

Bartłomiej Nita

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

WIELOASPEKTOWA INTEGRACJA METOD RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ W NURCIE *PERFORMANCE MANAGEMENT*

1. Wstęp

Współczesne przedsiębiorstwa działają w globalnym i coraz bardziej turbulentnym otoczeniu, a proces zarządzania staje się coraz trudniejszy i bardziej złożony. W związku z tym kadry menedżerskie poszukują nowych koncepcji i metod zarządzania, które mogą ułatwić osiąganie wytyczonych celów oraz realizację przyjętych strategii. Natomiast potrzeba sprawnego i efektywnego zarządzania przedsiębiorstwem implikuje wzrost wymagań stawianych wobec systemów rachunkowości zarządczej, które stają się coraz bardziej zaawansowane. Jednym z przejawów rosnącego zaawansowania i złożoności systemów rachunkowości zarządczej jest integracja¹ jej metod w warunkach zarządzania dokonaniem przedsiębiorstwa.

Zarządzanie dokonaniem przedsiębiorstwa można postrzegać najbardziej ogólnie z perspektywy podstawowych funkcji zarządzania w ogóle. W takim ujęciu zarządzanie dokonaniem jest rozumiane jako podejście do zarządzania, ukierunkowane na planowanie dokonań, sprawowanie czynności organizacyjnych nastawionych na osiąganie celów związanych z dokonaniem przedsiębiorstwa, motywowanie, polegające na zapewnieniu podstawy do oceny dokonań pracowniczych oraz ich wynagradzania, a także sterowania zorientowanego na pożądaną obraz dokonań przedsiębiorstwa w przyszłości. Realizacja tych funkcji wymaga wykonywania wielu czynności szczegółowych związanych z wieloaspektowym pomiarem, analizą, interpretacją oraz prezentacją dokonań. Natomiast ogół działań i funkcji sprawo-

¹ Za słownikiem języka polskiego należy podać, że termin „integracja” to słowo pochodzenia łacińskiego, które oznacza „proces tworzenia się całości z drobnych części, scalenie” [Skorupka, Aunderska, Lempicka 1989, s. 237]. O potrzebie integracji metod rachunkowości zarządczej pisze również A. Szychta [2007].

wanych w ramach zarządzania dokonania jest podporządkowany z jednej strony monitorowaniu i stymulowaniu realizacji strategii organizacyjnej, z drugiej zaś ciąglemu aktualizowaniu strategii z punktu widzenia celów przedsiębiorstwa oraz różnych grup interesariuszy².

Celem niniejszego opracowania jest zaprezentowanie możliwości integracji wybranych metod rachunkowości zarządczej w warunkach *performance management* ukierunkowanych na wspomaganie budżetowania, pomiaru i raportowania dokonań oraz zarządzania działaniami.

2. Integracja metod rachunkowości zarządczej w zarządzaniu dokonania

Przedmiotem dociekań w niniejszym opracowaniu są relacje między metodami rachunkowości zarządczej i koncepcją *performance management*. Projektowanie systemu rachunkowości zarządczej musi zatem uwzględniać znacznie szerszy kontekst i wskazać na jego miejsce w procesie zarządzania dokonania. Propozycję rozwiązania postawionego problemu w ujęciu modelowym zaprezentowano w formie schematu na rys. 1. Na rysunku tym ukazano system rachunkowości zarządczej jako niezbędne ogniwo i podstawę procesu zarządzania dokonania przedsiębiorstwa. W tym ujęciu system rachunkowości zarządczej obejmuje trzy zasadnicze komponenty powiązane siecią wzajemnych powiązań.

1. Sporządzanie planów oraz analiz długo- i krótkoterminowych, w tym budżetów oraz różnego rodzaju symulacji i scenariuszy ukierunkowanych na rozpoznanie przyszłych skutków podejmowanych decyzji. Wymienione czynności stanowią pochodną strategii przedsiębiorstwa i powinny być z nią spójne.

2. Mierniki dokonań oraz raporty i sprawozdania wewnętrzne na temat dokonań. Moduł ten stanowi niezbędne ogniwo systemu rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na dokonania oraz implementację strategii.

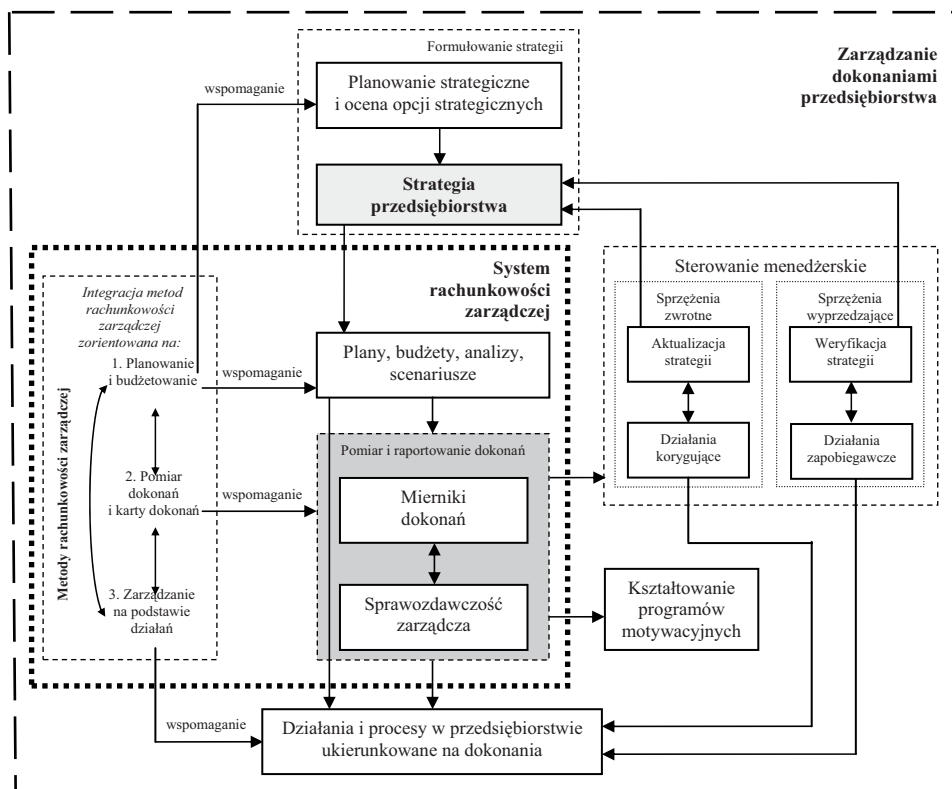
3. Metody rachunkowości zarządczej, które nie mogą być traktowane jako niezależne koncepcje. Indywidualne podejście do projektowania systemu rachunkowości zarządczej wymaga, aby traktować je jako zbiór dostępnych możliwości, które można wielowymiarowo i wieloaspektowo integrować po to, aby wspomagać:

- planowanie i budżetowanie w przedsiębiorstwie,
- pomiar i raportowanie dokonań,
- zarządzanie działaniami wykonywanymi w przedsiębiorstwie, a ukierunkowanymi na jego dokonania.

Szczególnie ostatni komponent stanowi poważne wyzwanie dla specjalistów rachunkowości zarządczej, sprowadza się bowiem niekiedy do projektowania zupełnie nowych metod na bazie istniejących koncepcji.

² Koncepcję zarządzania dokonania przedsiębiorstwa na tle ewolucji zakresu i metod rachunkowości zarządczej przedstawiono w pracy [Nita 2008a, s. 71-95].

System rachunkowości zarządczej, który obejmuje produkty planowania i budżetowania, mierniki dokonań i sprawozdawczość zarządczą, a także spektrum odpowiednich metod kształtowanych na podstawie znanych rozwiązań, stanowi podstawę zarządzania dokonaniem ukierunkowanego na implementację strategii³.



Rys. 1. System rachunkowości zarządczej w zarządzaniu dokonaniem przedsiębiorstwa – ujęcie modelowe

Źródło: opracowanie własne.

Wcześniej wyjaśniono, że zarządzanie dokonaniem przedsiębiorstwa można postrzegać z perspektywy podstawowych funkcji zarządzania w ogóle. W związku z tym na rys. 1 akcentuje się znaczenie planowania strategicznego, które jest zwią-

³ Podobne stanowisko prezentuje A.A. Jaruga, która pisze, że informacje z rachunkowości zarządczej powinny być dopasowane do zewnętrznych warunków sytuacyjnych przedsiębiorstwa oraz do wewnętrznych procesów i szczebli zarządzania w celu efektywnego i sprawnego sterowania [Jaruga 2001, s. 25]. Współcześnie sterowanie menedżerskie (*management control*) jest postrzegane jako znacznie bardziej złożona kategoria ekonomiczna, określana mianem zarządzania dokonaniem przedsiębiorstwa.

zane z oceną różnych opcji strategicznych i prowadzi do sformułowania strategii przedsiębiorstwa. System rachunkowości przez zastosowanie odpowiednich metod może wspomagać również ten proces. Na przykład dzięki wykorzystaniu technik szacowania oczekiwanych przepływów pieniężnych można ocenić wpływ danej opcji strategicznej na wartość przedsiębiorstwa. Ponadto w modelu zwrócono uwagę na to, że pomiar dokonań stanowi podstawę do kształtowania programów motywacyjnych ukierunkowanych na dokonania przedsiębiorstwa. Wreszcie proponowane ujęcie modelowe wskazuje na znaczenie szeroko rozumianego sterowania w ramach koncepcji *performance management*. Sterowanie ma na celu wymuszenie pożądanego przez interesariuszy obrazu dokonań i implementację strategii przez działanie sprzężeń zarówno zwrotnych, jak i wyprzedzających. Sprzężenia zwrotne obejmują porównywanie faktycznego stanu dokonań z zamierzeniami, ustalenie odchyłeń, poszukiwanie przyczyn ich powstawania, a w konsekwencji wykonywanie właściwych działań korygujących i aktualizację strategii. Dużą rolę odgrywają również sprzężenia wyprzedzające, które mają na celu przewidywanie niekorzystnych odchyłeń, które mogą nastąpić w przyszłości. Taka antycypacja jest możliwa, jeśli prowadzone są odpowiednie symulacje i analizy scenariuszowe, a w konsekwencji sporządzane raporty problemowe. Umożliwia to wykonywanie działań zapobiegających powstawaniu odchyłeń, względnie weryfikację przyjętej i realizowanej strategii.

3. Istota i możliwości integracji metod rachunkowości zarządczej

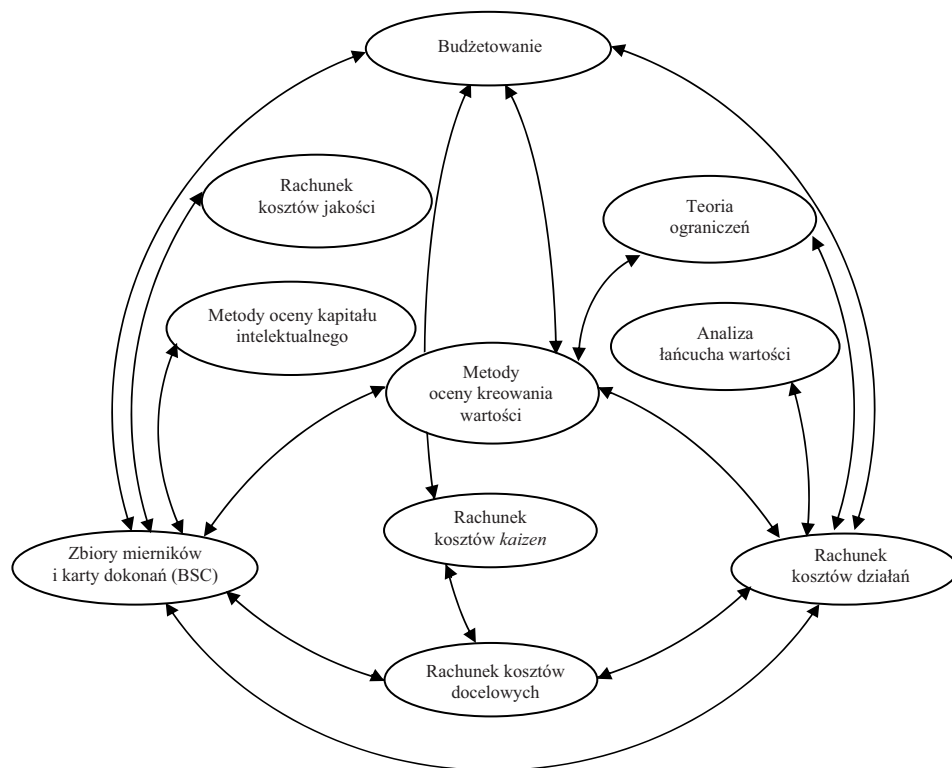
Z punktu widzenia zarządzania ukierunkowanego na dokonania przedsiębiorstwa istnieją trzy podstawowe powody integrowania metod rachunkowości zarządczej:

- 1) kojarzenie różnych metod może prowadzić do uzyskania efektu synergii,
- 2) stosowanie niekiedy konkurencyjnych teorii i koncepcji pozwala na pełne wykorzystanie ich potencjału przez nowatorskie podejście do zarządzania dokonaniami,
- 3) łączenie różnych metod umożliwia projektowanie nowych metod rachunkowości zarządczej dostosowanych do indywidualnych potrzeb.

Integracja różnych metod rachunkowości zarządczej może prowadzić do powstania efektu synergii i uzyskania znacznie większych korzyści niż przy oddzielnym stosowaniu tych metod. Na przykład koncepcje związane z oceną kreowania wartości, takie jak ekonomiczna wartość dodana, dobrze się łączą z wielowymiarowymi metodami pomiaru dokonań, jak *balanced scorecard*. Można nawet stwierdzić, że niezależne stosowanie tych metod czasami nie jest zasadne i może ograniczać ich potencjał. Integracja różnych rozwiązań z dziedziny rachunkowości zarządczej pozwala na eksponowanie ich najlepszych cech i dzięki temu usprawnia zarządzanie dokonaniami przedsiębiorstwa.

Kolejny powód integracji ukierunkowanej na zarządzanie dokonaniami przedsiębiorstwa wynika ze stwierdzenia, że konkurencyjne teorie i koncepcje mogą czasami sugerować rozwiązania sprzeczne z punktu widzenia podejmowanych decyzji.

Niektórzy badacze uważają, że pewne metody rachunkowości zarządczej nawzajem się wykluczają i nie można ich łącznie stosować. Pogląd taki dotyczy np. rachunku kosztów działań i teorii ograniczeń. Dzięki integracji niekiedy okazuje się, że łącznie takich pozornie sprzecznych koncepcji ułatwia nowe i całościowe podejście do zarządzania dokonania i może zaopatrzyć menedżerów w informacje, które będą stanowić podstawę podejmowania lepszych decyzji.



Rys. 2. Możliwości wieloaspektowej integracji metod rachunkowości zarządczej

Źródło: opracowanie własne.

Trzeci powód ma związek z tym, że we współczesnych przedsiębiorstwach bezpośrednio wdrażanie opisywanych w piśmiennictwie naukowym metod jest bardzo trudne, a czasem wręcz niemożliwe. Mając na względzie uwarunkowania sytuacyjne charakterystyczne dla różnych przedsiębiorstw, należy podjąć trud projektowania systemów rachunkowości zarządczej dostosowanych do potrzeb ich menedżerów. Każde przedsiębiorstwo jest inne, ma swoją specyfikę, skalę działalności i określone problemy, które sprawiają, że coraz rzadziej w dziedzinie rachunkowości zarządczej mówi się o rozwiązaniach uniwersalnych. W związku z tym występuje potrzeba łą-

czenia różnych systemów rachunku kosztów i innych metod w celu zapewnienia jak najlepszego dopasowania systemu rachunkowości zarządczej do wymagań i potrzeb kierownictwa. Jak podają N. Capon i in. [1996, s. 11], wiele badań empirycznych potwierdza zasadność integracji różnych podejść i metod z punktu widzenia pomiaru i zarządzania dokonaniami przedsiębiorstw. Autorzy cytują m.in. badania przeprowadzone przez D. Hambricka, które wskazują na to, że integrowanie różnych koncepcji wpływa korzystnie na dokonania przedsiębiorstwa, szczególnie z punktu widzenia realizacji strategii.

W dalszej części opracowania zaprezentowano możliwości integrowania różnych metod rachunkowości zarządczej, mając jednocześnie na względzie ich orientację na wspomaganie zarządzania w nurcie *performance management*. Na wstępie prowadzonych rozważań należy jednak zastrzec, że nie jest możliwe wyczerpanie wszelkich sposobów integracji różnych metod, dlatego ograniczono się do najważniejszych i najbardziej zaawansowanych – zdaniem autora – koncepcji współczesnej rachunkowości zarządczej. Ramową propozycję wieloaspektowej integracji metod rachunkowości zarządczej zaprezentowano na rys. 2. W kolejnych punktach wyjaśniono trzy zasadnicze aspekty integracji.

4. Integracja zorientowana na planowanie

Integracja zorientowana na planowanie wspomaga sporządzanie planów oraz analiz długo- i krótkoterminowych, a także różnego rodzaju symulacji i scenariuszy ukierunkowanych na rozpoznanie przyszłych skutków decyzji podejmowanych w zarządzaniu dokonaniami. Wymienione czynności stanowią pochodną strategii przedsiębiorstwa i powinny być z nią spójne. Ten aspekt oznacza integrację budżetowania z innymi metodami rachunkowości zarządczej, szczególnie z:

- rachunkiem kosztów ciągłego doskonalenia *kaizen*,
- rachunkiem kosztów działań ABC,
- metodami oceny kreowania wartości na podstawie ekonomicznej wartości dodanej EVA i przepływów pieniężnych,
- zrównoważoną kartą wyników.

Omawiany aspekt integracji dotyczy budżetowania, które współcześnie jako metoda⁴ rachunkowości zarządczej wspomagająca zarządzanie przedsiębiorstwem jest coraz silniej krytykowane. Główne głosy krytyki pod adresem budżetowania pocho-

⁴ Budżetowanie jako metodę zarządzania przedsiębiorstwem definiuje m.in. J. Komorowski [1997, s. 18], a pogląd ten podziela K. Czubałowska [2004, s. 78]. E. Nowak jednoznacznie wskazuje, że budżetowanie to metoda ukierunkowana na poprawę efektywności wykorzystania zasobów w przedsiębiorstwie [Nowak 2007, s. 31]. Mając na względzie, że metoda to „sposób postępowania, stosowany świadomie, konsekwentnie i systematycznie; zespół czynności i środków użytych dla osiągnięcia celu...” [Kopaliński 1989, s. 330], można uznać, że również S. Sojak uważa budżetowanie za metodę, pisząc, że budżetowanie to „zespół czynności podejmowanych w przedsiębiorstwie, w wyniku których będzie sporządzony budżet” [Sojak 2003, s. 543].

dzą ze strony konsorcjum badawczego CAM-I⁵ i uczestników projektu badawczego „Beyond budgeting round table”. P. Bunce i R. Fraser [1997, s. 26] argumentują, że tradycyjne podejście do budżetowania ma wiele wad, do których zaliczają przede wszystkim to, że budżetowanie:

- utrudnia przełożenia strategii na niższe szczeble zarządzania,
- nie jest oparte na racjonalnym modelu przyczynowo-skutkowym zużycia zasobów,
- ogranicza ciągle doskonalenie,
- utrudnia osiągnięcie zgodności celów pracowników z celami organizacji,
- jest za bardzo biurokratyczne, pochłania bowiem dużo czasu, dodając niewiele wartości.

Istota integracji rachunku kosztów ciągłego doskonalenia z procedurą rocznego budżetowania ujawnia się na poziomie całego przedsiębiorstwa. Rachunek kosztów ciągłego doskonalenia jest bowiem ukierunkowany na ustawiczną redukcję kosztów i dążenie do poprawy efektywności. Główny nacisk jest położony nie na same standardy, ale na poszukiwanie możliwości udoskonalień wykonywanych w przedsiębiorstwie procesów. *Kaizen costing* zakłada zatem ciągłą weryfikację kosztu docelowego o rzeczywiście osiągniętą kwotę redukcji kosztów z okresu przeszłego i ponowne wyznaczenie kosztu docelowego, co stanowi punkt wyjścia do poszukiwania usprawnień w kolejnych okresach⁶.

Integracja budżetowania z rachunkiem kosztów działań jest znana jako budżetowanie oparte na działaniach (ABB – *Activity-Based Budgeting*). R.S. Kaplan i R. Cooper [2002, s. 365] wyjaśniają podejście ABB, konfrontując je z tradycyjnym budżetowaniem. Argumentują, że w ujęciu tradycyjnym tworzenie budżetu polega na prowadzeniu negocjacji między kierownikami ośrodków odpowiedzialności i zarządem. Kierownicy ośrodków nieustannie dążą do zwiększania ilości zasobów, natomiast zarząd usiłuje ograniczyć wzrost zużycia zasobów i ponoszone z związku z tym koszty. W rezultacie budżet sporządzany na nadchodzący rok stanowi pochodną budżetu z poprzedniego roku, przy uwzględnieniu korekt wynikających z negocjacji (budżetowanie przyrostowe). Budżetowanie oparte na działaniach pozwala natomiast w większym stopniu na kształtowanie budżetów na bazie faktów, w znacznie mniejszym stopniu na sile przetargowej, wpływach i umiejętnościach negocjacyjnych.

W warunkach zarządzania dokonaniem ukierunkowanego na kreowanie wartości przedsiębiorstwa istotną rolę odgrywa ocena różnych opcji strategicznych w trybie *ex ante*. Oznacza to możliwość integracji budżetowania z metodami oceny

⁵ CAM-I (*Consortium for Advanced Manufacturing-International*) stanowi konsorcjum badawcze skupiające fachowców w zakresie rachunkowości zarządczej, uwarunkowanej działaniami. Zostało założone w 1972 r. przez kilkadziesiąt spółek typu *high tech* i firm konsultingowych z USA, Europy i Japonii.

⁶ Budżetowanie w warunkach rachunku kosztów ciągłego doskonalenia można przedstawić w postaci sześćoetapowej procedury, która została opisana w pracy [Nita 2008b, s. 329-333].

kreowania wartości na podstawie przepływów pieniężnych lub ekonomicznej wartości dodanej. Z punktu widzenia interesów właścicieli zasadniczym problemem jest wybór takiej strategii, która umożliwi przedsiębiorstwu osiągnięcie trwałej przewagi konkurencyjnej i w rezultacie kreowanie jego wartości. W tym celu należy zbadać obecną pozycję konkurencyjną w powiązaniu z analizą atrakcyjności sektora oraz zastosować odpowiednie narzędzia analizy strategicznej w celu określenia wariantów wyboru strategicznego.

Według R.S. Kaplana i D.P. Nortona [2001, s. 290] w ramach organizacji zorientowanej na strategię to właśnie integracja zrównoważonej karty wyników z budżetowaniem pozwoli uniknąć typowych wad budżetowania, które pojawiają się w oderwaniu od myślenia strategicznego. Owa integracja powinna obejmować przede wszystkim przełożenie strategii na zrównoważoną kartę wyników przy jednoczesnym zdefiniowaniu celów strategicznych i mierników ich osiągnięcia. Następnie należy wyznaczyć cele szczegółowe oraz zidentyfikować strategiczne przedsięwzięcia, a także zasoby niezbędne do osiągnięcia celów szczegółowych. Wreszcie należy określić środki finansowe oraz wyznaczyć osoby konieczne do realizacji zadań strategicznych.

5. Integracja zorientowana na pomiar i raportowanie dokonań

Integracja zorientowana na pomiar i raportowanie dokonań wspomaga pomiar, analizę, ocenę, interpretację i prezentację dokonań. Jak wcześniej wskazywano, pomiar i raportowanie dokonań stanowią integralną część systemu rachunkowości zarządczej, wspomagającego zarządzanie w nurcie *performance management*. W tym zakresie integracyjną rolę odgrywają wielowymiarowe karty i zbiory mierników dokonań, które mogą być łączone z innymi metodami rachunkowości zarządczej. Współcześnie najbardziej zaawansowaną koncepcją wydaje się zrównoważona karta wyników – *balanced scorecard*. Nie jest ona oczywiście metodą pozbawioną wad, jednakże stwarza warunki do opracowania na jej bazie całościowego podejścia do zarządzania dokonaniami i zaprojektowania systemu rachunkowości zarządczej. Z tych powodów właśnie tę koncepcję można przyjąć za podstawę dalszych rozważań.

Mając na względzie wymienione przesłanki w ramach drugiego aspektu integracji, należy rozważać możliwości powiązania *balanced scorecard* z:

- rachunkiem kosztów działań,
- ekonomiczną wartością dodaną,
- metodami oceny kapitału intelektualnego,
- rachunkiem kosztów docelowych,
- rachunkiem kosztów jakości.

Integracja zrównoważonej karty wyników z rachunkiem kosztów działań ułatwia zarządzanie dokonaniami przedsiębiorstwa przez wspomaganie planowania i pomiaru dokonań oraz sterowania procesami ukierunkowanego na poprawę przy-

szłych dokonań. Wykorzystanie metody rachunku kosztów działań do oceny rentowności klientów umożliwi sprawdzenie, czy zdobywanie udziałów w rynku, udziału przedsiębiorstwa w portfelu klientów, wysiłki ukierunkowane na utrzymanie i zdobywanie klientów oraz podnoszenie ich satysfakcji przekładają się na oczekiwany poziom dokonań finansowych, które są monitorowane w ramach zrównoważonej karty wyników. Ekonomiczna wartość dodana (EVA) stanowi koncepcję pomiaru dokonań, która może być stosowana niezależnie od zrównoważonej karty wyników. Jednak wielu autorów, w tym twórcy *balanced scorecard*, postulują rozpatrywanie karty wyników łącznie z metodami oceny kreowania wartości. Mierniki kreowania wartości można wykorzystać jako podstawowe miary perspektywy finansowej w zastępstwie mierników, takich jak stopa zwrotu z zainwestowanego kapitału. Mając na względzie kapitał intelektualny, można pokazać, że kapitał ludzki, który obejmuje wiedzę pracowników, ich innowacyjność oraz zdolność do sprawnego wykonywania zadań, warto monitorować w ramach wszystkich perspektyw *balanced scorecard*. Podstawowym celem stosowania *target costing* w zarządzaniu dokonaniem przedsiębiorstwa jest wspomaganie osiągnięcia dodatniego wyniku finansowego w długim okresie. Relacje zachodzące między *target costing* i *balanced scorecard* można uszczegółowić odrębnie dla każdej perspektywy zrównoważonej karty wyników. Ze względu na znaczenie jakości w zarządzaniu strategicznym związku między *total quality management* i *balanced scorecard* oraz możliwości integracji obu koncepcji stanowią przedmiot zainteresowania wielu badaczy. Najczęściej przyjmuje się, że integracja obu podejść jest możliwa na dwa sposoby. Po pierwsze zrównoważona karta wyników to jeden z wielu instrumentów zarządzania przez jakość, a po drugie zarządzanie jakością umożliwia poprawę dokonań przedsiębiorstwa w wybranych perspektywach zrównoważonej karty wyników.

6. Integracja zorientowana na zarządzanie działaniami

Trzeci wymiar integracji jest ukierunkowany na rachunkowość zarządczą uwarunkowaną działaniami (*Activity-Based Management – ABM*)⁷. Według słownika CAM-I, ABM to dyscyplina skoncentrowana na zarządzaniu procesami i działaniami jako metodzie podnoszenia wartości otrzymywanej przez klienta oraz zwiększania zysków powstających dzięki tworzeniu tej wartości. Dyscyplina ta obejmuje analizę czynników kosztotwórczych, analizę działań, jak również pomiar dokonań. *Activity-Based Management* opiera się na rachunku kosztów działań (ABC) jako głównym źródle informacji [Miller, Pniewski, Polakowski 2000, s. 210].

⁷ Rozwój rachunku kosztów działań doprowadził do powstania koncepcji rachunkowości zarządczej uwarunkowanej działaniami, przy czym etapem pośrednim w tym procesie było powstanie tzw. zarządzania uwarunkowanego rachunkiem kosztów działań lub zarządzania na podstawie rachunku kosztów działań (*Activity-Based Cost Management – ABCM*). ABCM można rozumieć jako podejście do zarządzania wykorzystujące informacje pochodzące z rachunku kosztów działań do podejmowania decyzji ukierunkowanych na doskonalenie działalności operacyjnej w przedsiębiorstwie.

Integracja zorientowana na rachunkowość zarządczą uwarunkowaną działaniami wspomaga sterowanie procesami i działaniami ukierunkowane na dokonania przedsiębiorstwa. Ten aspekt integracji oznacza zatem skojarzenie rachunku kosztów działań z:

- ekonomiczną wartością dodaną,
- rachunkiem kosztów cyklu życia,
- rachunkiem kosztów docelowych,
- analizą łańcucha wartości,
- teorią ograniczeń.

Integracja rachunku kosztów działań z ekonomiczną wartością dodaną wynika przede wszystkim z potrzeby badania rentowności w przekroju poszczególnych obiektów kosztowych przy uwzględnieniu rozliczania całkowitego kosztu kapitału. Integracja ABC z rachunkiem kosztów cyklu życia odnosi się do szacowania kosztów w cyklu życia produktu przy uwzględnieniu technik kalkulacji kosztów charakterystycznych dla metody ABC. Rachunek kosztów docelowych jest ukierunkowany na wyznaczenie kosztu docelowego i takie zaprojektowanie produktu, które umożliwi redukcję kosztu bieżącego do poziomu kosztu docelowego. Tak sformułowany cel w powiązaniu z inicjatywami podejmowanymi w nurcie ABC/ABM wyzwala możliwości poprawy pozycji przedsiębiorstwa pod względem kosztów zarówno dla istniejących, jak i nowych produktów. Zasadniczy związek rachunku kosztów działań z analizą łańcucha wartości wynika z potrzeby alokacji kosztów, przychodów i aktywów do poszczególnych działań, dzięki czemu można określić, czy przyczyniają się one do kreowania wartości. W tym kontekście metoda ABC odgrywa rolę służebną względem analizy łańcucha wartości i stanowi odpowiedź na niedoskonałości tradycyjnych modeli rachunku kosztów. Mimo że rachunek kosztów działań oraz teoria ograniczeń wydają się koncepcjami sprzecznymi lub nawet wykluczającymi się, to jest możliwe ich powiązanie⁸.

7. Podsumowanie

Podsumowując rozważania prowadzone w opracowaniu, można stwierdzić, że projektowanie nowych metod rachunkowości zarządczej stanowi najważniejsze

⁸ R.S. Kaplan i R. Cooper [2002, s. 173-174] wyrażają przekonanie, że koncepcje ABC i TOC nie są sprzeczne, a wręcz przeciwnie – wzajemnie się uzupełniają. Ich zdaniem ABC stanowi dynamiczną teorię ograniczeń, która umożliwia menedżerom podejmowanie lepszych decyzji z punktu widzenia ich wpływu na przyszłe ograniczenia. Podstawowy cel ABC, czyli rozróżnienie między bieżącymi rozmiarami posiadanych zasobów a zasobami wykorzystanymi, a także wskazanie zasobów wykorzystywanych na poziomie posiadanych zdolności produkcyjnych oraz zasobów, które odznaczają się niewykorzystaniem zdolności produkcyjnych – jest w pełni kompatybilne z zasadami teorii ograniczeń. Zarówno TOC, jak i ABC mają ten sam cel, czyli maksymalizację zysków. TOC jest ukierunkowana na zwiększanie rentowności w ramach posiadanych zasobów i istniejących ograniczeń, oferowanych produktów oraz istniejących relacji z klientami. ABC służy badaniu racjonalności wykorzystania istniejących zasobów, projektu produktu, cen, struktury asortymentowej i relacji z klientami, a także pozwala na usprawnienie tej racjonalności w przyszłości.

wyzwanie dla specjalistów tej dyscypliny. Nie jest możliwe wyczerpanie wszelkich sposobów integracji różnych metod, dlatego ograniczono się do najważniejszych i najbardziej zaawansowanych koncepcji współczesnej rachunkowości zarządczej. W toku dociekań naukowych zaproponowano trzy zasadnicze aspekty integracji ze względu na wymagania procesu zarządzania dokonaniai przedsiębiorstwa. W wielu przypadkach metody rachunkowości zarządczej są względem siebie komplementarne i wzajemnie się uzupełniają. Ponadto niekiedy możliwe jest współdziałanie, a nawet integracja wielu konkurencyjnych lub pozornie sprzecznych metod rachunkowości zarządczej. Stanowi to podstawę projektowania nowych metod, które są dostosowane do indywidualnych potrzeb menedżerów i specyfiki danego przedsiębiorstwa. Ze względu na potrzebę podporządkowania rozwiązań stosowanych w przedsiębiorstwie implementacji jego strategii wieloaspektowa integracja metod rachunkowości zarządczej stanowi istotny element zarządzania w nurcie *performance management*.

Literatura

- Bunce P., Fraser R., *Beyond budgeting....*, „Management Accounting” 1997, vol. 75, no. 2.
- Capon N., Farley J.U., Hoening S., *Toward an Integrative Explanation of Corporate Financial Performance*, Kluwer Academic Publishers, Norwell, Massachusetts 1996.
- Czubakowska K., *Budżetowanie w controllingu*, ODiDK, Gdańsk 2004.
- Jaruga A.A., *Rola rachunkowości zarządczej*, [w:] A.A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, SWSPiZ, Łódź 2001.
- Kaplan R.S., Cooper R., *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2002.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategiczna karta wyników. Balanced Scorecard. Praktyka*, Centrum Informacji Menedżera, Warszawa 2001.
- Komorowski J., *Budżetowanie jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997.
- Kopaliński W., *Słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych*, Wiedza Powszechna, Warszawa 1989.
- Miller J.A., Pniewski K., Polakowski M., *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000.
- Nita B., *Istota oraz ewolucja performance management w kontekście zmiany orientacji rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2008a, tom 43(99).
- Nita B., *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Wolters Kluwer Polska, Kraków 2008b.
- Nowak E., *Podstawowe koncepcje budżetowania*, [w:] E. Nowak, B. Nita (red.), *Budżetowanie w przedsiębiorstwie. Organizacja, procedury, zastosowanie*, Wolters Kluwer Polska, Kraków 2007.
- Skorupka S., Auderska H., Lempicka Z. (red.), *Mały słownik języka polskiego*, PWN, Warszawa 1989.
- Sojak S., *Rachunkowość zarządcza*, TNOiK, Toruń 2003.
- Szychta A., *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007.

MULTI-ASPECTUAL INTEGRATION OF MANAGERIAL ACCOUNTING METHODS UNDER CORPORATE PERFORMANCE MANAGEMENT

Summary

The paper deals with the problem of integration of various methods of management accounting under the framework of corporate performance management.

In the first part of the article the rationales for the integration are explained and the role played by the managerial accounting methods in performance management is depicted. As a result of those considerations three major aspect of integration are identified.

The second part of the paper discusses these aspects, namely: integration oriented toward planning and budgeting, integration enabling performance measurement and reporting and finally integration for the purposes of activity-based management. It is argued that such an integrated approach to design of managerial accounting methods is very useful from the point of view of performance management.