

Anna Karmańska

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

DIAGNOZOWANIE UTRATY WARTOŚCI AKTYWÓW W KONTEKŚCIE RACHUNKOWOŚCI ODPOWIEDZIALNOŚCI OPARTEJ NA DZIAŁANIACH – KOMUNIKAT PROBLEMU

1. Związek rachunkowości odpowiedzialności z zarządzaniem operacyjnym

Systemowe zmiany w sposobie i uwarunkowaniach prowadzenia praktycznie każdego przedsiębiorstwa sprawiły, że rachunkowość stała się nieodzownym elementem prawidłowego i efektywnego zarządzania działalnością gospodarczą. Rachunkowość uzyskała tym samym ugruntowaną pozycję pośród nauk związanych z zarządzaniem przedsiębiorstwem, w którym, niezależnie od przyjętej koncepcji, dużą rolę spełnia tzw. rachunkowość odpowiedzialności. Przez identyfikację, grupowanie i prezentowanie informacji ekonomicznej, z uwzględnieniem (różnych na różnych szczeblach decyzyjnych) zakresów kierowania i odpowiedzialności za podejmowane działania, prowadzenie rachunkowości odpowiedzialności narzuca określony obieg informacji zarządczej w przedsiębiorstwie. Rachunkowość ta, prawidłowo zorganizowana, wspomagana informatycznie, respektująca ściśle określony zakres odpowiedzialności, umożliwia pomiar, kontrolę i ocenę efektów podejmowanych przez pracowników działań w ramach ich obowiązków.

Rachunkowość odpowiedzialności wymaga więc:

- 1) specyfikowania odpowiedzialności za zadania wykonane przez kierowników poszczególnych ośrodków odpowiedzialności, pokrywające się z obszarem działalności gospodarczej całego przedsiębiorstwa,
- 2) wypracowania systemu motywacyjnego,
- 3) sformalizowania systemu obiegu informacji w przedsiębiorstwie,

4) specjalnie uporządkowanej koncepcyjnie ewidencji zadań i dokonań pracowników, która musi być prowadzona w przekroju ośrodków odpowiedzialności wyodrębnianych adekwatnie do przyjętej koncepcji zarządzania przedsiębiorstwem,

5) stosowania systemu monitorowania dokonań pracowników, oceny tych działań i planowania kolejnych.

Obszarem, w którym rachunkowość odpowiedzialności ma do spełnienia wiele najistotniejszych funkcji, jest zarządzanie operacyjne. W naukach o zarządzaniu przedsiębiorstwem jest ono utożsamiane z dziedziną zarządzania dotyczącą wszystkich działań podejmowanych w przedsiębiorstwie i bezpośrednio związanych z wytwarzaniem produktów. Zarządzanie to koncentruje się więc na działaniach obejmujących „wszelkie operacje służące transformacji zasobów w wyniki rzeczowe, począwszy od gromadzenia zasobów wejściowych, poprzez przetwarzanie ich w planowane produkty lub usługi końcowe, aż do zaoferowania ich nabywcom. Zarządzanie operacyjne ma na celu doskonalenie sposobu wykonywanych operacji, wzajemną ich integrację, a podporządkowane jest realizacji przyjętych celów strategicznych przedsiębiorstwa” [*Leksykon zarządzania...* 2004, s. 667-668].

W każdym przedsiębiorstwie zarządzanie operacyjne może przebiegać inaczej. Zależy to od wielu czynników, wśród których istotne są: przyjęta strategia funkcjonowania przedsiębiorstwa, kompetencje jego menedżerów, organizacja działalności operacyjnej oraz przyjęta koncepcja funkcjonowania rachunkowości odpowiedzialności jako systemu wspomagającego to zarządzanie.

2. Związek rachunkowości odpowiedzialności opartej na działaniach z operacyjnym zarządzaniem procesowym

Po przyjęciu koncepcji rachunkowości odpowiedzialności opartej na planowaniu, monitorowaniu i kontrolowaniu przebiegu poszczególnych procesów i działań¹ przeprowadzanych w przedsiębiorstwie, rachunkowość odpowiedzialności staje się bardzo ważnym narzędziem w tzw. **zarządzaniu procesowym**², które ma na celu optymalizację struktury operacji w sposób zapewniający generowanie wartości dodanej. W publikacjach na temat zarządzania procesowego podkreśla się bowiem wszystkie atrybuty rachunkowości odpowiedzialności, tzn. konieczność: (1) moni-

¹ U podstaw takiej rachunkowości odpowiedzialności leżą oparte na działaniach koncepcje rachunkowości zarządczej: rachunek kosztów działań, analiza działań, zarządzanie i reinżynieria.

² Zarządzaniu procesowemu poświęcona była konferencja naukowa zorganizowana przez Katedrę Zarządzania w Gospodarce Szkoły Głównej Handlowej w dniach 13-15 maja 2004 r. w Kazimierzu Dolnym. Tematem tej konferencji było: „Zarządzanie procesowe – koncepcje, instrumenty, zastosowania”. Wśród referatów wygłaszanych i opublikowanych nie było żadnego, który wskazywałby literalnie na rachunkowość odpowiedzialności [*Podejście procesowe...* 2004]. Uważam, że pod „innymi hasłami” autorzy do niej nawiązywali, szczególnie w specyfikacji sposobów mapowania procesów i kompetencji.

torowania przebiegu procesów, (2) ciągłego doskonalenia tych procesów, (3) dokumentowania wiedzy o wynikach i metodach usprawnień, (4) transferowania do wszystkich zainteresowanych członków organizacji (zob. [*Podejście procesowe...* 2004]). W specyfikacji elementów zarządzania procesowego wymienia się [*Leksykon zarządzania...* 2004, s. 669-670]:

- zarządzanie celami, które polega na ustalaniu celów częściowych każdej czynności w procesie; z celów tych wynikają działania wykonywane przez poszczególnych realizatorów,
- zarządzanie efektywnością, obejmujące zbieranie opinii klientów na temat wyników procesu w celu dostosowywania jego przebiegu do oczekiwań klientów, identyfikację oraz korektę ewentualnych błędów w procesach i zmianę celów,
- **zarządzanie zasobami**, oznaczające konieczność zapewnienia zasobów (wyposażenia, personelu, środków finansowych) do realizacji poszczególnych czynności w procesie; zasoby te powinny pozwalać na osiągnięcie celów poszczególnych operacji oraz wytworzenie odpowiedniego wkładu w realizację celów całego procesu,
- zarządzanie podmiotami, które zajmują się procesami dotyczącymi zarządzania wyodrębnionymi obiektami organizacyjnymi wyznaczonymi do przeprowadzania poszczególnych operacji w procesach, zwłaszcza na stykach między tymi obiektami.

Wskazuje się jednoznacznie na różne znaczenie poszczególnych zasobów majątkowych przedsiębiorstwa w osiąganiu jego celów gospodarczych.

Procesowo-działaniowe postrzeganie przedsiębiorstwa, będące podstawą tego zarządzania, wymaga prowadzenia rachunkowości odpowiedzialności zorientowanej procesowo-działaniowo. Rachunkowość odpowiedzialności ukierunkowana tradycyjnie, tzn. funkcjonalnie, staje się w tym zarządzaniu narzędziem jednocześnie kosztownym i nieużytecznym.

3. Związek operacyjnego zarządzania procesowego z wycenami bilansowymi aktywów

Zarządzanie zasobami majątkowymi wykorzystywanymi w osiąganiu celów przypisanych działaniom jest jednym z kluczowych obszarów zarządzania operacyjnego. Ponadto bardzo silnie wiąże się ono z rachunkowością zarówno zarządczą, jak i finansową. Może też znacznie oddziaływać na przeprowadzane w niej wyceny. Zgłoszone przez zaplanowane działania zapotrzebowanie na zasoby majątkowe determinuje bowiem ocenę ich użyteczności gospodarczej, ocena ta jest zaś podstawą bilansowej wyceny wartości aktywów przedsiębiorstwa. Procedury wyceny wartości odpisu aktualizującego wartość aktywów z tytułu utraty ich przydatności lub niższej zdolności do generowania korzyści ekonomicznych dla przedsiębiorstwa przewidują – zgodnie z Międzynarodowym Standardem Rachunkowo-

ści nr 36 – konieczność szacowania przyszłych strumieni pieniężnych możliwych do uzyskania dzięki pracy wycenianego składnika aktywów. Problem jest złożony ze względu na to, że rzadko takie strumienie można przyporządkować do pojedynczych składników aktywów. Zwykle te aktywa muszą być zgrupowane w tzw. ośrodku generującym korzyści ekonomiczne, tj. ośrodku mającym zdolność do pozyskiwania takich korzyści we względnie samodzielny sposób. Porządkowanie aktywów w takie ośrodki i szacowanie potencjalnych korzyści składają się na przedmiotowy punkt widzenia. Kojarzyć go można z tradycyjnymi metodami zarządzania przedsiębiorstwem, z podejściem funkcjonalnym, według organizacyjnych miejsc prowadzenia działalności.

Tendencje w zarządzaniu przedsiębiorstwem, ukierunkowane na zarządzanie procesowe, mogą spowodować (w niedalekiej przyszłości) zmiany w sposobie zarządzania w wielu przedsiębiorstwach, szczególnie w przedsiębiorstwach o charakterze globalnym, do których zwykle kwalifikują się przedsiębiorstwa notowane na giełdach papierów wartościowych. Jak wiadomo, Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, a wśród nich MSR 36, były tworzone głównie z myślą o takich właśnie przedsiębiorstwach. Jeżeli standardy te nie będą nadształać za zmianami w sposobie zarządzania firmami, przedsiębiorstwa będą ponosiły dodatkowe koszty związane z przygotowaniem informacji sprawozdawczej w sposób wymagający podejścia (z czasem) nieadekwatnego do procesowego sposobu zarządzania przedsiębiorstwem.

MSR 36 wskazuje na silny związek prognozowania korzyści ekonomicznych dotyczących aktywów z systemem budżetowania stosowanym w przedsiębiorstwie. Jeżeli jednak budżetowanie w praktyce będzie zdominowane przez metodykę budżetowania opartą na działaniach, zasady wyodrębniania ośrodków generujących korzyści ekonomiczne przedstawione w MSR 36, powinny być sformułowane w taki sposób, aby nie ograniczały procedury szacunkowego określania korzyści ekonomicznych dokonywanej na innej bazie niż funkcjonalna. W przeciwnym razie powstawać będą, wspomniane wcześniej, dodatkowe koszty związane z wyceną bilansową, która będzie wymagała „zinwentaryzowania” aktywów zwykle według miejsc ich wykorzystywania w wydziałach produkcyjnych lub w innych komórkach organizacyjnych przedsiębiorstwa.

4. Związek rachunkowości odpowiedzialności i budżetowania opartego na działaniach z szacowaniem korzyści ekonomicznych

W zarządzaniu procesowym najważniejsza jest działaniowa mapa przedsiębiorstwa. Ośrodkami odpowiedzialności mogą być tu pojedyncze działania lub ich grupy (procesy lub subprocesy). Różne działania mogą korzystać z takich samych

zasobów, np. z pracy maszyny X może korzystać działanie nr 30 i nr 54³. Oznacza to, że ten składnik aktywów jest tzw. mieniem wspólnym kilku działań lub kilku działaniowych ośrodków generujących korzyści. Zgodnie z zasadami zarządzania procesowego i reinżynierii działań, każde z podejmowanych działań powinno generować korzyść ekonomiczną w postaci tzw. wartości dodanej. W ostatecznym rachunku przełoży się ona na korzyści ekonomiczne w sensie finansowym, tj. w rozumieniu używanym w procedurach oceny utraty wartości aktywów przedstawianych w bilansie. Jeżeli poszczególne działania przedsiębiorstwa będą rozpatrywane w kontekście tej wyceny, można sobie wyobrazić, że wytwarzanie produktów, wykonywanie funkcji administracyjnych i innych prac przeprowadzanych w przedsiębiorstwie to permanentny popyt jednych działań na „produkty innych działań”, a tych innych oraz pierwszych na zasoby (między innymi) majątkowe przedsiębiorstwa. Analiza tych działań, sposobu ich przeprowadzania, towarzyszących im nakładów ma ogromne znaczenie dla bardzo dokładnego udokumentowania przydatności składników majątkowych utrzymywanych w przedsiębiorstwie. Wydzielenie – w ramach analizy działania – tych kosztów, które nie dodają wartości ekonomicznej w przedsiębiorstwie, rzutuje na ocenę zasadności wykorzystywania jakiegoś składnika majątkowego w tym działaniu. Zatem budżetowanie oparte na działaniach określa zapotrzebowanie na ten składnik, mogące wystąpić w przyszłości w związku z realizacją zamierzeń przedsiębiorstwa na skutek „zgłaszanego popytu przez poszczególne działania”.

W tej analizie bardzo wyraźnie widać różne obszary prac (działań) wykorzystujących dany składnik majątkowy. Dzięki identyfikowaniu działań w przedsiębiorstwie, określeniu standardu ich przeprowadzania oraz wskazaniu na rodzaj i zakres wykorzystywania aktywów w tych działaniach, można bardzo precyzyjnie określić potencjał gospodarczy pożądaną i uzasadnioną przewidywanymi zadaniami gospodarczymi. Potencjał ten tworzą także wyceniane w sprawozdawczości finansowej aktywa.

Trudno sobie wyobrazić bardziej precyzyjny sposób oceny wartości ekonomicznej aktywów niż ten zasygnalizowany w artykule, opierający się na działaniach i powiązany z zarządzaniem procesowym. Jeszcze trudniej chyba wyobrazić sobie – przynajmniej obecnie – przeprowadzenie takiej procedury w praktyce. Wydaje się jednak, że pełna integracja procedur i koncepcji rachunkowości finansowej z narzędziami rachunkowości zarządczej jest nieunikniona, tak jak nieuniknione w zarządzaniu przedsiębiorstwem jest korzystanie z potencjału informacyjnego obu tych dziedzin rachunkowości.

³ Specjaliści od wdrożeń rachunku kosztów działań i zarządzania procesowego mówią o wyróżnianiu nawet dwustu działań szczegółowych.

5. Wnioski

Spostrzeżenia autorki miały na celu podkreślenie wpływu sposobu zarządzania przyjętego w przedsiębiorstwie na budowę jego rachunkowości odpowiedzialności, w której ważnym ogniwem jest budżetowanie pozwalające weryfikować zasadność utrzymywania w przedsiębiorstwie określonych zasobów majątkowych.

Niniejszy artykuł wskazuje na celowość rozważenia możliwości zastosowania procedury wyceny wartości odzyskiwalnej na poziomie tzw. wartości użytkowej wówczas, gdy w przedsiębiorstwie będzie zastosowane zarządzanie procesowe i będzie zaimplementowana rachunkowość odpowiedzialności oparta na działaniach. W takiej sytuacji możliwe jest bowiem budżetowanie operacyjne oparte na działaniach i – w konsekwencji – ustalenie zapotrzebowania na zasoby majątkowe określone według poszczególnych działań. Na tej podstawie wydaje się, że możliwe byłoby przeprowadzenie oceny przydatności (wyrażonej w jednostkach nośników zasobów, np. kilogramach, kilometrach) posiadanych zasobów w całej działalności gospodarczej przedsiębiorstwa. Najwięcej trudności sprawiłoby wykorzystanie takiej oceny do przełożenia jej wyników na ustalenie wartości bilansowej poszczególnych zasobów.

Celem prezentowanego artykułu nie było przedstawienie konkretnego rozwiązania w kwestii powiązania działaniowej użyteczności poszczególnych aktywów z ich wyceną bilansową. Zawiera on jedynie myśli, które – jak się wydaje – mogą wskazywać na nowy obszar badań naukowych dotyczących wzbogacania instrumentów zapewniających bardzo rzetelną wycenę bilansową aktywów, tzn. taką, która mogłaby być uznawana za biznesową prezentację dokonań przedsiębiorstwa i jego zamierzeń.

Określenie koncepcyjnego modelu wyceny wartości odzyskiwanej aktywów, opartej na procesowo-działaniowym podejściu do działalności przedsiębiorstwa, rysuje się jednak w dość odległej perspektywie. Wskazują na to ciągle jeszcze niepowszechne stosowanie rachunku kosztów i zarządzania bazującego na działaniach, początki rozwoju koncepcji zarządzania procesowego, a także długotrwały cykl popularyzacji nowych rozwiązań i ich implementacji do praktyki rachunkowości. Podejmowanie badań w tym zakresie jest uzasadnione, przemawiają za tym bowiem ogólnoświatowe tendencje w zarządzaniu. Jest to także konieczne ze względu na potrzebę redukcji kosztów związanych z wycenami bilansowymi aktywów zagrożonych potencjalną trwałą utratą wartości poprzez wykorzystywanie baz informacyjnych niespecjalnych na potrzeby wyceny bilansowej, a tworzących wewnętrzny system informacji zarządczej przedsiębiorstwa.

Literatura

Leksykon zarządzania, Difin, Warszawa 2004.

Podejście procesowe w zarządzaniu, t. 1, 2, red. M. Romanowska, M. Trocki, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie – Oficyna Wydawnicza, Warszawa 2004.

THE DIAGNOSIS OF THE DEPRECIATION OF ASSETS VALUE IN THE CONTEXT OF ACTIVITY-BASED ACCOUNTING

Summary

This text indicates the influence of premises resulting from operational management in business entity on recognizing its assets as useful and able to provide economic benefits. The presentation of conceptual frames for analysis of this issue consists of several steps. The first step highlights the significance of responsibility accounting in operational management in business entity. The second step locates in management a new main trend, called process management. The third step, concentrating on resources management, which is one of elements of process management, directly refers to possibilities of connecting process management with an evaluation of appearance of permanent loss in value of some of entity's assets. The fourth step is a presentation of conceptual relationship between activity based budgeting and estimation of economic benefits attributed to particular assets. This step also underlines the significance of these estimation in entity's property valuation for balance purposes.