

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

289

Systemy rachunku kosztów i kontroli zarządczej

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Barbara Cibis
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2013

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-381-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Dorota Adamek-Hyska , Zakres kontroli zarządczej przedsięwzięć inwestycyjnych realizowanych w koncepcji partnerstwa publiczno-prywatnego ..	13
Anna Balicka , Koopetycja uczelni publicznych.....	22
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , Wybrane narzędzie lean manufacturing w teorii i praktyce.....	34
Kinga Bauer , Decyzyjny rachunek kosztów postępowania upadłościowego..	43
Piotr Bednarek , Systemy kontroli zarządczej i ich znaczenie z perspektywy naczelnego kierownictwa przedsiębiorstw działających w Polsce	53
Renata Biadacz , Analiza ryzyka jako element kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego	70
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Pomiar dokonań organizacji w controllingu procesowym	81
Leszek Borowiec , Szacowanie kosztu netto usługi powszechnej na wybranym przykładzie.....	91
Agnieszka Burczyk-Witczak , Cele i zakres kontroli zarządczej na podstawie Ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 roku.....	102
Jolanta Chluska , Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów w rachunkowości samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej ...	111
Adam Chmielewski , Implementacja budżetowania zadaniowego na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego	120
Anna Maria Chojnacka-Komorowska , Wykorzystanie systemów Business Intelligence w controllingu finansowym	130
Justyna Dyduch , Wykorzystanie dynamicznego kosztu jednostkowego w ocenie efektywności projektów ekologicznych	140
Joanna Dynowska , Plany wdrożenia controllingu w przedsiębiorstwach w świetle badań ankietowych	151
Wojciech Fliegner , Technologia Business Intelligence jako środowisko kontroli zarządczej procesów biznesowych.....	161
Monika Foremna-Pilarska , Modyfikacja rachunku kosztów rzeczywistych na potrzeby budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwie produkcyjnym	171
Anna Glińska , Metody ograniczania ryzyka operacyjnego w zakładach pracy chronionej	181
Renata Gmińska , Nowe koncepcje zarządzania a rachunek kosztów	193

Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska , Wdrożenie rachunku kosztu działań w Pomorskiej Spółdzielni Mieszkaniowej	203
Beata Gostomczyk , Time Driven Activity Based Costing – przykład zastosowania	217
Elżbieta Jaworska , Orientacja systemów kontroli zarządczej na społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstwa	226
Beata Juralewicz , Wybrane elementy rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwach regionalnej komunikacji samochodowej	239
Zdzisław Kes , Wybrane zagadnienia kontroli budżetowej	249
Magdalena Kludacz , Zasady rachunku kosztów niemieckich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych	258
Konrad Kochański , Koncepcja budżetowania projektu na przykładzie przedsiębiorstwa budowlanego.....	268
Krzysztof Konstantyn , Koncepcja wprowadzenia rachunku odpowiedzialności do przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane.....	280
Zbigniew Korzeb , Koncepcja RAPM (<i>Risk Adjusted Performance Measure</i>) jako zintegrowany model zarządzania ryzykiem i efektywnością w banku komercyjnym	294
Mariola Kotłowska , Zmiana sprzedawcy energii elektrycznej jako sposób redukcji kosztów przedsiębiorstwa.....	304
Marcin Kowalewski , Zarządzanie dokonaniem według koncepcji beyond budgeting	314
Alina Kozarkiewicz , Model biznesu a system rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie	323
Paweł Kuzdowicz , Rozliczanie świadczeń wzajemnych a rachunek nośników w przedsiębiorstwie	332
Mariusz Lisowski , Rachunek kosztów działań w efektywnym zarządzaniu bankiem.....	343
Sebastian Lotz , Wymiar zarządczy rachunku kosztów docelowych.....	354
Monika Łada , Modelowanie docelowych osiągnięć organizacji	365
Sylwia Łęgowik-Świącik , Instrumentalna rola kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych	373
Iwona Majchrzak , Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami ochrony środowiska	383
Jarosław Mielcarek , Próba rekonstrukcji podstaw teoretycznych rachunku kosztów docelowych.....	394
Ewelina Młodzik , Zarządzanie ryzykiem w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie Urzędu Miejskiego w Chojnicach	406
Daria Moskwa-Bęczkowska , Rachunek kosztów publicznych szkół wyższych w Polsce w świetle reformy szkolnictwa wyższego	416
Edward Nowak , Pomiar dokonania przedsiębiorstwa jako zadanie rachunkowości	427

Marta Nowak , Praca w controllingu a przybierane role grupowe. Analiza wyników badań empirycznych	438
Agnieszka Nózka , Zarządzanie projektami inwestycyjnymi realizowanymi zgodnie z warunkami kontraktowymi FIDIC	449
Piotr Oleksyk , Wybrane aspekty pomiaru efektywności przedsięwzięć publiczno-prywatnych	459
Marek Ossowski , Budżetowanie kosztów udziału w targach	468
Marzena Remlein , Konsolidacja środków pieniężnych jako instrument zarządzania przepływami pieniężnymi w grupie kapitałowej.....	478
Sabina Rokita , Wybrane problemy planowania i kontroli kosztów projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwach	487
Ewa Różańska , Potencjał informacyjny rachunku kosztów w zarządzaniu projektami innowacyjnymi	497
Bogna Sawicka , Kalkulacja kosztów studiów niestacjonarnych na uczelniach publicznych.....	507
Anna Surowiec , Rachunek kosztów docelowych w zarządzaniu łańcuchem dostaw	517
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz , Systemy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych a systemy zarządzania w instytucjach sektora finansowego – podobieństwa i różnice	526
Marta Targowicz , Rachunek kosztów działań jako podstawa wyjściowa modelu rachunku kosztów promocji.....	537
Piotr Urbanek, Ewa Walińska , Wynik finansowy jako miernik dokonań uczelni publicznej	546
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Elementy systemu kontroli zarządczej i controllingu finansowego w procesie zarządzania przedsiębiorstwem.....	556
Beata Zaleska , Ocena wykorzystywania informacji o kosztach w szpitalach prowadzonych w formie SPZOZ i w formie spółki z o.o.	566

Summaries

Dorota Adamek-Hyska , The basic scope of management control over investment projects carried out under the public-private partnership scheme	21
Anna Balicka , Coopetition of public higher education	33
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , Selected tools of lean manufacturing in theory and practice	42
Kinga Bauer , Decision calculus of bankruptcy proceedings costs	52
Piotr Bednarek , Management control systems and their importance from the perspective of top management of companies operating in Poland	69
Renata Biadacz , Risk analysis as part of the management control of local government units	80

Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Measurement of the organization performance in process oriented controlling	90
Leszek Borowiec , Estimating the net cost of the universal service on the chosen example	101
Agnieszka Burczyk-Witczak , Objectives and scope of management control based on the Public Finance Act of 27 August 2009	110
Jolanta Chluska , Deferred income, charges and accruals in the IPHCU accountancy	119
Adam Chmielewski , Implementation of performance budgeting at the faculty of Management of Warsaw University	129
Anna Maria Chojnacka-Komorowska , Use of Business Intelligence systems in financial controlling	139
Justyna Dyduch , The use of dynamic generation cost in the assessment of effectiveness of environmental investment projects	150
Joanna Dynowska , Plans of controlling implementation as revealed by questionnaire surveys	160
Wojciech Fliegner , Business Intelligence Technology as an environment for management control of business processes	170
Monika Foremna-Pilarska , Modification of the real cost statement for the needs of operational budgeting in a production company	180
Anna Glińska , Methods of reducing operational risk in sheltered workshops	192
Renata Gmińska , New concepts of management and cost accounting	202
Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska , Implementation of activity based costing in the <i>Pomorska Spółdzielnia Mieszkaniowa</i>	216
Beata Gostomczyk , Time-Driven Activity-Based Costing – application example	225
Elżbieta Jaworska , Management control systems oriented to corporate social responsibility	238
Beata Juralewicz , Chosen elements of responsibility accounting in regional car companies	248
Zdzisław Kes , Selected aspects of budgetary control	257
Magdalena Kludacz , The principles of cost accounting in German hospitals for the valuation of medical services	267
Konrad Kochański , The concept of project budgeting on the example of construction company	279
Krzysztof Konstantyn , The conception of introduction of responsibility accounting to building construction production enterprises	293
Zbigniew Korzeb , The concept of RAPM (Risk Adjusted Performance Measure) as an integrated model of risk and performance management in a commercial bank	303
Mariola Kotłowska , Changing electricity suppliers as a way to reduce the costs of a company	313

Marcin Kowalewski , Performance management of beyond budgeting	322
Alina Kozarkiewicz , Business model and management accounting system of an enterprise.....	331
Paweł Kuźdowicz , Settlement of mutual benefits and object accounting in an enterprise.....	342
Mariusz Lisowski , Activity based costing in the effective management of the bank.....	353
Sebastian Lotz , Managerial dimension of target costing.....	364
Monika Łada , Organization target performance modelling.....	372
Sylvia Łęgowik-Świącik , Instrumental role of management control in public finance area	382
Iwona Majchrzak , Budgeting as a tool of environment protection costs management	393
Jarosław Mielcarek , An attempt to reconstruct target costing theoretical foundations	405
Ewelina Młodzik , Risk management in local government units on the example of the city hall in Chojnice.....	415
Daria Moskwa-Bęczkowska , Cost accounting of public universities in Poland in the light of the reform of higher education.....	426
Edward Nowak , Performance evaluation as an aspect of accounting.....	437
Marta Nowak , Work in controlling and undertaken group roles. Analysis of empirical study.....	448
Agnieszka Nózka , Management of investment projects carried out in accordance with FIDIC conditions of contract.....	458
Piotr Oleksyk , Selected aspects of measurement of public-private partnership projects efficiency.....	467
Marek Ossowski , Budgeting of participation costs in fairs.....	477
Marzena Remlein , Cash pooling as a management instrument of cash flows in capital group	486
Sabina Rokita , Selected problems of planning and costs of research and development projects controlling in enterprises.....	496
Ewa Różańska , Information potential of cost accounting in innovative projects management.....	506
Bogna Sawicka , Costs calculation of non stationary studies at public universities	516
Anna Surowiec , Target costing for supply chain management	525
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz , Management control systems in public finances sector entities and management systems in institutions of financial sector – similarities and differences.....	536
Marta Targowicz , Activity based costing as a base of the model of the promotion costing	545

Piotr Urbanek, Ewa Walińska , Financial result as a measure of public university performance	555
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Components of management control and financial control systems in the enterprise management process.....	565
Beata Zaleska , Evaluation of the use of information system about costs in hospitals run in the form of Independent Public Healthcare Centres and of liability company	574

Monika Łada

AGH w Krakowie

MODELOWANIE DOCELOWYCH OSIĄGNIĘĆ ORGANIZACJI

Streszczenie: Celem artykułu jest omówienie zasad wykorzystania danych docelowych w systemach rachunkowości zarządczej oraz przedstawienie ich znaczenia we wspieraniu informacyjnym strategicznego zarządzania organizacjami. Przedstawiono uniwersalne zasady modelowania docelowych osiągnięć organizacji, umożliwiające odnoszenie tego specyficznego pomiaru zarówno do całej działalności organizacji, jak i wybranego segmentu. Jako punkt wyjścia do rozważań przyjęto założenia rachunku kosztów docelowych – najpopularniejszej metody, umożliwiającej kalkulowanie docelowych parametrów finansowych produktu.

Słowa kluczowe: cele strategiczne, pomiar osiągnięć, modelowanie finansowe.

1. Wstęp

Rozwój współczesnej rachunkowości zarządczej charakteryzuje się systematycznym zwiększaniem zakresu przetwarzanych informacji. Szczególne znaczenie w tym kontekście należy przypisać wprowadzeniu metod strategicznej rachunkowości zarządczej. Ich zastosowanie w praktyce przyczyniło się do uzupełnienia tradycyjnie wykorzystywanych danych o sytuacji finansowej podmiotów o nowe zbiory informacji na temat: najważniejszych czynników przychodo- i kosztotwórczych, kondycji finansowej i działalności operacyjnej partnerów biznesowych, sytuacji panującej na rynkach itp. Prowadzi to do coraz powszechniejszej akceptacji założenia, że obok danych w ujęciu wartościowym systemy rachunkowości zarządczej obejmują również dane ilościowe i jakościowe [*Strategiczna...* 2008, s. 12]. Tak szeroki zakres danych bowiem niezbędny jest do tego, by za pomocą określonych metod konstruować obraz sytuacji finansowej podmiotu na tle szeroko pojętych relacji łączących go z otoczeniem.

Specyficzne wymagania związane z przygotowaniem informacji na potrzeby zarządzania strategicznego wpływają również na zmianę orientacji i sposobu wykorzystania danych. Wymagana przy tworzeniu strategii kreatywność oraz długoterminowa orientacja sprawiają, że dużo większego znaczenia nabiera inspiracja, jaką zarządzający mogą czerpać, tworząc – często bardzo „mglisty” – obraz organizacji.

Jednym z nowych zestawów danych, które mogą służyć strategicznej inspiracji, są dane docelowe. Za ich pomocą można konstruować wizję przyszłej sytuacji podmiotu – być może nigdy nieosiągalnego, ale „wymarzonego” stanu odpowiadającego temu, co jest dobre dla organizacji w dłuższej perspektywie.

Celem artykułu jest omówienie zasad wykorzystania danych docelowych w systemach rachunkowości zarządczej oraz przedstawienie ich znaczenia dla wspierania informacyjnego strategicznego zarządzania organizacjami. Jako punkt wyjścia do rozważań przyjęto założenia rachunku kosztów docelowych – znanej i stosunkowo prostej koncepcyjnie metody konstrukcji wizji „idealnych” kosztów projektowanego produktu. W kolejnych częściach przedstawiono uniwersalne zasady modelowania docelowych osiągnięć organizacji, umożliwiające odnoszenie tego specyficznego pomiaru do całości działalności organizacji lub wybranego jej segmentu.

2. Rachunek kosztów docelowych

Metodą rachunkowości zarządczej, najbardziej kojarzoną z wykorzystaniem danych „idealnych”, jest rachunek kosztów docelowych [Nita 2008, rozdz. 9]. Ta wywodząca się z japońskich metod zarządzania formuła kalkulacji wzorcowych kosztów produktów przeznaczona jest do zastosowania w fazie projektowania, tj. na etapie podejmowania strategicznych decyzji co do kształtu poszczególnych elementów przyszłej oferty produktowej. Jej upowszechnienie w praktyce jest efektem poszukiwań przez współczesne organizacje sposobów jednoczesnego pogodzenia oczekiwań klientów z dążeniem do realizacji przyjętych celów finansowych. Skonstruowany za pomocą danych docelowych obraz produktu (jego funkcjonalności oraz komponentów) ma za zadanie przedstawić, przy jakim hipotetycznym poziomie kosztów spełnione zostaną oczekiwania klientów co do wartości i ceny produktu (zdefiniowane wymagania funkcjonalne oraz docelowa cena), a jednocześnie sprzedaż tego produktu będzie generowała dla organizacji wymagane zyski (zysk docelowy). Wyznaczony poziom docelowego kosztu produktu jest abstrakcyjną wielkością, która stanowi inspirację dla projektantów do poszukiwania i analizy kolejnych rozwiązań technicznych.

Przedstawione założenia i zadania przekładają się na stosunkowo prostą procedurę rachunku kosztów docelowych. Wyznaczenie kosztu docelowego produktu i jego składowych jest realizowane w czterech etapach:

1. zdefiniowania wartości produktu dla docelowych klientów – opis wymagań funkcjonalnych wobec produktu, stawianych przez klientów i wyznaczenie docelowej ceny,
2. wyznaczenie docelowego zysku jednostkowego produktu,
3. obliczenie jednostkowego kosztu produktu jako różnicy ceny i zysku jednostkowego,
4. dekompozycja docelowego kosztu produktu na jego atrybuty i komponenty.

Wyznaczone wielkości docelowe stanowią podstawę do analizy kosztów planowanych, skalkulowanych dla aktualnej wersji projektu produktu. Wyznaczone różni-

ce w ujęciu bezwzględny (luka wykonania) lub względny (wskaźniki wartości) wskazują projektantom na komponenty produktu wymagające przeprojektowania. Zgodnie z założeniami rachunku kosztów docelowych takie porównanie jest prowadzone systematycznie w odniesieniu do kolejnych udoskonalanych wersji projektu. Osiągnięcie zbieżności kosztów planowanych i docelowych wskazuje, że cele rachunku zostały osiągnięte i proces projektowania może zostać zakończony. Opracowany w ten sposób produkt spełnia zarówno wymogi rynkowe, jak i zapewnia osiągnięcie wymaganych wyników finansowych.

W tym koncepcyjnie prostym podejściu warto zwrócić uwagę na kluczowy element rachunku – identyfikację atrybutów wartości dla klienta oraz ich kwantyfikację. Projekt produktu powinien z założenia odpowiadać oczekiwaniom klientów. Proponuje się je definiować w formie opisu cech produktu (funkcjonalności lub szerszej atrybutów), a następnie ten jakościowy pomiar przekładać na współczynniki ilościowe określające udział każdej cechy w całej wartości produktu postrzeganej przez docelowych klientów. Współczynniki te są następnie podstawą dekompozycji docelowego kosztu produktu na jego atrybuty. Dodatkowo taki sam zabieg można zastosować do rozliczenia kosztów cech produktu na koszty poszczególnych komponentów. Na tym etapie wykorzystuje się współczynniki kwantyfikujące związki między komponentami a atrybutami produktu. W obu przypadkach występujące powiązania znacznie łatwiej jest opisać słowami lub w formie graficznej niż sformułować wiarygodną funkcję matematyczną. Rachunek kosztów docelowych jest przykładem, że kwantyfikacja takich powiązań jakościowych jest możliwa i uzasadniona. Szczególnie, że obraz skonstruowany za pomocą danych docelowych prezentuje tylko wzorcową sytuację – to, co jest dobre dla organizacji. Nie odpowiada natomiast na pytanie: jak to zrobić, by ten wzorec przyszłego produktu został osiągnięty.

3. Zapotrzebowanie na informację docelową

Rachunek kosztów docelowych to niejedyna metoda rachunkowości zarządczej wykorzystująca dane tworzące obraz pożądanego stanu podmiotu. Inną ważną grupą instrumentów służących do kwantyfikacji celów organizacji są wielowymiarowe systemy pomiaru dokonań, w tym najbardziej znany, czyli zbilansowana karta osiągnięć. W przypadku karty skonstruowany zestaw czterech grup mierników służy przede wszystkim do diagnozy aktualnego stanu organizacji i wyznaczania kierunku jego planowanego rozwoju (wielkości docelowe na najbliższy okres). Uniwersalne ramy koncepcyjne karty pozwalają na jej zastosowanie również do konstrukcji obrazu sytuacji idealnej, gdy wszystkie, nawet najbardziej wymagające cele zostałyby hipotetycznie osiągnięte. Wyznaczane dosyć arbitralnie wartości docelowe mierników osiągnięć stanowią taką syntetyczną prezentację tego, co strategicznie korzystne. W zbilansowanej karcie, podobnie jak w przypadku rachunku kosztów docelowych, przy tworzeniu obrazu docelowej sytuacji dominują dwie perspektywy: oczekiwań klientów oraz wymaganych – przez właścicieli i innych dostawców

kapitału – wyników finansowych [Kaplan, Norton 2001]. Sam sposób konstrukcji obrazu jest jednak w obu metodach nieco inny. W karcie obejmuje on całość organizacji, która jest przedstawiona za pomocą kilkunastu zróżnicowanych, syntetycznych mierników wartościowych, ilościowych i jakościowych. W rachunku kosztów docelowych natomiast dotyczy jednego produktu, a jego obraz jest położony na jednolite wielkości wartościowe, tj. koszty produktu oraz poszczególnych jego komponentów i funkcjonalności.

Przedstawione przykłady wskazują, że wprowadzenie danych docelowych do metod rachunkowości zarządczej należy wiązać ze zmianą sposobu postrzegania celów organizacji. Obserwowane w ostatnich latach w praktyce zastępowanie dążenia przedsiębiorstw do maksymalizacji zysku orientacją na realizację wielu celów równocześnie postawiło przed zarządzającymi nowe wyzwania [Grant 2011, rozdz. 2]. Dotyczą one m.in. takich kwestii, jak: wyznaczenie celów organizacji i ich komunikacja, nadanie poszczególnym celom odpowiednich priorytetów, dostrzeżenie zbieżności między nimi czy kompromisowe rozstrzygnięcie konfliktów w ich realizacji. Wspomaganie informacyjne takich decyzji wymaga sięgnięcia po nowe strategiczne instrumenty rachunkowości zarządczej, a ich aplikacja związana jest z tworzeniem nowych zbiorów danych.

Aktywne i kreatywne kształtowanie przyszłości wymaga stworzenia przez zarządzających najwyższego szczebla spójnej wizji rozwoju organizacji oraz wskazania dróg prowadzących do jej osiągnięcia. Wypracowanie takiej długoterminowej wizji powoduje potrzebę, do pewnego stopnia, oderwania się od bieżącej sytuacji i spojrzenia na podmiot w szerszym kontekście zmian zachodzących w otoczeniu. Szczególną rolę na tym etapie zarządzania strategicznego odgrywa analiza oczekiwań interesariuszy. Zgodnie bowiem z obecnie obowiązującym kanonem wiedzy to właśnie wymagania tych podmiotów kształtują cele strategiczne współczesnych podmiotów gospodarczych [Simons 2010]. Wśród metod zarządzania strategicznego istnieje wiele propozycji ram konstrukcji wizji rozwoju organizacji (np. modele przewagi konkurencyjnej, koncepcja modelu biznesu). Większość jednak jest skierowana na stworzenie opisu strategii lub jej graficznej prezentacji, a nie na kwantyfikację w ujęciu wartościowym. Wprowadzenie do procesu zarządzania strategicznego docelowych danych finansowych przyczyni się do zapalenia tej luki. Praca na wielkościach docelowych pozwala zarządzającym na odcięcie się od aktualnych ograniczeń i przejście w sferę marzeń o idealnej działalności. Konkretnym efektem prowadzonych zabiegów obliczeniowych są zestawienia prezentujące kolejne wersje wizji tego, co dobre dla organizacji i jej najważniejszych interesariuszy. Informacje te wspomagają dyskusję nad tworzoną strategią, a następnie mogą być wykorzystane do jej komunikowania w organizacji i zapewnienia zbieżności podejmowanych decyzji operacyjnych. Jeszcze raz należy podkreślić, że w omawianym ujęciu dane docelowe prezentują ideał, do którego organizacja może się systematycznie zbliżać, wyznaczając swoje cele na kolejne okresy.

Przygotowanie informacji docelowych może być prowadzone w efekcie zastosowania metod heurystycznych, takich jak burza mózgów. Odpowiednie metody rachunkowości zarządczej mogą jednak w dużym stopniu przyczynić się do usystematyzowania tego procesu. Rachunkowość zarządcza dysponuje szeroką gamą modeli i metod pomiaru wartości dla właścicieli, klientów i innych interesariuszy [Łada, Kozarkiewicz 2010, s. 28-40]. Rozwój nowych metod strategicznej rachunkowości zarządczej, opartych na danych docelowych, wymaga właściwego doboru modeli pomiaru wartości dla interesariuszy i połączenia w spójny model finansowy. Wprowadzenie metod rachunkowości zarządczej opartych na tych modelach w praktyce sprzyja ukierunkowaniu myślenia strategicznego na integrację różnych aspektów działalności podmiotu z perspektywą finansową. Model finansowy, który jest podstawą stosowanej metody, odpowiednio zaadaptowany do specyfiki danego podmiotu, wyznacza ramy, w których zarządzający mogą kreować kolejne wizje rozwoju organizacji.

Specyfika roli, jaką odgrywać może modelowanie danych docelowych, wskazując, że obraz działalności podmiotu powinien być tworzony w sposób charakterystyczny dla metod strategicznej rachunkowości zarządczej. W znacznie większym stopniu wymagają one ukierunkowania od góry do dołu, tj. od zdefiniowania celów całej organizacji do najważniejszych kierunków zmian w segmentach niezbędnych do ich osiągnięcia.

Podkreślić przy tym należy, że w przypadku tworzenia obrazu sytuacji docelowej ważniejsza niż prawidłowe ustalenie danych jest praca koncepcyjna prowadzona przez zarządzających w kolejnych fazach poszukiwań funkcji celu, ustalania syntetycznych wielkości docelowych oraz doboru funkcji umożliwiających dekompozycję danych wynikowych. Celem zastosowania proponowanego podejścia jest zatem inspiracja czerpana z konstrukcji samego modelu niż bezpośrednie obliczenia danych docelowych.

4. Procedura rachunku wielkości docelowych

Rachunek wielkości docelowych jest skierowany na konstrukcję modelu finansowego organizacji i dekompozycję – zgodnie z przyjętymi w modelu powiązaniem – syntetycznych celów na cząstkowe wielkości dotyczące segmentów działalności. Z tego powodu procedura rachunku musi być przede wszystkim skierowana na proces modelowania osiągnięć, a nie szczegółowy sposób kalkulacji poszczególnych wielkości. Modelowanie docelowej sytuacji organizacji proponuje się realizować według następujących etapów:

1. Przełożenie oczekiwań najważniejszych interesariuszy na cele organizacji.
2. Kwantyfikacja celów organizacji.
3. Dobór ogólnego modelu finansowego.
4. Dekompozycja celów według modelu.
5. Wprowadzanie powiązań między wielkościami docelowymi.
6. Poszukiwanie rozwiązań efektywnych, tj. łączących różne cele organizacji.

Etap pierwszy obejmuje analizę interesariuszy oraz przełożenie jej wyników na zdefiniowanie celów całej organizacji. W tej fazie zarządzający powinni przemyśleć znaczenie poszczególnych interesariuszy zewnętrznych i wewnętrznych dla przyszłości jednostki, potencjalne zmiany, jakie będą następowały w oczekiwaniach poszczególnych podmiotów, oraz priorytety w dążeniu do ich spełnienia. Analiza taka powinna być prowadzona z pominięciem ograniczeń, jakie obecnie występują. Efektem tego etapu jest przedstawiona w sposób opisowy lista najważniejszych celów, jakie organizacja chciałaby osiągnąć w dążeniu do ideału.

Drugi etap polega na przełożeniu opisanych celów na określone wielkości docelowe. Kwantyfikacja celów wymaga doboru odpowiednich kategorii ekonomicznych, które posłużą jako mierniki wielkości wynikowych. Dobór mierników powinien być ściśle powiązany z przyjętym modelem pomiaru wartości dla interesariuszy. W przypadku gdy opis tej wartości za pomocą jednego miernika jest niemożliwy, należy wprowadzić więcej mierników składających się na spójny obraz wyznaczonego celu. Za pomocą wskazanych mierników następuje określenie wartości, które z perspektywy oczekiwań interesariuszy można uznać za zadowalające. W rezultacie otrzymuje się grupę wielkości docelowych określających stan idealny.

Kolejny etap tworzenia obrazu docelowego organizacji jest skierowany na wybór odpowiedniego modelu finansowego, według którego będzie następowała dekompozycja wielkości docelowych. Z uwagi na syntetyczny charakter prowadzonych analiz model ten powinien być dosyć prosty, często wręcz trywializujący prowadzoną działalność. Może to być model całej organizacji lub ograniczony do wybranego segmentu lub segmentów. Model ten może być oparty na określonym podejściu – memoriałowym lub kasowym. Poprzez decyzje o wyborze modelu dochodzi do zdefiniowania obszaru, dla którego modeluje się sytuację podmiotu i wyznaczone zostają ramy pomiaru finansowego.

W czwartym etapie następuje powiązanie wielkości docelowych wyznaczonych w drugim punkcie z ogólnym modelem finansowym określonym w etapie trzecim. Wynikowe wielkości docelowe są dekomponowane na wielkości cząstkowe zgodnie z uniwersalnymi powiązaniem finansowymi opisanymi w modelu. Jest to pierwsza część procesu dekompozycji danych docelowych, prowadzonej na podstawie ogólnego modelu. W jej efekcie ustalone zostają syntetyczne wielkości finansowe, które będą podlegać dalszej dezagregacji. Następuje to w kolejnym etapie procedury.

Etap piąty to najtrudniejsza, ale też najbardziej kreatywna część rachunku wielkości docelowych. Polega na wprowadzeniu do modelu kolejnych relacji umożliwiających powiązanie poszczególnych wielkości syntetycznych w spójny model strategiczny. Docelowo relacje powinny przyjąć postać funkcji matematycznych. W niektórych przypadkach jednak taka jednoznaczna kwantyfikacja bardzo złożonych zależności nie zawsze jest możliwa. Wówczas w modelu można wprowadzić relacje graficzne prezentujące zidentyfikowane powiązania, ale nie pokazujące ich szczegółowych (w domyśle bardzo skomplikowanych) charakterystyk. Stworzona w ten sposób sieć zależności służy do dalszego rozpisania docelowych wielkości

wynikowych na wielkości cząstkowe. Jej zakres oraz złożoność zależy wyłącznie od zarządzających oraz ich oceny przydatności modelu na potrzeby wskazania kierunków zmian strategicznych. Jednym z interesujących pomysłów na prezentację strategii organizacji jest koncepcja modelu biznesu, która z powodzeniem może być wykorzystana w tej fazie rachunku.

Celem skonstruowanego modelu jest zdefiniowanie kryteriów oceny efektywności różnych rozważanych wariantów rozwoju strategicznego. Zgodnie z tym przeznaczeniem dane docelowe w ostatnim etapie mogą być konfrontowane z danymi rzeczywistymi, przyczyniając się niekiedy do identyfikacji istniejącej luki wymagającej interwencji w postaci zmiany strategii. Z kolei naniesienie na model danych planowanych, dotyczących analizowanych wariantów strategicznych, wizualizuje stopień zmniejszenia luki wykonania w przypadku pełnego sukcesu we wdrożeniu strategii. Przygotowane rachunki pozwalają na poszukiwanie rozwiązań racjonalnych dla organizacji w dłuższym okresie, tj. takich, które bez pogarszania stopnia realizacji jednych celów mogą przyczynić się do poprawy innych. W analizie tej istotną rolę odgrywa również konfrontacja rozbieżnych celów i wskazanie na kompromisy, jakie zarządzający muszą rozstrzygnąć w dążeniu do ich realizacji. Wnioski z tej części procedury mogą być podstawą do wypracowania kolejnych pomysłów strategicznych i modyfikacji modelu lub przejścia do realizacji zatwierdzonej wizji rozwoju.

5. Potencjalne zastosowania rachunku wielkości docelowych

Rachunek wielkości docelowych jest propozycją, która może stanowić uzupełnienie lub nawet alternatywę dla wielowymiarowych systemów pomiaru osiągnięć. Zamiast zestawu syntetycznych wskaźników w efekcie wykorzystania rachunku tworzony jest syntetyczny obraz docelowej sytuacji finansowej podmiotu. Oprócz celów finansowych w przedstawionej sytuacji uwzględniona zostaje realizacja całej gamy celów strategicznych związanych z wymaganiami najważniejszych interesariuszy. Konstrukcja takiej skonkretyzowanej wizji rozwoju organizacji przy wykorzystaniu modelu finansowego może być przydatna w wielu fazach zarządzania strategicznego: formułowania i weryfikacji wizji strategicznej, przełożenia oczekiwań interesariuszy na strategię organizacji, weryfikacji różnych koncepcji zmian strategicznych w powiązaniu z przyjętą wizją i wynikami analizy otoczenia, komunikowania strategii organizacji, oraz jako narzędzie implementacji strategii i punkt wyjścia do definiowania kryteriów oceny efektywności decyzji operacyjnych.

W porównaniu z systemami mierników osiągnięć rachunek wielkości docelowych ma wiele zalet: jest bardziej konkretny i zrozumiały dla zarządzających, wymaga starannego przemyślenia sposobów powiązania różnych celów, umożliwia identyfikację potencjalnych barier i konfliktów strategicznych, stworzony obraz można porównać z aktualnymi lub planowanymi wynikami finansowymi, jest łatwiejszy do przełożenia na działalność bieżącą organizacji i powiązania z metoda-

mi operacyjnej rachunkowości zarządczej. Tym samym do kreatywnych procesów związanych z opracowaniem i implementacją strategii wnosi potencjał dodatkowej mieszanki inspiracji i racjonalności w poszukiwaniu przez zarządzających tego, co dobre dla organizacji w dłuższym horyzoncie czasu.

Literatura

- Grant R.M., *Współczesna analiza strategii*, Oficyna Wolters Kluwer, Warszawa 2011.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działania*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001.
- Łada M., *Pomiar ekonomiczny zorientowany na relacje z klientami we współczesnej rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2011.
- Łada M., Kozarkiewicz A., *Zarządzanie wartością projektów. Metody rachunkowości zarządczej i controllingu*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010.
- Nita B., *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Oficyna Wolters Kluwer, Kraków 2008.
- Simons R.L., *Seven Strategy Questions: A Simple Approach for Better Execution*, HBS Press, Boston 2010.
- Strategiczna rachunkowość zarządcza*, red. E. Nowak, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2008.

ORGANIZATION TARGET PERFORMANCE MODELLING

Summary: The aim of the paper is to present the rules of target data application in management accounting systems as well as to demonstrate the role of such information in the process of strategic management. The focus is on the general rules of target financial performance modelling enabling the application of measurement to the whole organization as well as to specific segments. The discussion starts with the procedure of target costing – the most popular method enabling the calculation of product target financial performance.

Keywords: strategic goals, performance measurement, financial modelling.