instrumenty rachunkowości zarządczej w zarządzaniu przez wartość*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 21 (77), SKwP, Warszawa, s. 241–252.
- Wijewardena, De Zoysa A. (1999), *A Comparative Analysis of Management Accounting Practices in Australia and Japan. An Empirical Investigation*, „The International Journal of Accounting”, Vol. 34, No. 1, s. 49–70.
- Wilmańska-Sosnowska S. (2006), *Mass customization jako strategia konkurowania na współczesnym rynku*, [w:] J. Kall, B. Sojkin (red.), *Zarządzanie produktem – wyzwania przyszłości*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Poznań, s. 56–61.
- Wilson R. M. S. (1995), *Strategic Management Accounting*, [w:] Ashton D., Hopper T., Scapens R. W. (eds.), *Issues in Management Accounting*, Prentice-Hall, London, s. 159–190.
- Winiarska K. (1999), *Wykorzystanie budżetów kosztów i przychodów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 53, SKwP, Warszawa, s. 155–165.
- Wnuk T. (2000), *Rachunek kosztów działań – konsekwencje niespełnienia podstawowych założeń modelu (studium przypadku)*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 1 (57), SKwP, Warszawa, s. 110–132.
- Wnuk-Pel T. (2005), *Implementacja rachunku kosztów działań w średniej wielkości polskim przedsiębiorstwie*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 29 (85), SKwP, Warszawa, s. 122–153.
- Wnuk-Pel T. (2006), *Struktura systemów ABC w przedsiębiorstwach działających w Polsce: analiza przypadków*, [w:] Sobańska I., Nowak W. A. (red.), *Międzynarodowe i krajowe regulacje rachunkowości i ich implementacja: wyzwania i bariery*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Wojciechowski E. (1948), *Księgowość i kalkulacja w oparciu o Jednolity Plan Kont*, Nakład W. Nagłowski i S-ka, Częstochowa.
- Wojciechowski E. (1964), *Zarys rozwoju rachunkowości w dawnej Polsce*, PWN, Warszawa.
- Wojciechowski E. (1972), *Zasady rachunkowości przedsiębiorstw przemysłowych*, PWN, Warszawa, Łódź.
- Wolk H. I., Francis J. R., Tearney M. G. (1989), *Accounting Theory. A Conceptual and Institutional Approach*, PWS-KENT Publishing Company, Boston.
- Wren D. A. (1996), *Plenary Address Connections: The Shared Heritage of Accounting and Management History*, [w:] Richardson A. J. (ed.), *Disorder and Harmony: 20th Century Perspectives on Accounting History*, „Research Monograph”, No. 23, CGA-Canada Research Foundation, s. 5–15.
- Wytyczne w sprawie zasad rachunku kosztów produkcji przemysłowej przedsiębiorstw państwowych* (1968), Załącznik nr 1 Przewodniczącego Komisji Planowania przy Radzie Ministrów i Ministerstwa Finansów z dnia 2.02.1968 r. wersja wcześniejsza 1960.

- Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych* (2001), [w:] *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości 2001*, IASB, SKwP, London.
- Zarządzenie nr 83 Ministra Finansów z 7.11.1983 r. w sprawie zasad ewidencji, kalkulacji i analizy kosztów produkcji przemysłowej*, (1983), [w:] *Zasady ewidencji, kalkulacji i analizy kosztów produkcji przemysłowej*, Ministerstwo Finansów, Warszawa.
- Z. F. (1970), *Sesja naukowa poświęcona 25-leciu rachunkowości w PRL*, „Rachunkowość”, nr 2, s. 72–76.
- Zielińska A. (2003), *Rachunkowość zasobów ludzkich a rachunkowość kapitału intelektualnego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 13 (69), SKwP, Warszawa, s. 314–328.
- Zimmerman J. L. (2001), *Conjectures Regarding Empirical Managerial Accounting Research*, „Journal of Accounting and Economics”, Vol. 1, No. 32, s. 411–427.
- Zünd A. (1981), *Begriffsinhalte Controlling – Controller*, [w:] *Handbuch Revision, Controlling, Consulting*, 4. Aufl., Verlag Moderne Industrie, München.
- Zünd A. (1986), *Der Verwaltungscontroller*, „Verwaltung+Organisation”, Nr. 3, s. 54–57.
- Żwirbla A. (2004), *Wybrane aspekty analizy kosztów – propozycje metodologiczne*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 22 (78), SKwP, Warszawa, s. 163–183.
- Żwirbla A. (2005), *Model Du Ponta jako narzędzie retro- i prospektywnej analizy ekonomicznej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 29 (85), SKwP, Warszawa, s. 154–186.

WYKAZ RYSUNKÓW

Rysunek 1.1.	Fazy rozwoju rachunkowości zarządczej i epoki rozwoju cywilizacyjnego a centrum zainteresowania rachunkowości zarządczej	28
Rysunek 2.1.	„Miejsce” kapitału intelektualnego w szeroko rozumianym bilansie jednostki gospodarczej	98
Rysunek 2.2.	Platforma wartości	100
Rysunek 2.3.	Źródła nacisków środowiskowych na jednostkę gospodarczą	104
Rysunek 2.4.	Przedsiębiorstwo zorganizowane procesowo	111
Rysunek 2.5.	Charakterystyki i cele działalności przedsiębiorstwa epoki postindustrialnej a system rachunkowości zarządczej	112
Rysunek 2.6.	Pojęcia i koncepcje konstytuujące strukturę pojęciową rachunkowości zarządczej	144
Rysunek 2.7.	Rola specjalisty rachunkowości zarządczej w działalności przedsiębiorstwa	156
Rysunek 2.8.	Schemat systematycznej formalnej analizy dla strategicznych decyzji inwestycyjnych	175
Rysunek 2.9.	Klasyfikacja koncepcji i metod zaliczanych do strategicznej rachunkowości zarządczej	178
Rysunek 2.10.	Rachunek kosztów i controlling kosztów a zarządzanie kosztami	183
Rysunek 2.11.	Istota i obszary zarządzania kosztami	184
Rysunek 2.12.	Rachunkowość zarządcza a zarządzanie kosztami	187
Rysunek 3.1.	Czynniki konwergencji i różnicowania praktyki rachunkowości zarządczej w różnych krajach	209
Rysunek 4.1.	Powiązania kosztów działań z obiektami kosztów	262
Rysunek 4.2.	Podstawowy model ABC opracowany przez CAM-I	271
Rysunek 4.3.	Rozszerzony model ABC opracowany przez CAM-I	272
Rysunek 4.4.	Ogólna struktura rachunku kosztów działań (wymiar rozliczania kosztów działań)	277
Rysunek 4.5.	Powiązanie systemu ABC z innymi podsystemami informacyjnymi przedsiębiorstwa	278
Rysunek 4.6.	Elementy uwzględniane w generacjach systemu ABC	280
Rysunek 4.7.	Zasada kondensowania procesów cząstkowych w procesy główne	290
Rysunek 4.8.	Struktura kalkulacji kosztów procesów na produkty	293
Rysunek 4.9.	Podział na funkcje i procesy według koncepcji H. Müllera	298
Rysunek 4.10.	Zintegrowany projekt w Deutsche Telekom: powiązania struktury zasobów, działań, procesów i obiektów kosztów	302
Rysunek 4.11.	Oddziaływanie koncepcji ABC	314
Rysunek 5.1.	Zobrazowanie systemu „werbel-bufor-sznur”	337
Rysunek 5.2.	Nowy paradygmat zarządzania produkcją	344
Rysunek 6.1.	Podstawowe przyczyny powstania <i>target costing</i> w Japonii	361

Rysunek 6.2.	Fazy cyklu życia produktu a stopień przesądzenia o jego kosztach .	362
Rysunek 6.3.	Różne rozumienie kosztu docelowego	368
Rysunek 6.4.	Etapy i procedury rachunku kosztów docelowych	370
Rysunek 6.5.	Rachunek kosztów docelowych a proces zarządzania zyskiem	372
Rysunek 6.6.	Organizacja prac w systemie kosztów docelowych	378
Rysunek 6.7.	Trójkąt wyniku	379
Rysunek 6.8.	Czynności analizy wartości w cyklu życia produktu	382
Rysunek 6.9.	Techniki inżynierskie i metody rachunkowości zarządczej a <i>target costing</i>	388
Rysunek 6.10.	Zależność między systemem kosztów docelowych a ABC i ABM	396
Rysunek 6.11.	Przykład dekompozycji kosztów stałych podlegających redukcji w Wydziale Maszynowym	398
Rysunek 6.12.	Podstawowe ujęcie zarządzania <i>Hoshin</i> opartego na działaniach (ABM)	400
Rysunek 7.1.	Model zarządzania przedsiębiorstwem a podejście do budżetowania .	421
Rysunek 7.2.	Narzędzia wspierające kierowników frontowego szczebla zarządzania zamiast budżetowania operacyjnego	426
Rysunek 7.3.	Procedura budżetowania ABB	436
Rysunek 8.1.	Model wartości dla akcjonariuszy oparty na wolnych przepływach pieniężnych	461
Rysunek 8.2.	Powiązania między celami, zmiennymi działaniami i planami działania w TB	476
Rysunek 8.3.	Przykład powiązań między elementami struktury TB	477
Rysunek 8.4.	Przykładowy zbiór kierowniczych tablic rozdzielczych agregowanych do poziomu TB dyrektora zarządzającego	479
Rysunek 8.5.	Zintegrowane ujęcie pięciu aspektów zarządzania informacjami na podstawie ABM	481
Rysunek 8.6.	Ogólna struktura zbilansowanej (strategicznej) karty wyników	485
Rysunek 8.7.	Mapa strategii jako narzędzie transformacji kapitału intelektualnego w wartość dla akcjonariuszy	491

WYKAZ TABEL

Tabela 1.1.	Główne źródła informacji dla potrzeb zarządzania	77
Tabela 2.1.	Cechy tradycyjnych jednostek gospodarczych oraz działających w nowej gospodarce	91
Tabela 2.2.	Tematyka badawcza w dziedzinie rachunkowości zarządczej na podstawie przeglądu artykułów w czasopiśmie naukowych w języku angielskim	147
Tabela 2.3.	Najważniejsze narzędzia i techniki rachunkowości zarządczej według oceny respondentów w Wielkiej Brytanii	162
Tabela 2.4.	Zestawienie definicji strategicznej rachunkowości zarządczej	167
Tabela 2.5.	Cechy konwencjonalnej i strategicznej rachunkowości zarządczej	171
Tabela 3.1.	Wykaz głównych badań na temat stanu rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w Polsce po 1990 r.	223
Tabela 3.2.	Średnioroczny stan zatrudnienia w przedsiębiorstwach objętych badaniami	230
Tabela 3.3.	Podział przedsiębiorstw według rodzaju działalności i branży	231
Tabela 3.4.	Forma własności ankietowanych przedsiębiorstw	232
Tabela 3.5.	Ogólna ocena przez respondentów w 1999 r. przydatności informacyjnej systemu rachunkowości w ich przedsiębiorstwie	234
Tabela 3.6.	Ogólna ocena przydatności informacyjnej systemu rachunkowości w przedsiębiorstwie w świetle badania w 2005 r.	237
Tabela 3.7.	Zakres zastosowań systemów rachunku kosztów w ankietowanych przedsiębiorstwach w latach 1999 i 2005	238
Tabela 3.8.	Stopień wykorzystania podstawowych metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach objętych badaniami	240
Tabela 3.9.	Wpływ czynników na zastosowanie metod rachunkowości zarządczej w latach 2000–2005 w badanych przedsiębiorstwach w Polsce	242
Tabela 3.10.	Ocena znaczenia zadań specjalistów ds. rachunkowości zarządczej w latach 2000–2005 w badanych przedsiębiorstwach	243
Tabela 3.11.	Wpływ czynników na kształtowanie roli i zadań praktyków rachunkowości zarządczej w latach 2000–2005 w przedsiębiorstwach objętych badaniem	245
Tabela 3.12.	Znaczenie atrybutów współczesnego specjalisty w dziedzinie rachunkowości zarządczej według oceny respondentów w latach 2000–2005	246
Tabela 4.1.	Przykładowe działania i czynniki wpływające na koszty działań	263
Tabela 4.2.	Podstawowe charakterystyki rachunku ABC i systemu ABM	269
Tabela 4.3.	Porównanie trzech generacji rachunku kosztów działań	283
Tabela 4.4.	Reguły rozliczania kosztów procesów na produkty w rachunku kosztów procesów według Horvátha i Mayera	292
Tabela 4.5.	Ustalenie stawek kosztów według klasycznego rachunku kosztów działań dla działu obsługi klienta	307

Tabela 4.6.	Wpływ praktycznej zdolności operacyjnej na koszty działań	310
Tabela 4.7.	Kalkulacja kosztów działań według podejścia <i>Time-Driven ABC</i>	310
Tabela 4.8.	Zestawienie głównych badań dotyczących dyfuzji ABC	315
Tabela 4.9.	Zastosowania ABC i ABM w Wielkiej Brytanii według ankiety z 1994 i 1999 r.	319
Tabela 4.10.	Użytkownicy ABC w ujęciu sektorowym i według rozmiarów przedsiębiorstwa w Wielkiej Brytanii według ankiety z lat 1994 i 1999	319
Tabela 4.11.	Liczba respondentów ogółem i mających doświadczenia dotyczące ABC	323
Tabela 4.12.	Etap implementacji ABC w badanych jednostkach gospodarczych . . .	323
Tabela 4.13.	Podstawowe dane badania ankietowego w Kanadzie, Francji i Japonii	324
Tabela 4.14.	Stopień implementacji systemów ABC i ABM w trzech krajach	325
Tabela 5.1.	Pięcioletni proces usprawniania według teorii ograniczeń (TOC)	335
Tabela 5.2.	Porównanie rachunku kosztów zmiennych z rachunkowością przerobu . . .	342
Tabela 5.3.	Sprawozdanie dotyczące wartości przerobu	343
Tabela 5.4.	Rola diagramów w „procesie rozumowania”	348
Tabela 5.5.	Teoria ograniczeń a koszty produkcji, marketingu i administracji według rachunku kosztów działań	353
Tabela 6.1.	Przykład kalkulacji indeksów wartości dla komponentów wyrobu	383
Tabela 6.2.	Przykład macierzy interakcji komponentów produktu	384
Tabela 6.3.	Różnice między <i>target costing</i> a rachunkiem kosztów działań	391
Tabela 6.4.	Wskaźnik wdrożenia <i>target costing</i> w japońskim przemyśle w latach 1991–1992	402
Tabela 7.1.	Krytyka tradycyjnego budżetowania i proponowane zmiany	423
Tabela 7.2.	Bariery związane z budżetowaniem ograniczające efektywność metod wspierających model zarządzania <i>beyond budgeting</i>	427
Tabela 7.3.	Przykładowa struktura tradycyjnego budżetu centrum kosztów	440
Tabela 7.4.	Przykładowa budowa budżetu opartego na działaniach	441
Tabela 8.1.	Metody pomiaru aktywów niematerialnych i kapitału intelektualnego	467
Tabela 8.2.	Przykładowa zbilansowana karta wyników dla przedsiębiorstwa X	486

OD REDAKCJI

Dr Anna Szychta ukończyła w 1985 r. studia magisterskie na Wydziale Ekonomiczno-Socjologicznym Uniwersytetu Łódzkiego, na kierunku ekonomika i organizacja produkcji oraz w 1989 r. na Wydziale Filozoficzno-Historycznym UŁ, na kierunku filozofia. Od 1985 r. jest zatrudniona w Katedrze Rachunkowości UŁ, najpierw jako asystent na Wydziale Ekonomiczno-Socjologicznym, a następnie (od 1996 r.) jako adiunkt na Wydziale Zarządzania.

Zainteresowania naukowe Anny Szychty koncentrowały się w pierwszych latach pracy na uczelni na zagadnieniach teorii, metodologii i historii rachunkowości. Rezultatem badań prowadzonych w tym okresie była rozprawa doktorska pt. *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości. Studium metodologiczne*, napisana pod kierunkiem naukowym prof. zw. dr hab. Alicji Jarugowej i obroniona w 1995 r. Rozprawa ta, opublikowana w następnym roku, została wyróżniona Nagrodą Indywidualną Ministra Edukacji Narodowej oraz nagrodą I stopnia im. Stanisława Skrzywana w kategorii prac doktorskich, przyznaną przez Radę Naukową Stowarzyszenia Księgowych w Polsce.

Od 1995 r. zainteresowania autorki skupiają się na rozwoju rachunkowości zarządczej, implementacji jej nowoczesnych metod oraz projektowaniu systemów rachunkowości zarządczej.

Dr Anna Szychta jest autorką i współautorką ponad 130 publikacji z zakresu rachunkowości zarządczej oraz teorii i historii rachunkowości, obejmujących m. in. 11 artykułów w wydawnictwach zagranicznych oraz 19 książek. Jest też współredaktorem naukowym sześciu prac zbiorowych.

Rezultaty swoich studiów literaturowych oraz badań empirycznych prezentowała na licznych konferencjach naukowych w Polsce oraz za granicą, np. na VII Światowym Kongresie Historyków Rachunkowości w Kingston (Kanada) w 1996 r., VIII Światowym Kongresie Międzynarodowego Stowarzyszenia Edukacji i Badań w Dziedzinie Rachunkowości w Paryżu (1997), na dorocznych Kongresach Europejskiego Stowarzyszenia Księgowych: w Birmingham (1995), Bergen (1996), Atenach (2001) i Pradze (2004) oraz podczas V Konferencji na temat nowych kierunków rozwoju

rachunkowości zarządczej, w Brukseli w 2006 r. (organizowanej cyklicznie przez European Institute for Advanced Studies in Management).

Osiągnięcia uzyskane przez A. Szychtę w badaniach naukowych zostały wyróżnione nagrodą indywidualną oraz dwoma nagrodami zespołowymi, przyznanymi przez Rektora Uniwersytetu Łódzkiego.

Dr Anna Szychta zdobywała doświadczenia naukowe i dydaktyczne także za granicą podczas staży odbytych w: University of North Wales, Bangor, Wielka Brytania (8 tygodni w 1993 r.), College of Business and Management, University of Maryland, USA (6 tygodni w 1996 r.), University of Greenwich, Londyn (4 tygodnie w 1997 r.).

Praca naukowa autorki pozostaje w ścisłym związku z dydaktyką i praktyką rachunkowości. Prowadzi ona zajęcia z przedmiotów: rachunkowość zarządcza, projektowanie systemów rachunkowości zarządczej, rachunkowość finansowa oraz współczesne teorie rachunkowości. Pod jej kierownictwem powstało ponad 100 prac magisterskich i dyplomowych. W latach 1996–2005 uczestniczyła w kształceniu studentów na studiach MBA w PAM Center, na Wydziale Zarządzania UŁ. Wykłada również rachunkowość finansową i strategiczną rachunkowość zarządczą na studiach podyplomowych na tym wydziale. Rezultatem zaś jej współpracy z praktyką jest udział w opracowaniu projektów systemów rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej dla kilku dużych jednostek gospodarczych w Polsce.

Anna Szychta jest od 1999 r. członkiem Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce. Uczestniczy w pracach tej Rady jako sekretarz Komitetu Redakcyjnego „Zeszytów Teoretycznych Rachunkowości” oraz członek Komisji Rachunkowości Zarządczej i Controllingu. Jest ona również członkiem Europejskiego Stowarzyszenia Księgowych.