

Joanna Toborek-Mazur

Akademia Ekonomiczna w Krakowie

RACHUNKOWOŚĆ JAKO SYSTEM WSPOMAGAJĄCY PROCES ZARZĄDZANIA JEDNOSTKAMI GOSPODARCZYMI

1. Wstęp

Związek rachunkowości z zarządzaniem jest znany od wielu wieków. Wykorzystanie informacji z rachunkowości do realizacji zasad sprawnego zarządzania można potwierdzić, studiując dokumenty cywilizacji sumeryjskiej pochodzące sprzed pięciu tysięcy lat [3, s. 3-17]. Pisarze sumeryjscy, posługując się rozbudowanym systemem ewidencji gospodarczej, gromadzili rozległy majątek, a następnie zarządzali nim. Już wówczas stosowany system zarządzania obejmował skomplikowany podsystem informacji i kontroli stanu zasobów finansowych i rzeczowych ujętych w formie pisemnej. W wielu zachowanych dokumentach z okresów starożytnych znaleźć można dyrektywy z dziedziny sprawnego zarządzania, dotyczące m.in.: konieczności wcześniejszego planowania działań, znaczenia dobrych doradców czy umiejętnego uzyskiwania informacji wewnętrznej i zewnętrznej oraz wykorzystania jej w zarządzaniu. Ta informacja pochodziła przede wszystkim z systemu rachunkowości.

Obecnie w dobie globalizacji ze względu na różne oczekiwania użytkowników informacji rachunkowość musi być systemem uniwersalnym i elastycznym. Uniwersalność oznacza, że można ją stosować w różnych warunkach działalności podmiotów, ma ona zdolność do równoległego pełnienia różnych funkcji i zadań szczegółowych, a także przejawia się w możliwości wykorzystania różnych form i technik obliczeniowych.

Celem artykułu jest przedstawienie rosnącej roli rachunkowości w procesie zarządzania jednostkami gospodarczymi, pomiędzy którymi istnieją powiązania kapitałowe, osobowe czy organizacyjne. Najogólniej pojęcie rachunkowości można określić jako logiczny zbiór zasad pozwalający oceniać i formułować właściwe

rozwiązania praktyczne [9, s. 58]. System ten nie tylko rejestruje zdarzenia gospodarcze, lecz je przetwarza, aby następnie zaprezentować w takiej formie, by sprzyjało to podejmowaniu racjonalnych decyzji. Właściwe wykorzystanie dostarczanych przez ten system bazy danych pozwala realizować efektywne zarządzanie każdym podmiotem gospodarczym.

2. Wpływ informacji generowanej w rachunkowości na realizację funkcji zarządzania

Sprawne zarządzanie wiąże się z wykorzystaniem informacji tworzonych lub przetwarzanych w rachunkowości. Nie jest to jednak możliwe bez doskonalenia rachunkowości, która winna spełniać oczekiwania zarządzających podmiotami gospodarczymi. Zarządzanie w grupie jest odmienne od kierowania nawet bardzo dużym wielozakładowym przedsiębiorstwem, prowadzonym przez jednostkę spółki posiadającej osobowość prawną. Spółki zależne wchodzące w skład holdingu to nie samodzielne zakłady (*oddziały*), lecz często podmioty o znacznym majątku. Rozwiązania organizacyjne w ramach tworzących się grup holdingowych oraz strategię rozwoju koncentracji kapitałów zależą od celów ich tworzenia. Aby w jednostkach gospodarczych osiągnąć wszelkie zamierzone cele, istotne jest każde usprawnienie procesu zarządzania. Nie można przy tym pomijać systemu rachunkowości jako narzędzia nie tylko wspomagającego efektywność tej organizacji, ale i ukierunkowanego na jej wzrost [10, s. 67].

Przez zarządzanie rozumie się najczęściej podejmowanie decyzji zmierzających do osiągnięcia określonego celu [1, s. 6; 2, s. 77]. Ta definicja jest stosunkowo zwięzła i uproszczona oraz nie uwypatnia złożoności procesu zarządzania. Zarządzanie jest bowiem jednym z aspektów charakteryzujących kierowanie wtedy, gdy ma postać na tyle złożoną, że w całym układzie dominują stosunki pośrednie pomiędzy ludźmi reprezentującymi organ kierowniczy oraz przedmiot kierowania. Jest pojęciem, w którym uwaga zwrócona zostaje na instrumenty koordynacji, na ich tworzenie i operowanie nimi. O tych instrumentach w swej definicji zarządzania mówił H. Fayol, który twierdził, że *zarządzanie* oznacza: przewidywanie, organizowanie, rozkazywanie, koordynowanie i kontrolowanie [4, s. 37].

Teoria systemów sugeruje, że wszelkie organizacje wykorzystują cztery podstawowe rodzaje nakładów i zasobów ze swojego otoczenia: ludzi, pieniądze, rzeczy i informacje. Zasoby ludzkie obejmują uzdolnienia kierownicze i siłę roboczą [5, s. 36]. Zasoby pieniężne stanowi kapitał finansowy wykorzystywany przez organizację do finansowania zarówno bieżącej działalności, jak i długofalowego funkcjonowania. W skład zasobów rzeczowych wchodzi: maszyny, urządzenia, surowce i inne aktywa obrotowe mające postać rzeczy. Z kolei zasoby informacyjne to wszelkiego typu użyteczne dane niezbędne do skutecznego podejmowania decyzji [5, s. 37-38]. Należy zaznaczyć, że wszelkie informacje o zasobach jedno-

stek gromadzone są w ich systemach księgowych. System ten na pewno zatem stanowi źródło informacji wykorzystywanych przez kadrę kierowniczą.

Menedżerowie odpowiadają za organizację, powiązanie oraz koordynację tych różnych zasobów dla osiągnięcia celów podmiotu w sposób *sprawny i skuteczny*. Ta ostatnia część definicji zarządzania akcentuje jego podstawowe zadanie, czyli właśnie zapewnienie sprawnego i skutecznego osiągnięcia celów organizacji. Sam proces zarządzania obejmuje cztery podstawowe funkcje: planowanie i podejmowanie decyzji, organizowanie, przewodzenie, czyli kierowanie ludźmi, oraz kontrolowanie, które pomagają w realizowaniu zadań organizacji [5, s. 37].

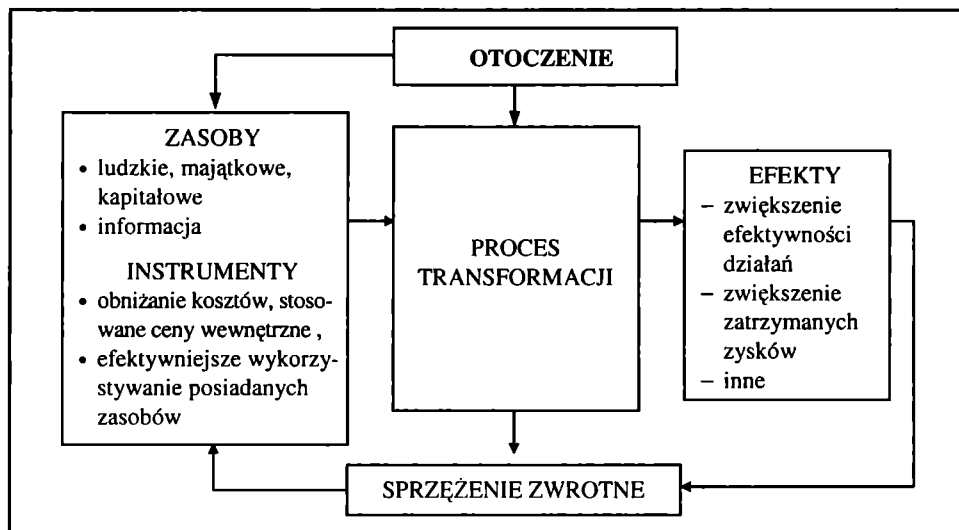
Realizację wszystkich funkcji zarządzania ma zapewnić dobrze zorganizowana rachunkowość. Zdaniem Z. Messnera, rachunkowość to instrument zarządzania podporządkowany potrzebom podejmowania decyzji przez kierownictwo przedsiębiorstwa. Tym samym pełni ona funkcję usługową w stosunku do wszelkich szczegółów zarządzania [8, s. 94]. Rachunkowość nie tylko ułatwia, ale powinna mieć wpływ na realizację wszystkich funkcji zarządzania.

3. Formułowanie strategii dla efektywnego zarządzania w podejściu systemowym

Celem głównym zarządzania jest sprawność i efektywność danej organizacji, a w sferze ekonomicznej maksymalizacja zysku [7, s. 94]. Narzędziem, które przyczynia się do sukcesu organizacji, jest odpowiednia strategia zarządzania. Dla formułowania odpowiedniej strategii efektywnego zarządzania należy brać także pod uwagę potencjał (*zdolności*) istniejącego i przyszłego systemu, jakim jest organizacja. Jak już wspomniano, ważnym źródłem tych informacji jest system rachunkowości. Przykładowy model budowania strategii zarządzania z wykorzystaniem sprzężenia zwrotnego pokazano na rys. 1.

W przedstawionym modelu (rys. 1) należy zawsze pamiętać o otoczeniu, w którym występuje wiele innych czynników wpływających na zasoby podmiotu i operacje gospodarcze przez niego dokonywane. Są to m.in. regulacje prawne, dostawcy, odbiorcy, i pozostali kontrahenci, a także stosunki międzynarodowe i czynniki społeczne. Występująca w modelu pętla sprzężenia zwrotnego przedstawia informacje, które są pozyskiwane dzięki procesowi transformacji danych (przetwarzania bazy danych-wejścia). Informacje te umożliwiają m.in. podjęcie decyzji związanych z wprowadzeniem zmian koniecznych do realizacji przyjętej strategii, którą może być np. osiągnięcie zamierzonego efektu ekonomicznego w postaci zwiększenia zatrzymanych zysków, poprzez obniżenie kosztów, a zatem pozyskanie kolejnych korzyści ekonomicznych. Podstawą do podjęcia wielu decyzji we wszystkich jednostkach są raporty oraz informacje generowane w różnych obszarach rachunkowości. Informacje wykorzystywane w zarządzaniu można podzielić na dwie grupy [8, s. 110]. Jedna dotyczy stosunków ze światem zewnętr-

nym a druga skierowana jest do zarządzających danym podmiotem, czyli dotyczy stosunków wewnętrznych jednostek gospodarczych.



Rys. 1. Model formułowania strategii zarządzania w celu osiągnięcia zamierzonego efektu oparty na podejściu systemowym

Źródło: opracowanie własne.

Za pomocą modelu (rys. 1) można analizować dowolny system operacyjny. Jednak w każdym przypadku ważne jest ustalenie priorytetów oraz koncentracja na efektach, a także analiza otoczenia organizacji. Budowana w ten sposób strategia powinna pozwolić na osiągnięcie wyznaczonych celów i efektywniejsze wykorzystanie posiadanych zasobów. Z kolei prawidłową realizację tych założeń zapewnia dobrze zorganizowany system przetwarzania oparty na generowanych informacjach przez rachunkowość.

4. Doskonalenie struktur rachunkowości w celu zwiększenia możliwości informacyjnych

Zgodnie z koncepcją systemową efektywność jednostki można osiągnąć przez optymalne wykorzystanie posiadanych zasobów i informacji płynących z otoczenia oraz z wewnątrz jednostek gospodarczych. Proces ten wymaga zwrócenia uwagi na cechy jakościowe informacji ekonomicznych dostarczanych przez rachunkowość i dążenia do optymalnego ich wykorzystania oraz doskonalenia w budowanej strategii zarządzania. Istotne jest jednak, aby optymalizacja pozyskiwania i wykorzystywania zasobów nie stwarzała zagrożenia dla przetrwania podmiotu w przyszło-

ści. W związku z tym należy pamiętać o funkcjach i zasadach rachunkowości, uwzględniając tworzenie niezbędnych rezerw, przeprowadzając odpisy aktualizujące wartość aktywów, przy zapewnieniu odpowiedniej rentowności dla każdej jednostki gospodarczej.

Rachunkowość postrzegana jest jako źródło informacji o posiadanych zasobach i ich źródłach finansowania, przychodach, kosztach, przepływach środków pieniężnych. Jest zatem nieodłączną częścią działalności każdego podmiotu. Przekazywane informacje w postaci ustalonych, wzorcowych w danym kraju raportów są kształtowane przez procesy rozwoju rynku i dostosowywane do potrzeb ich odbiorców [8, s. 59]. Informacje te uczestniczą w „grze” rynku biznesowego o zasięgu zarówno krajowym, jak i międzynarodowym. Użytkownikami tych informacji są: przedsiębiorcy, właściciele kapitałów oraz inwestorzy szukający nowych możliwości zainwestowania swoich pieniędzy w celu osiągnięcia większych zysków.

Jak już wspomniano, konstruowanie strategii zarządzania powinno opierać się na danych dostarczanych przez: rachunkowość finansową i rachunkowość zarządzającą. Stanowią one bazę danych, które muszą być przetworzone, aby ostatecznie spełnić wymagania planujących i kontrolujących. Rachunkowość finansowa dostarcza danych identyfikujących przychody oraz koszty ich uzyskania. Z kolei prawidłowy rachunek kosztów pomaga w dokładniejszym rozdzieleniu kosztów, w ramach rachunkowości zarządczej zaś konstruowane są informacje dla celów zarządzania. Na informacjach generowanych w ramach rachunkowości finansowej oparta jest analiza finansowa oraz decyzje podejmowane w rachunkowości zarządczej, które mogą być wykorzystywane w zarządzaniu jednostką.

Ewolucja funkcjonalna zarządzania wyraźnie wpłynęła na rozszerzenie funkcjonalnego i informatycznego systemu rachunkowości. Potwierdziła to A. Jaruga, która uważa, że „rachunkowość dnia dzisiejszego wzbogaciła się o obowiązek zasilania w informacje procesów zarządzania operacyjnego i strategicznego” [6, s. 12]. Jedną z ról ewolucji funkcjonalnej jest tworzenie sprawozdań skonsolidowanych, obejmujących funkcjonowanie grup kapitałowych. I przede wszystkim tutaj uzewnętrznia się rola rachunkowości w procesie zarządzania grupą kapitałową. To informacje ujawniane w procesie konsolidacji sprawozdań wpływają na wiele decyzji dotyczących podmiotów zależnych. Przetworzone stają się podstawą budowanej strategii zarządzania grupą kapitałową. Zatem informacja generowana przez rachunkowość pozwala na podejmowanie trafnych decyzji gospodarczych w zakresie: oceny zarządzania, lokat kapitałowych, zaciągania pożyczek, zawierania umów, polityki zatrudnienia i płac.

Rachunkowość menedżerska bezpośrednio opracowuje dane finansowe i pozafinansowe dla celów wewnętrznych zarządzania podmiotami gospodarczymi. Inwestorzy są odbiorcami informacji z rachunkowości finansowej, w celu oceny ryzyka ponoszonego z wniesieniem kapitału do spółek. Z kolei pożyczkodawcy chcą odzyskać terminowo udzielone pożyczki z odsetkami, a agendy rządowe

kształtują na tej podstawie politykę gospodarczą i podatkową. Także klientów interesuje kontynuacja działalności przez poszczególne jednostki gospodarcze, konkurencja zaś chce poznać słabe strony tych podmiotów. Z kolei pracownicy zainteresowani są odpowiednimi zarobkami.

Aby sprostać tym wyzwaniom, niezbędna staje się elastyczność rachunkowości. Przejawia się ona przede wszystkim w stosowaniu jej w wielu jednostkach gospodarczych, bez względu na wielkość podmiotu oraz możliwości dostarczania informacji o różnym stopniu szczegółowości oraz o różnym zakresie i dla wielu grup użytkowników, w tym dla kadry menedżerskiej kierującej jednostkami powiązanymi. Dzięki pozyskanym informacjom można wpłynąć na optymalne wykorzystanie wszelkich zasobów, jakimi dysponuje podmiot. Tym samym można stwierdzić, że uwzględnienie informacji generowanych w ramach systemu rachunkowości oraz ich właściwe wykorzystanie wyznacza efektywne zarządzanie, czyli skutecznie prowadzi do osiągnięcia zamierzonego celu.

5. Podsumowanie

Na obecnym etapie rozwoju rynku, kształtowanym głównie przez procesy globalizacji, zarządzający muszą poszukać takich strategii działania, które pozwolą kierowanym przez nich podmiotom na jednoczesne powiązanie sprawności i efektywności, a także osiągnięcie sukcesu w przyszłości. Nie można przy tym zapominać o rachunkowości, która dostarcza wielu informacji wspomagających proces zarządzania.

Analizując niniejsze rozważania, można potwierdzić, że rachunkowość nie jest samoistnym systemem. Jest ona częścią systemu zarządzania, informującą o stanach i zmianach dokonanych w składnikach majątkowych i źródłach ich finansowania. Jako proces identyfikacji, pomiaru i przekazywania informacji ekonomicznych pozwala użytkownikom informacji na sformułowanie na ich podstawie ocen i na podjęcie decyzji. Do skutecznej realizacji każdej strategii efektywnego zarządzania niezbędne staje się wykorzystanie rachunkowości, której narzędzia przejawiające się w jej strukturze powinny być ciągle doskonalone, aby odpowiadały wzrastającym potrzebom użytkowników. To ewolucja systemu zarządzania wpłynęła na rozszerzenia zakresu informacyjnego rachunkowości i zwiększenie jej funkcjonalności.

Literatura

- [1] Bartol K., Martin D., *Management*, New York, 1991, s. 6.
- [2] Bittel L.K., *Krótki kurs zarządzania*, Warszawa 1989.

-
- [3] Dobija M., *Postępowe idee rachunkowości w cywilizacji sumeryjskiej*, Zeszyty Naukowe AE nr 467, AE, Kraków 1996.
 - [4] Fayol H., *Administracja przemysłowa i ogólna*, Poznań 1947.
 - [5] Griffin R.W., *Podstawy zarządzania organizacjami*, PWN, Warszawa 1996.
 - [6] Jaruga A. (red.), *Międzynarodowe regulacje rachunkowości*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2002.
 - [7] Korczyn A., *Leksykon rachunkowości, ekonomiki i finansów przedsiębiorstwa rynkowego*, Wydawnictwo Sigma, Skierniewice 1997.
 - [8] Messner Z., *Informacja ekonomiczna a zarządzanie przedsiębiorstwem ze szczególnym uwzględnieniem rachunkowości*, PWN, Warszawa 1971.
 - [9] Micherda B., *Współczesna rachunkowość w kreowaniu wiarygodnego obrazu działalności jednostki gospodarczej*, AE, Kraków 2004.
 - [10] Toborek-Mazur J., *Holding w aspekcie prawnym, bilansowym i podatkowym*, Oficyna Ekonomiczna 2005.

ACCOUNTING AS A SYSTEM AIDING THE PROCESS OF MANAGING ECONOMIC UNITS

Summary

The target of this article is to present accounting as a tool of managing system. Through its functions accounting delivers information which is essential for decision making by managers. Generated information in this system lets evaluate activities of companies and effective usage of its resources and taking good decisions in managing process. The main focuses of management are efficiency and effectivity of organisation and the maximization of profit in economic area. It cannot be reached without information given and processed by accounting. The right strategy of managing based on the credible and reliable information is a tool which will contribute to the success of an organisation.