

Wprowadzenie

Książka zawiera bogate kompendium wiedzy z zakresu rachunkowości zarządczej, której dynamiczny rozwój w praktyce światowej rozpoczął się pod koniec XX w., pod wpływem internacjonalizacji i globalizacji działalności przedsiębiorstw, stosowania wysokich technologii oraz zmiany filozofii zarządzania i wdrażania zasad zrównoważonego rozwoju. Na treść książki miała wpływ nowa filozofia zarządzania, która istotnie zmieniła zapotrzebowanie na informacje z systemów rachunkowości zarządczej i rolę tych systemów w procesach zarządzania.

Celem podręcznika jest przedstawienie **metod i technik rachunkowości zarządczej** w kontekście zmian zachodzących w procesach zarządzania, które umożliwiają tworzenie zindywidualizowanych systemów rachunkowości zarządczej w praktyce przedsiębiorstw, różniących się pod względem uwarunkowań prowadzonej działalności

Ze względu na stosowanie różnych podejść w zarządzaniu przedsiębiorstwami, w książce zostały objaśnione zarówno tradycyjne metody i techniki rachunkowości zarządczej, umożliwiające tworzenie informacji istotnych w procesach zarządzania operacyjnego, jak i jej nowe metody i techniki wspomagające procesy zarządzania strategicznego, zorientowanego na wzrost wartości przedsiębiorstwa. Każda z przedstawionych metod i technik jest informacyjnie powiązana z określonym systemem rachunku kosztów. Prawidłowe zrozumienie i zastosowanie tych metod wymaga od Czytelnika znajomości zasad określonych systemów rachunku kosztów. Systemy rachunku kosztów, które stanowią podstawowe narzędzie rachunkowości zarządczej, ze względu na obszerny temat, zostały objaśnione w odrębnym opracowaniu [Sobańska (red.), 2009].

Autorzy zwracają uwagę, że wśród prezentowanych metod i technik rachunkowości zarządczej przeważają nowe metody, a niektóre z nich nie były dotychczas objaśniane w literaturze krajowej, np. rachunek kosztów i wyników strumieni wartości, szczupła rachunkowość (*Lean Accounting*), rachunkowość otwartych ksiąg (*Open Book Accounting*). Są to głównie metody rachunkowości zarządczej stosowane w przedsiębiorstwach określanych mianem szczupłych (*Lean Enterprise*).

Oprócz metod i technik rachunkowości zarządczej, w książce wyjaśniono wiele innych zagadnień ważnych dla ich prawidłowego rozumienia i zastosowania w praktyce. Z perspektywy światowej i krajowej przedstawiono: rolę specjalistów rachunkowości

zarządczej i stawiane im wymagania etyczne oraz rozwój rachunkowości zarządczej. Szeroko objaśniono znaczenie systemu rachunkowości zarządczej dla prawidłowego sporządzania sprawozdań finansowych, zwłaszcza opracowanych według zasad Międzynarodowych Standardów Sprawozdań Finansowych (MSR/MSSF), które w coraz większym stopniu są zorientowane na przyszłość. Według Autorów, problem ten jest jeszcze rzadko objaśniany w literaturze z zakresu rachunkowości i słabo uświadomiony w praktyce w naszym kraju.

Rozdział 1 poświęcony jest przypomnieniu kontekstu, w jakim toczą się procesy zarządzania. W globalnym otoczeniu konkurencyjnym organizacje ustawicznie i powtarzalnie podejmują decyzje o tym, jak ułożyć dostępne zasoby w procesy organizacyjne i strumienie wartości. Udatność zbudowanych rozwiązań weryfikuje, dla każdego przedsiębiorstwa, globalny rynek. Pozytywną weryfikację globalnego rynku przejdą te przedsiębiorstwa, które posługują się systemem informacyjnego ssania jako podstawą do uruchamiania procesów organizacyjnych napełnionych strumieniami wartości.

W **rozdziale 2** przedstawiono system rachunkowości zarządczej na tle struktury systemu informacyjnego rachunkowości, krótki zarys rozwoju rachunkowości zarządczej na świecie, ze szczególnym zwróceniem uwagi na dynamikę rozwoju w ostatnich latach, relację rachunkowość zarządcza–controlling oraz zmiany zachodzące w profesji specjalistów rachunkowości zarządczej pod wpływem dynamicznego rozwoju biznesu. W ostatnim z wymienianych zagadnień zwrócono również uwagę na wymagania etyczne stawiane tej grupie zawodowej w praktyce światowej i krajowej.

Rozdział 3 zawiera metody i techniki rachunkowości zarządczej stosowane w koncepcji szczupłej rachunkowości, zorientowanej na optymalizowanie rentowności strumieni wartości w zarządzaniu szczupłym przedsiębiorstwem. Metody te, wdrażane od niedawna w praktyce przedsiębiorstw z USA i Europy Zachodniej, są od wielu lat efektywnie stosowane w praktyce firm japońskich. Zwrócono uwagę na role specjalistów rachunkowości zarządczej we wdrażaniu zasad i metod szczupłej rachunkowości zarządczej oraz został objaśniony zakres outsourcingu działań z procesu szczupłej rachunkowości i jego wpływu na wzrost wartości przedsiębiorstwa. W rozdziale zostały uwzględnione wytyczne dotyczące wdrażania szczupłej rachunkowości opracowane przez amerykański Instytut Rachunkowości Zarządczej (Institut of Management Accounting – IMA).

Rozdział 4 obejmuje problematykę zarządzania zapasami. Przedstawiono w nim kolejno cele i metody zarządzania zapasami za pomocą modelu ekonomicznej wartości zamówienia (EOQ), zarządzanie zapasami dokładnie na czas (JIT) oraz zarządzanie zapasami przy wykorzystaniu teorii ograniczeń (TOC).

Rozdział 5 dokładnie objaśnia wykorzystanie analizy prognozy rentowności w przedsiębiorstwie tradycyjnie zarządzanym oraz procedury tworzenia informacji finansowo-

wych i niefinansowych istotnych w optymalizowaniu decyzji operacyjnych. Zwrócono także uwagę na ograniczenia stosowania podstawowego modelu analizy prognozy rentowności oraz wskazano na jego współczesne modyfikacje.

Rozdział 6 zawiera objaśnienie kryteriów decyzyjnych tworzonych w tradycyjnym systemie rachunkowości zarządczej do optymalizacji wyniku operacyjnego oraz ich zastosowanie w rachunkach opłacalności dla podstawowych typów decyzji (takich jak: układanie optymalnego programu produkcji i sprzedaży, „przyjąć dodatkowe zamówienie czy odrzucić”, „kupować czy produkować”), przedstawiono także tradycyjne formuły cenowe, zastosowanie narzędzi szczupłej rachunkowości do optymalizowania rentowności strumieni wartości w sekwencji decyzji: „przyjąć czy odrzucić”, „kupować czy produkować”, decyzje outsourcingu w relacjach z dostawcami oraz objaśniona została formuła ceny oparta na wartości produktu dla klienta.

Rozdział 7 został poświęcony podejmowaniu decyzji w warunkach ryzyka. W rozdziale tym wyjaśniono istotę ryzyka oraz zostały objaśnione różnice między ryzykiem a niepewnością, czyli pojęciami, które często są używane zamiennie. Następnie omówione podstawowe rodzaje i różne możliwości klasyfikacji ryzyka. Podejmując decyzje w warunkach ryzyka, należy dokonać pomiaru ryzyka. W tym celu przedstawiono różne metody wykorzystywane do mierzenia ryzyka, szczególną uwagę zwracając na miary zmienności, takie jak odchylenie standardowe i współczynnik zmienności. Zaprezentowano również sposób przeprowadzania analizy prognozy rentowności w warunkach ryzyka oraz omówiono podstawowe założenia rachunku prawdopodobieństwa wykorzystywane przy podejmowaniu decyzji w warunkach ryzyka. Przedstawiono wykorzystanie koncepcji wartości oczekiwanej oraz wartości dodatkowej (niedoskonałej) informacji i wartości doskonałej informacji. Następnie został objaśniony sposób modelowania procesu decyzyjnego w warunkach ryzyka z wykorzystaniem drzew decyzyjnych oraz profili ryzyka. Uwzględniając możliwość podejmowania decyzji w warunkach niepewności, zostały zaprezentowane alternatywne kryteria wyboru, jak max-max, max-min oraz kryterium „żalu”. Na zakończenie rozdziału przedstawiono wpływ ryzyka na wartość przedsiębiorstwa oraz zaprezentowano nowoczesne wskaźniki dokonań uwzględniające ryzyko.

Rozdział 8 prezentuje problematykę planowania, analizy i oceny efektywności inwestycji. W rozdziale tym przedstawiono miejsce i rolę działalności inwestycyjnej w przedsiębiorstwie, zasady szacowania przepływów pieniężnych projektu oraz metody oceny opłacalności inwestycji. Szczególny nacisk położono na prezentację wad i zalet poszczególnych metod oceny opłacalności inwestycji oraz możliwości ich praktycznego wykorzystania. W rozdziale przedstawiono również metody analizy ryzyka w preliminowaniu inwestycji oraz zasady budowy optymalnego preliminarza inwestycji.

W **rozdziale 9** zaprezentowano zagadnienia pomiaru dokonań (wyników). Pomiar ten wpływa na organizację i funkcjonowanie przedsiębiorstw, ponieważ to, co jest mie-

rzony staje się widoczne, a to, co jest nagradzane zostaje wykonane. Pomiar informuje menedżerów, pracowników, otoczenie jak dobrze organizacja funkcjonuje w grze konkurencyjnej, łącząc przeszłe, teraźniejsze i przyszłe działania w spójną całość. W rozdziale tym przedstawione zostały: przedmiot i podmioty pomiaru dokonań oraz różnorodne koncepcje pomiaru dokonań od wyniku finansowego aż do zbilansowanej karty wyników.

W **rozdziale 10** objaśniono istotę procesów tworzenia wartości dla właściciela, ze szczególnym uwzględnieniem klienta, jako podstawowego źródła tej wartości. Autor wskazuje na rolę narzędzi i systemów strategicznej rachunkowości zarządczej wspomagających proces formułowania i realizacji zintegrowanej strategii tworzenia wartości dla klienta i dla akcjonariusza, w tym na ich rolę w rozwiązywaniu problemów decyzyjnych o charakterze strategicznych, takich jak restrukturyzacja grup kapitałowych, polityka zarządzania kapitałem właściciela czy rozszerzenia zakresu wykorzystania omówionych w innych rozdziałach narzędzi rachunkowości zarządczej i rachunku kosztów o kategorię kosztu. W rozdziale tym podkreśla się ponadto konieczność utrwalenia procesu tworzenia wartości przedsiębiorstwa przez opracowanie odpowiedniego systemu motywacyjnego, zarówno na poziomie najwyższego kierownictwa, jak i na szczeblu pracowników operacyjnych, który bazowałby na generatorach wartości planowanych i mierzonych w systemie rachunkowości. Ostatnim ogniwem w łańcuchu tworzenia wartości przedsiębiorstwa, na który wskazuje rozdział 10, jest stworzenie zintegrowanego systemu komunikowania planów strategicznych i stopnia ich realizacji dla menedżerów wewnątrz przedsiębiorstwa oraz interesariuszy zewnętrznych, w tym przede wszystkim inwestorów i analityków rynkowych. W tym kontekście wskazuje się na potrzebę integracji sprawozdawczości wewnętrznej i zewnętrznej, zarówno sprawozdań finansowych (w tym sporządzanych na bazie MSSF), jak i raportów biznesowych wykraczających poza regulacje prawne czy środowiskowe rachunkowości.

Rozdział 11 podejmuje niezwykle istotną problematykę zarządzania kosztami działań (*ABM*). Wyjaśniono w nim najpierw zasady analizy działań, w tym w szczególności procesów i działań, oraz klasyfikacje działań. W dalszej części rozdziału zaprezentowano zasady wielowymiarowej analizy rentowności i zarządzania produktami, klientami, jednostkami wewnętrznymi i kanałami dystrybucji. Przedstawiono zasady budżetowania według działań oraz zaprezentowano rachunek kosztów działań sterowany czasem.

Rozdział 12 ujmuje specyficzne problemy systemu rachunkowości zarządczej w kontekście biznesu prowadzonego w skali międzynarodowej. Problemy zastosowania narzędzi rachunkowości zarządczej w firmach zaliczanych do klasy światowej zostały objaśnione na podstawie wyników badań empirycznych publikowanych w literaturze zagranicznej.

Rozdział 13 poświęcono ekologicznym aspektom rachunkowości zarządczej. Na początku wyjaśniono znaczenie zarządzania środowiskiem dla osiągnięcia celów strategicznych przedsiębiorstwa. Następnie omówiono pojęcie i klasyfikację kosztów środowiskowych, raporty o kosztach środowiskowych i ich wykorzystanie w zarządzaniu, problemy kalkulacji środowiskowych kosztów produktów oraz analizę środowiskowego cyklu życia produktu (zarówno w tradycyjnym podejściu do zarządzania, jak i w warunkach zastosowania koncepcji *Lean Management*). Przedstawiono także strategiczny pomiar dokonań środowiskowych (w tym włączenie kwestii środowiskowych w strategiczną kartę wyników – *Balanced Scorecard*). Ostatnią część rozdziału poświęcono ujawnianiu informacji na temat środowiska naturalnego w sprawozdaniach finansowych spółek.

Rozdział 14 objaśnia rozwój rachunkowości zarządczej w praktyce przedsiębiorstw w Polsce (po 1990 r.) w powiązaniu z regulacjami prawnymi w zakresie rachunkowości i sprawozdawczości finansowej (krajowymi i międzynarodowymi). W rozdziale tym zostały wykorzystane wyniki własnych badań oraz innych autorów przeprowadzone na przełomie XX i XXI w. w zakresie stosowania narzędzi rachunkowości zarządczej w praktyce przedsiębiorstw. Szczegółowo omówiono relację między systemem rachunkowości zarządczej a sporządzaniem sprawozdań finansowych według wymogów MSR/MSSF.

W celu lepszego zrozumienia zagadnień prezentowanych w podręczniku wzbogacono je przykładami z praktyki zarządzania i **praktyki rachunkowości zarządczej** oraz przykładami liczbowymi. Służą one do objaśnienia procedur tworzenia informacji o kosztach i rentowności różnego typu obiektów (jak: produkt, usługa, linia produkcyjna, proces, centrum zysku, klient, rynek), wyróżnianych w łańcuchu wartości dla klienta i akcjonariuszy.

Dynamiczne, konkurencyjne otoczenie firm, nowe koncepcje zarządzania, innowacyjność metod i technik stosowanych w rachunkowości zarządczej oraz zmiany w modelu sprawozdawczości finansowej tworzą wyzwania dla systemów informacyjnych rachunkowości w firmach krajowych i międzynarodowych. Rachunkowość finansowa i rachunkowość zarządcza wymagają pełnej integracji. Zintegrowanie tych systemów umożliwiają nowoczesne technologie informatyczne oparte na wspólnej bazie danych.

Większa złożoność warunków działania przedsiębiorstw i komplikowanie się zachowań konkurencji zmuszają menedżerów do szybkiego wdrażania najnowszych koncepcji rachunkowości zarządczej, stosowanych w różnych obszarach świata. Działaniom tym sprzyja umiędzynarodowienie powiązań gospodarczych. W konsekwencji następuje internacjonalizacja systemów rachunku kosztów i metod rachunkowości zarządczej na świecie. Zjawisko to potwierdza szybkie upowszechnienie się japońskich koncepcji (takich jak rachunek kosztów celu, rachunek redukcji kosztów, techniki *Hoshin*, *Keiratsu*) w krajach anglosaskich i krajach Europy Kontynentalnej.

Autorzy podręcznika współpracują z praktykami jako konsultanci. Wykonali wiele ekspertyz usprawniających procesy zarządzania, opracowali wiele projektów syste-

mów rachunku kosztów i systemów rachunkowości zarządczej dla dużych, średnich i małych podmiotów różnych branż przemysłu, budownictwa i jednostek użyteczności publicznej. Wiele z tych projektów zostało wdrożonych w warunkach zintegrowanych systemów informatycznych klasy MRP II i ERP. Doświadczenie Autorów i znajomość problemów polskiej praktyki jest podstawą do uprawiania dyscyplin naukowych o charakterze praktycznym, takich jak zarządzanie i rachunkowość zarządcza. Miały one też wpływ na sposób objaśniania zagadnień zawartych w podręczniku.

Podręcznik jest przeznaczony przede wszystkim dla studentów wydziałów zarządzania, ekonomicznych, specjalizujących się w rachunkowości i zarządzaniu finansami, uczestników kursów menedżerskich i studiów MBA, słuchaczy uniwersyteckich studiów podyplomowych: rachunkowości, rachunkowości zarządczej, kandydatów na biegłych rewidentów oraz dla praktyków, a przede wszystkim członków zarządu, analityków finansowo-księgowych, specjalistów kosztowych, specjalistów rachunkowości zarządczej.

Zakres tematyczny podręcznika odpowiada w pełni programom wykładów uniwersyteckich „Rachunek kosztów” i „Rachunkowość zarządcza” realizowanych na kierunku „Finanse i rachunkowość”.

Irena Sobańska