

Alina Dyduch, Bogusława Bek-Gaik

Akademia Górniczo-Hutnicza w Krakowie

RACHUNKOWOŚĆ FINANSOWA I ZARZĄDCZA W JEDNOSTCE GOSPODARCZEJ W ASPEKCIE INTEGRACJI

Rachunkowość w warunkach globalizacji traktowana jest jako język komunikowania się między podmiotami znajdującymi się w różnych krajach. Sprzyjają temu regulacje prawne w tym zakresie, takie jak Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) czy amerykańskie standardy (USGAAP), które harmonizują pewne rozwiązania w tym względzie.

Dla współczesnej gospodarki poza globalizacją charakterystyczne są:

- nasilająca się walka konkurencyjna na rynku,
- dynamiczne zmiany zachodzące w otoczeniu przedsiębiorstw,
- postępująca automatyzacja procesów produkcyjnych,
- wzrost tempa wprowadzania nowych technologii informatycznych,
- skracanie cykli życia produktów na rynku [7, s. 10].

Wymienione cechy powinny mieć odzwierciedlenie w systemie rachunkowości. W teorii rachunkowości wyodrębnia się dwa jej człony:

- rachunkowość finansową – uregulowaną prawnie,
- rachunkowość zarządczą, która wykorzystując dane dostarczone przez rachunkowość finansową, wspomaga system zarządzania przedsiębiorstwem.

W literaturze przedmiotu wyróżnia się wiele definicji rachunkowości finansowej. Na przykład według S. Skrzywana rachunkowość jest szczególnym rodzajem jednostkowej ewidencji gospodarczej. Stanowi ona system ciągłego w czasie ujmowania, grupowania, prezentacji i interpretacji wyrażonych w pieniądzu i bilansujących się ogólnych oraz szczegółowych danych liczbowych o działalności gospodarczej, a także o sytuacji majątkowej jednostki gospodarczej. Zdaniem innych autorów rachunkowość jest współcześnie rozumiana jako system informacyjny służący użytkownikom do podejmowania decyzji gospodarczych, zwłaszcza finansowych, oraz rozliczania kierownictwa z odpowiedzialnego i efektywnego zarzą-

dziania powierzonym majątkiem [2, s. 18]. Wspólną cechą spotykanych w literaturze definicji rachunkowości jest nie tylko systemowe jej ujęcie, ale także pełnienie funkcji informacyjnej realizowanej przez wiele bardziej szczegółowych funkcji, takich jak: sprawozdawcza, optymalizacyjna, kontrolna, motywacyjna czy analityczna.

Końcowym etapem rachunkowości finansowej jest sporządzanie sprawozdań finansowych, które dostarczają informacji o sytuacji finansowej i majątkowej jednostki na podstawie danych historycznych. Aby informacje te mogły być w pełni wykorzystane przez kadre zarządzającą, należy przy sporządzaniu tych sprawozdań rozstrzygnąć trzy problemy szczegółowe [8, s. 65-71]:

- wybór istotnych informacji,
- pogłębianie pojedynczych informacji,
- prezentację informacji w odpowiedniej formie.

Wybór istotnych informacji jest związany z ustaleniem zapotrzebowania na nie. Zarządzający powinni otrzymać te informacje, które są im bezwzględnie niezbędne, a nie te, które zdaniem sporządzającego raport powinni otrzymać. Pogłębianie pojedynczych informacji może obejmować różne kryteria grupowania. Prezentacja informacji w dużej mierze decyduje o jej przydatności. M. Sierpińska, ze względu na zakres informacji dostarczanych przez systemy sprawozdania i ich związek z podejmowaniem decyzji, wyróżnia następujące stopnie systemów sprawozdawczości:

- 1) czyste systemy sprawozdawczości: w tych systemach dane powstają okresowo,
- 2) systemy sprawozdawcze z informacją o odchyleniach, oprócz danych masowych i rutynowych będą także wyszczególnione odchylenia wartości rzeczywistych od planowanych, normatywnych, historycznych i innych wartości porównawczych,
- 3) czyste systemy sprawozdawcze o odchyleniach – sprawozdania te nie powstają okresowo, lecz tylko wówczas, gdy występują odchylenia,
- 4) systemy zapytań lub informacji ze standardowymi zapytaniami menedżerowie mają możliwość uzyskania określonych informacji z banku danych,
- 5) systemy zapytań z dowolnymi zapytaniami – menedżer wskazuje cechy, jakie powinna zawierać dana informacja,
- 6) system dialogu – bez modelu decydowania.

Zatem wymienione niedoskonałości głównie informacyjne płynące z systemu rachunkowości finansowej kreują potrzebę rozszerzenia zakresu ujawnianych informacji z systemu rachunkowości finansowej, a także pogłębienia ewidencji księgowej. Celowi temu na pewno służy rachunkowość zarządcza.

Ch.T. Horngren, A. Bhimani, S.M. Datar i G. Foster, podkreślając rolę rachunkowości zarządczej, stwierdzają, że informacje dostarczane przez rachunkowość są niezbędne do realizacji podstawowych celów przedsiębiorstwa [1, s. 5]:

- 1) formułowania ogólnej strategii i długoterminowych planów,
- 2) podejmowania decyzji dotyczących alokacji zasobów ze względu na produkt, klienta i cenę,

3) planowania i kontroli kosztów realizowanych działań,

4) ocen okresowych pracowników.

Uważa się, że również w przyszłości rachunkowość zarządcza odegra ważną rolę w strategii rozwoju przedsiębiorstw. Powinna ona zatem charakteryzować się:

- koncentracją na przeszłość,
- podejściem procesowym uwzględniającym perspektywę analizy od „zewnątrz do wewnątrz” organizacji polegającej na przyjęciu oczekiwań klienta jako punkt wyjścia,
- traktowaniem informacji o zasobach organizacji jako informacji o znaczeniu strategicznym,
- rozumieniem koncepcji strategicznych oraz uczestniczeniem w opracowaniu strategii i montowaniu jej realizacji,
- identyfikacją działań kierujących wartość [7, s. 4].

Rachunkowość zarządcza postrzegana jest przede wszystkim jako system informacyjny skierowany do menedżerów wszystkich szczebli zarządzania i wykorzystywany w procesach decyzyjno-kontrolnych. W gospodarce rynkowej rola rachunkowości zarządczej ciągle wzrasta. Istotą rachunkowości zarządczej jest przygotowanie oraz prezentacja informacji finansowych i niefinansowych w celu wspomagania kierownictwa przedsiębiorstwa w podejmowaniu decyzji oraz kontroli ich realizacji.

Należy podkreślić, że system rachunkowości zarządczej w odróżnieniu od rachunkowości finansowej nie podlega bezpośrednim regulacjom prawnym, nie jest w żaden sposób sformalizowany, jest indywidualnie tworzony w jednostkach gospodarczych i musi zawsze być dostosowany do ich indywidualnych wymogów. Informacje generowane przez rachunkowość zarządczą są niesformalizowane i muszą być dostosowywane indywidualnie do potrzeb i specyfiki danego przedsiębiorstwa. I. Sobańska, przedstawiając istotę rachunkowości zarządczej, podkreśla, że jej celem jest dostarczanie informacji odpowiadających specjalnym potrzebom sformułowanym przez menedżerów wszystkich poziomów zarządzania, wyróżnionych w podmiocie gospodarczym, i pracowników, którzy decydują o jego przyszłości, oraz pomiar dokonań wykorzystywany do szacowania i oceny realizacji celu podmiotu, a także motywowania pracowników [4, s. 33]. Autorka, podkreślając rolę informacyjną rachunkowości zarządczej, mówi, że rachunkowość zarządcza rozumiana jest też jako system rachunków służących „odkrywaniu” efektywnych obszarów działania podmiotu.

Również sprawozdania tworzone w systemie rachunkowości zarządczej tworzone są do użytku wewnętrznego i zgodne są z wymogami informacyjnymi kierownictwa (potrzebami decyzyjnymi). Sprawozdania te często nazywane są raportami kontrolno-wynikowymi. Można również spotkać się z określeniem sprawozdania zarządcze. I. Sobańska podkreśla, że w celu przedstawienia w sprawozdaniu finansowym rzetelnego obrazu sytuacji finansowej wymaga to również wykorzystania

informacji spoza rachunkowości finansowej [6, s. 248], np. wykorzystania wielu informacji z obszaru rachunkowości zarządczej, szczególnie z rachunku kosztów. B. Micherda stwierdza, że wyróżniane człony rachunkowości, tj. rachunkowość zarządcza i rachunkowość finansowa, wzajemnie się przenikają i uzupełniają [3, s. 58].

Aby rachunkowość finansowa mogła generować istotną i dokładną informację o kosztach i wspomagać system zarządzania kosztami, musi się posługiwać coraz bardziej złożonymi metodami i wielozadaniowym rachunkiem kosztów. Dopiero właściwy rachunek kosztów daje podstawę do zastosowania innych instrumentów rachunkowości zarządczej, takich jak budżetowanie operacyjne i kapitałowe, właściwe metody kalkulacji itd. Z pewnością takim rachunkiem kosztów posługuje się rachunkowość zarządcza.

Wśród przykładów wykorzystania informacji o kosztach z systemu rachunkowości zarządczej w obszarze tematyki kosztowej należy wymienić sposób kalkulacji kosztów wytworzenia, amortyzację, okres użytkowania, sposoby wyceny zapasów, informacje o kosztach prac badawczych, przychody i koszty kontraktów długoterminowych, szacowanie przychodów i kosztów prac rozwojowych [5, s. 386-395].

Dużo cenniejszą informacją o kosztach i przychodach daje sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności, którą dawniej regulował MSR 14, a obecnie MSSF 8. E. Walińska podkreśla, że wprowadzenie obowiązku ujawniania informacji o segmentach wydzielonych według kryteriów zarządczych (a nie sprawozdawczych) jest dowodem na integrację rachunkowości zarządczej i finansowej, wskazując, że jest to pojawienie się kolejnego przesunięcia granic sprawozdawczości finansowej [9].

MSSF 8 dostarcza nowych informacji sprawozdawczych pozwalających lepiej zorientować się użytkownikom w pełniejszej ocenie działalności jednostek i poziomie osiągniętych wyników. Dane zagregowane w sprawozdaniach z segmentów działalności ujawniają przychody i koszty segmentu, co umożliwi użytkownikom z pewnością dokładną i wiarygodną ocenę prowadzonej działalności.

Również wiele informacji generowanych w systemie rachunkowości zarządczej może być wykorzystywanych w analizie ekonomiczno-finansowej sporządzanej przez kierownictwo jednostki, ocenie ryzyka inwestowania (budżetowanie kapitałowe), ocenie wyników ekonomicznych jednostki przy wykorzystaniu mierników wartości dodanej – EVA, MVA itp. Uzupełnieniem analizy w celu, jak podkreśla I. Sobańska, oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności są plany strategiczne i budżety. Coraz większą popularność zyskuje zbilansowana karta dokonań będąca instrumentem strategicznej rachunkowości zarządczej.

Trzeba pamiętać, że niezbędnym (koniecznym) warunkiem funkcjonowania przedsiębiorstw jest strategia zawierająca długofalowe ich cele, stąd istotnego znaczenia nabierają narzędzia wspomagające proces zarządzania strategicznego. A takim właśnie jest zbilansowana karta dokonań, która za pomocą wymiarów finansowych i niefinansowych pokazuje cele strategiczne i operacyjne jednostki gospo-

darczej w czterech podstawowych perspektywach: finansowej, klienta, procesów wewnętrznych oraz rozwoju i uczenia się.

Według przewidywań strategiczna rachunkowość zarządcza w przyszłości będzie stanowić podstawę rozwoju rachunkowości zarządczej. Tradycyjna (klasyczna) rachunkowość zarządcza bowiem ma pewne niedostatki. Są to:

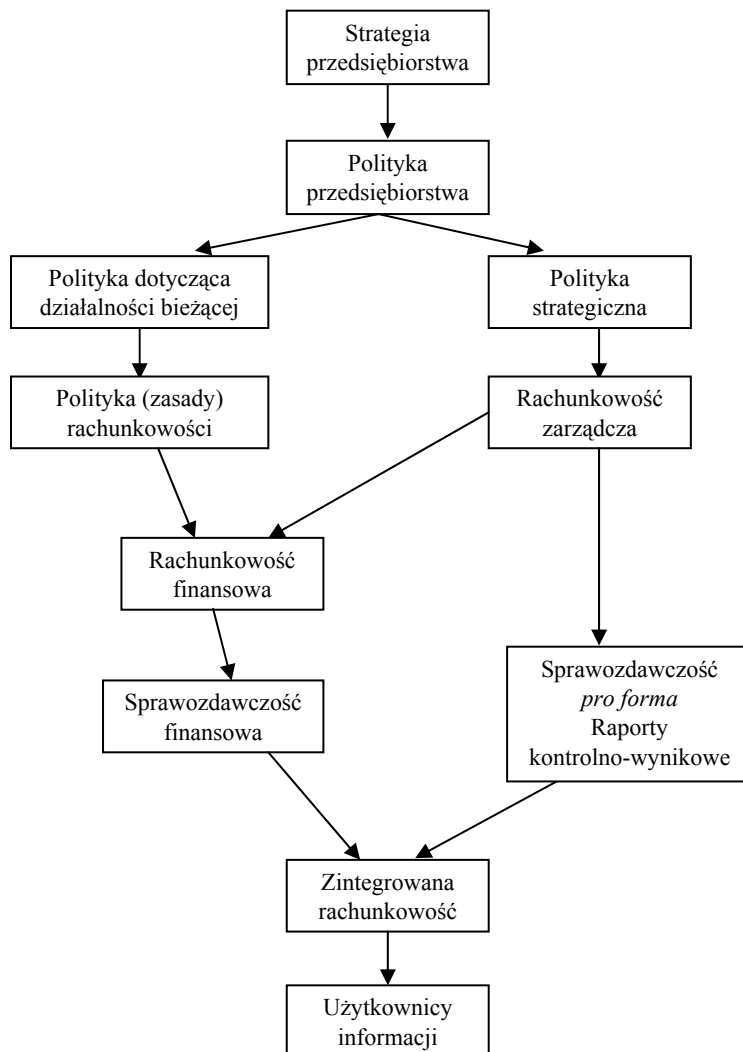
- uwarunkowanie na wycenę zapasów w sprawozdawczości zewnętrznej zamiast na udział w planowaniu strategicznym,
- koncentracja na pomiarze rezultatów działalności w krótkim okresie, podczas gdy strategia konkurencji wymaga pomiaru długookresowego,
- sprawozdania wykorzystywane przez menedżerów według zasad rachunkowości finansowej zawierają zbyt dużo szczegółowych danych, są mało przydatne do oceny i podejmowania decyzji,
- zasadniczą odmianą tradycyjnego rachunku kosztów jest kalkulacja kosztów produktów, w sytuacji gdy nowe metody wytwarzania kładą nacisk na proces produkcji i ich wpływ na koszty,
- nieuzasadnione rozliczanie kosztów ogólnego zarządu na podstawie roboczo-godzin w warunkach spadku udziału kosztów zmiennych w kosztach całkowitych nowych technologii [7, s. 13].

W praktyce naszych przedsiębiorstw, mimo zmian, system rachunkowości finansowej nie jest nastawiony na integrację z systemem rachunkowości zarządczej. Rachunkowość finansowa jest „dostawcą informacji”, które na ogół są zawarte w poszczególnych elementach sprawozdania finansowego. Nie są one „wyczerpującym źródłem” informacji mogącym zaspokoić oczekiwania odbiorców tych informacji, którymi z reguły są zarządzający daną jednostką. Należy zatem doprowadzić do modyfikacji sprawozdań finansowych lub, jak to niektórzy nazywają, „racjonalizacji sprawozdawczości”, która, jak słusznie twierdzi M. Sierpińska, może być realizowana zarówno przez samo sterowanie, jak i przez bezpośrednią kontrolę. Powinno się eliminować informacje nieistotne, a także przesadną dokładność i zbyt dużą szczegółowość danych zawartych w sprawozdaniach finansowych, a starać się szybko rejestrować te istotne, zasadnicze.

Informacje dostarczane przez rachunkowość finansową powinny być uzupełnione informacjami z rachunkowości zarządczej, tym bardziej że obserwuje się coraz większe zapotrzebowanie na informację o działalności jednostki gospodarczej. Potrzeba integracji tych dwu rachunkowości staje się koniecznością. Integracji wymagają także relacje między rachunkowością zarządczą strategiczną a operacyjną. W związku z tym BSC może stać się podstawą efektywnego procesu budżetowania, wyznacza bowiem cele i zadania, które należy osiągnąć, aby efektywnie wykorzystać posiadane przez jednostkę zasoby gospodarcze. Także efektywna alokacja zasobów długoterminowych wymusza potrzebę przeprowadzenia procedury budżetowania kapitałowego, która jest narzędziem strategicznej rachunkowości zarządczej. Ponadto ocena wyników ekonomicznych jednostek opiera się już nie

tylko na kategorii zysku księgowego, lecz także na nowych miernikach, takich jak EVA i MVA (propozycja uzależnienia wynagrodzeń i nagród zarządu od EVA).

Efektywne zarządzanie kosztami i rozszerzenie zakresu ujawnień na temat kosztów prowadzonej działalności to na pewno wykorzystanie informacji z systemu rachunkowości zarządczej. Obecnie rachunkowość należy traktować jako zintegrowaną rachunkowość finansową i zarządczą, co ukazano na rys. 1.



Rys. 1. Integracja rachunkowości finansowej i zarządczej

Źródło: opracowanie własne.

Zintegrowanie rachunkowości finansowej i zarządczej spowoduje to, że informacje przygotowywane przez rachunkowość staną się w pełni przydatne i bezpośrednio wykorzystane w rachunkowości zarządczej, a zwłaszcza tej, która jest nastawiona na ustalanie długofalowej strategii.

Literatura

- [1] Horngren Ch.T., Bhimani A., Datar S.M., Foster G., *Management and Cost Accounting*, Prentice Hall, Harlow 2002.
- [2] Jaruga A., *Rachunkowość finansowa*, RAFiB, Łódź 1983.
- [3] Micherda B., *Problemy wiarygodności sprawozdania finansowego*, Difin, Warszawa 2006.
- [4] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. I. Sobańska, C.H. Beck, Warszawa 2003.
- [5] Sobańska I., *Wpływ globalizacji na integrację systemów rachunkowości*, Difin, Warszawa 2004.
- [6] Sobańska I., *Wpływ MSR na integrację rachunkowości: Rachunkowość finansowa i rachunkowość zarządcza*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości t. 13 (69), 2003.
- [7] *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, red. E. Nowak, PWE, Warszawa 2008.
- [8] *System raportowania wyników w controllingu operacyjnym*, red. M. Sierpińska, Vizja Press, Warszawa 2007.
- [9] Walińska E., Jurewicz A., *Sprawozdawczość finansowa według segmentów działalności jako wyraz nowych trendów współczesnej rachunkowości*, [w:] *Sprawozdawczość i rewizja finansowa w kształtowaniu wiarygodności informacji ekonomicznej*, red. B. Micherda, UW, Kraków 2007.

FINANCIAL AND MANAGERIAL ACCOUNTING OF ENTERPRISES IN THE ASPECT OF INTEGRATION

Summary

In the article the attention is paid to the necessity of the integration of financial and managerial accounting. The aims of these two systems of accounting, their limitations and characteristic features of strategic managerial accounting are indicated. Strategic managerial accounting will be the leading tool in the future on account of usefulness of information managers are provided.