

Bartłomiej Nita

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: bartlomiej.nita@ue.wroc.pl

**STAN I PERSPEKTYWY
ROZWOJU RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ
W XXI WIEKU W PRAKTYCE**

**THE STATE AND DEVELOPMENT TRENDS
OF MANAGEMENT ACCOUNTING
IN 21ST CENTURY IN PRACTICE**

DOI: 10.15611/pn.2015.399.35

Streszczenie: W artykule podjęto próbę syntezy stanu i perspektyw praktyki rachunkowości zarządczej w XXI wieku w skali globalnej. Podstawą rozważań są badania prowadzone przez wielu Autorów w ramach projektów badawczych realizowanych przez Ernst and Young, brytyjski instytut CIMA oraz amerykański instytut IMA. W pierwszej części artykułu zaprezentowano wyniki ustaleń dotyczących stanu rachunkowości zarządczej na przełomie XX i XXI wieku, a następnie przedstawiono wyniki badań prowadzonych na początku minionej dekady obecnego stulecia. Następnie przeanalizowano zmiany zachodzące w praktyce rachunkowości i w postrzeganiu roli pełnionej przez specjalistów z tego obszaru, odwołując się do badań z 2012 r. W ostatniej części opracowania syntetycznie omówiono trendy rozwojowe rachunkowości zarządczej postulowane przez różnych badaczy i sformułowano wnioski.

Słowa kluczowe: rachunkowość zarządcza, tendencje rozwojowe.

Summary: The article attempts to synthesize the state and perspectives of management accounting practice in 21st century globally on the basis of research conducted by other authors in the context of research projects carried out by Ernst and Young, the British Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), and the American Institute of Management Accountants (IMA). In the first part of the article the research findings on the state of management accounting at the turn of the 20th and 21st centuries were presented, next the results of research conducted at the beginning of the past decade were elaborated. Then the changes in the accounting practice and the perception of the role played by specialists in this area were discussed by referring to the research of 2012. In the last part of the paper the most important trends in management accounting postulated by other researchers were described.

Keywords: management accounting, development trends.

1. Wstęp

Rachunkowość zarządcza zmienia się w ostatnich latach niezwykle dynamicznie, głównie w odpowiedzi na rosnące zapotrzebowanie ze strony menedżerów na informację, która pozwoli podejmować decyzje ukierunkowane na zdobywanie i utrzymywanie przewagi konkurencyjnej w globalnym otoczeniu. W ostatniej dekadzie występowało wiele zjawisk, do których można zaliczyć przede wszystkim przebieg globalnego kryzysu gospodarczego i jego skutki. Z jednej strony rozwój prac nad międzynarodową standaryzacją rachunkowości finansowej, z drugiej zaś nasilające się postulaty raportowania informacji interesariuszom zewnętrznym w nurcie tzw. sprawozdawczości odpowiedzialności społecznej prowadzą do coraz większego przenikania rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej i generalnie rola specjalistów rachunkowości jest bardziej widoczna na arenie międzynarodowej. Rozwój technik informatycznych jest tak dynamiczny jak nigdy wcześniej. Wzrasta znaczenie nowych potęg gospodarczych, takich jak Indie i Chiny, oraz centrów usług wspólnych (*shared services centres*), które zajmują się zadaniami zarezerwowanymi wcześniej dla wewnętrznych specjalistów rachunkowości zarządczej. Na tym tle rodzi się uzasadnione pytanie o stan i perspektywy rozwoju rachunkowości zarządczej w praktyce.

Ze względu na to, że rachunkowość zarządcza zawsze stanowiła obszar rachunkowości dedykowany na potrzeby wspomagania procesów decyzyjnych, dynamiczne zmiany warunków prowadzenia działalności gospodarczej, a zarazem postęp technologiczny wymuszają zmiany w praktyce funkcjonowania rachunkowości zarządczej oraz zmiany w postrzeganiu roli pełnionej przez specjalistów z tego obszaru.

Celem niniejszego opracowania jest rozpoznanie stanu rachunkowości zarządczej w funkcjonowaniu przedsiębiorstw w pierwszej dekadzie XXI wieku i nakreślenie podstawowych kierunków rozwoju tego obszaru rachunkowości w praktyce. Teza artykułu jest zawarta w stwierdzeniu, że zmiany w praktyce rachunkowości zarządczej konsekwentnie odzwierciedlają zmieniające się warunki działania podmiotów gospodarczych. Prezentowane w artykule ustalenia wynikają z przeglądu badań empirycznych prowadzonych na całym świecie przez innych Autorów od przełomu XX i XXI wieku. W szczególności w artykule wykorzystano badania prowadzone przez ekspertów Ernst & Young, brytyjskiego instytutu CIMA (*Chartered Institute of Management Accountants*) oraz amerykańskiego Instytutu Specjalistów Rachunkowości Zarządczej IMA (*Institute of Management Accountants*).

2. Rachunkowość zarządcza na przełomie XX i XXI wieku

Ocena zmieniającej się roli rachunkowości zarządczej w okresie kilkunastu lat obecnego stulecia wymaga przeanalizowania wyników badań prowadzonych w następujących okresach:

1) badań prowadzonych pod koniec ubiegłego wieku i dotyczących postrzeganej w tamtym czasie roli, którą powinni odgrywać specjaliści rachunkowości zarządczej na przełomie stuleci i w początkowych latach XXI wieku,

2) badań prowadzonych na początku XXI w., odnoszących się do stanu rachunkowości zarządczej w tamtym czasie,

3) badań prowadzonych obecnie, wskazujących na zmiany w postrzeganiu roli pełnionej przez specjalistów rachunkowości zarządczej.

Po koniec ubiegłego wieku czasopismo „Management Accounting” we współpracy z firmą konsultingową Ernst & Young przeprowadziło badania ankietowe wśród członków brytyjskiego instytutu CIMA (*Chartered Institute of Management Accountants*), dotyczące postrzegania roli specjalistów rachunkowości zarządczej w XXI wieku. Wyniki badania wskazały na duże oczekiwania kierowane w stronę specjalistów rachunkowości zarządczej, którzy zdaniem respondentów powinni odgrywać znacznie większą rolę w organizacji i wywierać wpływ na rozwój jej strategii, mieć większy dostęp do informacji, dzięki czemu mogą się stać niejako agentami zmian i menedżerami informacji. Ponadto od tych specjalistów oczekiwano orientacji na integrację informacji niefinansowej i niefinansowej na potrzeby wspomagania procesów decyzyjnych. Wyniki badań uwzględniały również opinie na temat nasilającej się konwergencji rachunkowości zarządczej. W szczególności badania potwierdzają kilka wyróżników charakteryzujących przyszłą rolę specjalistów rachunkowości zarządczej, które uszeregowano według stopnia ważności postrzeganej przez respondentów [Evans i in. 1996, s. 21]:

- 1) orientacja rachunkowości zarządczej na strategiczne zarządzanie kosztami,
- 2) odgrywanie przez specjalistów rachunkowości zarządczej większej roli w organizacji,
- 3) ukierunkowanie rachunkowości zarządczej na zintegrowany pomiar dokonań,
- 4) postrzeganie specjalistów rachunkowości zarządczej jako agentów zmian,
- 5) postrzeganie specjalistów rachunkowości zarządczej jako menedżerów informacji,
- 6) konwergencja ról pełnionych w obszarze rachunkowości,
- 7) zwiększenie wpływu rachunkowości zarządczej na funkcjonowanie organizacji,
- 8) uzyskanie przez specjalistów rachunkowości zarządczej większego dostępu do informacji.

Inne badania przeprowadzone pod koniec XX wieku w Wielkiej Brytanii ujawniły, że specjaliści rachunkowości zarządczej przewidywali, iż zadania, jakimi będą się zajmować w ciągu najbliższych lat, obejmują [Burns, Yazdifar 2001, s. 34]:

- ocenę dokonań przedsiębiorstwa,
- kontrolę kosztów i kontrolę finansową,
- prezentowanie oraz interpretację sprawozdań zarządczych,
- działania ukierunkowane na zwiększanie zysku,
- wspomaganie zarządzania metodą budżetową,
- planowanie strategiczne i podejmowanie decyzji,

- implementację strategii przedsiębiorstwa,
- kreowanie wartości,
- projektowanie i wdrażanie nowych systemów informacyjnych,
- interpretowanie informacji o znaczeniu operacyjnym.

W 2003 r. firma konsultingowa Ernst & Young przeprowadziła rozległe badania ankietowe wśród 2000 członków Instytutu Specjalistów Rachunkowości Zarządczej IMA, ukierunkowane na rozpoznanie zmieniającej się roli specjalistów rachunkowości zarządczej na początku wieku [Garg i in. 2003]. Badania te zostały powtórzone po upływie dekady w 2012 r., co pozwoliło zaobserwować zmiany zachodzące w praktyce rachunkowości zarządczej. Badania przeprowadzane w 2003 i 2012 r. były przekrojowe, obejmowały wiele sektorów gospodarki w różnych krajach w przedsiębiorstwach małych, średnich i dużych.

Analiza danych wynikających z pierwszego badania przeprowadzonego w 2002 r. prowadzi do sformułowania sześciu wniosków [Garg i in. 2003; 2003 Survey...].

1. Zarządzanie kosztami było postrzegane jako obszar kluczowy z punktu widzenia osiągania celów strategicznych przedsiębiorstwa. W grupie badanych specjalistów 80% respondentów było przekonanych, że zarządzanie kosztami odgrywa istotną rolę w osiągnięciu najważniejszych celów organizacji, a 75% badanych uważało, że sytuacja ekonomiczna wywołała zwiększony popyt ze strony menedżerów na instrumenty zarządzania kosztami.

2. Zarówno decydenci (*decision makers*), jak i podmioty umożliwiające podejmowanie decyzji (*decision enablers*) wyrażali przekonanie, że zasadniczym wyzwaniem stawianym przed specjalistami rachunkowości zarządczej jest dostarczanie aktualnej i rzetelnej informacji o kosztach. Ponadto obie grupy twierdziły, że priorytetem jest redukcja kosztów i poprawa wydajności operacyjnej.

3. Pomimo dużego zapotrzebowania na informację o kosztach można zidentyfikować wiele czynników osłabiających przydatność decyzyjną tej informacji. Niemal wszyscy (98%) respondenci zgodzili się, że informacje o kosztach są istotnie zniekształcane przez wiele czynników, do których można zaliczyć rozliczanie kosztów pośrednich produkcji, świadczenie usług wspólnych oraz różnorodność produktów.

4. Wdrażanie nowoczesnych metod wspomagających rachunkowość zarządczą nie stanowiło w opinii badanych priorytetu, w szczególności w kontekście trudnej sytuacji ekonomicznej. Większość respondentów wykorzystywała narzędzia wypracowane wewnątrz organizacji. Do najważniejszych rozwiązań zaliczono nowe techniki budżetowania oraz systemy klasy ERP.

5. Pomimo wdrażania nowych narzędzi rachunkowości zarządczej dominowały tradycyjne metody, do których można zaliczyć: stosowanie rachunku kosztów pełnych, budżetowanie operacyjne, rozliczanie kosztów pośrednich na podstawie robocizny bezpośredniej. Jednak duży odsetek badanych (ok. 20%) wskazywał na rosnące znaczenie nowoczesnych metod, do których można zaliczyć rachunek kosztów docelowych, zarządzanie wartością, teorię ograniczeń i wyrażał przekonanie o potrzebie wdrażania tych rozwiązań.

6. Najważniejszym czynnikiem wyzwalającym stosowanie dobrych praktyk w rachunkowości zarządczej było zaangażowanie ze strony zarządu. Do pozostałych ważnych czynników badani specjaliści zaliczyli rozwiązania technologiczne (IT) oraz kwalifikacje pracowników.

Z badań prowadzonych na przełomie stuleci wynika, że specjaliści rachunkowości zarządczej stali się partnerami biznesowymi w podejmowaniu decyzji i rozwiązywaniu problemów organizacji. Można ponadto sformułować wniosek, że wśród metod rachunkowości zarządczej, w szczególności systemów rachunku kosztów, stosowanych na początku XXI wieku, dominowały metody tradycyjne (np. rachunek kosztów pełnych), przy czym były one jednocześnie postrzegane jako nieadekwatne do zmieniających się warunków działania przedsiębiorstw i zdaniem respondentów nie dostarczały istotnych i rzetelnych informacji.

3. Rachunkowość zarządcza na początku drugiej dekady XXI w.

W 2012 r. Ernst & Young we współpracy z Instytutem Specjalistów Rachunkowości Zarządczej IMA ponownie przeprowadzili badania ankietowe w grupie specjalistów o strukturze zbliżonej do grupy badanej w 2003 r. Głównym celem tego badania było zidentyfikowanie tendencji zmian w obszarze rachunkowości zarządczej oraz roli pełnionej przez specjalistów z tego zakresu. W szczególności struktura badania była ukierunkowana na znalezienie odpowiedzi na następujące pytania [Clinton, White 2012b, s. 41]:

1) Czy w pierwszej dekadzie XXI w. nastąpiły istotne zmiany roli pełnionej przez specjalistów rachunkowości zarządczej w praktyce?

2) Czy stosowane metody rachunkowości zarządczej spełniają zmieniające się oczekiwania menedżerów?

3) Jakie narzędzia rachunkowości zarządczej są obecnie potrzebne i czy są one implementowane?

4) Jaką rolę pełnią w rachunkowości zarządczej nowe technologie?

5) Jakie czynniki ograniczają lub wyzwalają stosowanie nowych metod rachunkowości zarządczej?

Podsumowanie wniosków wynikających z analizy wyników tego badania zaprezentowano w tab. 1. Wyszczególniono w tej tabeli najważniejsze wnioski, wyodrębniając jedenaście obszarów problemowych. W celu ułatwienia oceny rezultatów uzyskanych przez badaczy Ernst & Young i IMA w tabeli zestawiono ustalenia obu badań przeprowadzonych zarówno w 2003, jak i w 2012 r.

Pierwszy obszar dotyczy priorytetów i wyzwań stawianych przed rachunkowością zarządczą. W 2003 r. podstawowym priorytetem było generowanie informacji o kosztach, a dopiero w dalszej kolejności redukcja kosztów, usprawnianie procesów i wspomaganie realizacji podstawowej strategii. Natomiast współcześnie okazuje się, że specjaliści przykładają większą wagę do redukcji kosztów, która wydaje się ważniejsza aniżeli generowanie istotnej informacji o kosztach. Takie wyniki po-

twierdzą wysoki poziom oczekiwań wobec metod rachunkowości zarządczej, które powinny być ukierunkowane na usprawnianie procesów i poprawę wydajności operacyjnej w celu redukcji kosztów.

Kolejny obszar dotyczy badania czynników zakłócających dokładność informacji o kosztach. Z obu badań wynika, że respondenci za kluczowe uważają dwa czynniki: procedury rozliczania kosztów pośrednich wytwarzania produktów oraz występowanie usług wspólnych (*shared services*). W następnej kolejności pojawiają się zwiększające wydatki na technologie informatyczne i różnorodność oferowanych produktów. Istotna zmiana w porównaniu z badaniami sprzed dekady dotyczy zwiększającej się różnorodności klientów, która obecnie jest uznawana za drugi najważniejszy czynnik zakłócający dokładność i wiarygodność informacji o kosztach. Poprzednio ten czynnik był wymieniany jako ostatni. Po pierwsze jest to przejaw nowych warunków funkcjonowania współczesnych przedsiębiorstw, po drugie oznacza wyzwania stawiane przed rachunkowością zarządczą i potrzebę opracowywania narzędzi ukierunkowanych na rzetelne rozliczanie kosztów z uwzględnieniem struktury klientów.

Trzeci obszar dotyczy postrzeganego przez badanych specjalistów znaczenia redukcji kosztów dla poprawy wyniku finansowego. O ile w 2003 r. uważano, że redukcja kosztów to zasadniczy sposób poprawy wyników finansowych, o tyle obecnie czynnik ten nie jest już traktowany jako najważniejszy. Natomiast bardzo ważna jest z punktu widzenia respondentów dokładność informacji o kosztach i precyzyjne procedury rachunku kosztów. Potencjalnych przyczyn dużego znaczenia dokładności rachunku kosztów można upatrywać w pogarszającej się kondycji ekonomicznej w skali globalnej i postrzeganiu dokładnego pomiaru kosztów jako źródła przewagi konkurencyjnej na rynku. Dodatkowo współcześnie akcentuje się potrzebę przejrzystości informacji sprawozdawczej zarówno dla interesariuszy zewnętrznych, jak i wewnętrznych.

Trzy kluczowe inicjatywy podejmowane na potrzeby wspomaganie rachunkowości zarządczej zarówno w 2003 r., jak i w 2012 r. obejmują: implementację systemów klasy ERP, nowe procedury budżetowania i metody raportowania wewnętrznego. Jednak z badań wynika zauważalne przesunięcie w stronę metod sprawozdawczości zarządczej z uwzględnieniem technologii informatycznych i systemów klasy *business intelligence* i nieznaczne zmniejszenie roli metod budżetowania jako inicjatyw niezbędnych do funkcjonowania rachunkowości zarządczej.

Kolejne cztery obszary dotyczą konkretnych metod i narzędzi rachunkowości zarządczej i postrzeganego przez specjalistów stopnia ich wykorzystania w praktyce. W obszarze planowania i budżetowania wyniki badań potwierdzają zarówno w 2003 r., jak i w 2012 r. intensywne stosowanie budżetowania operacyjnego, budżetowania kapitałów i rachunku kosztów standardowych. Obecnie można stwierdzić nieznacznie większe znaczenie tradycyjnych instrumentów, takich jak rachunek kosztów standardowych. Jeśli chodzi o narzędzia wykorzystywane bezpośrednio we wspomaganie podejmowania decyzji, to zasadniczą rolę odgrywają arkusze kalkulacji.

Tabela 1. Zmiany w rachunkowości zarządczej w okresie 2003-2012

Obszar porównania	2003	2012
Priorytety rachunkowości zarządczej	Generowanie informacji o kosztach	Redukcja kosztów
Czynniki zakłócające dokładność informacji o kosztach	Procedury rozliczania kosztów pośrednich wytwarzania i kosztów usług wspólnych	Procedury rozliczania kosztów pośrednich wytwarzania i zróżnicowanie klientów
Znaczenie redukcji kosztów dla poprawy wyniku finansowego	Bardzo ważne	Umiarkowane
Presja na większą dokładność rachunku kosztów	Duża	Bardzo duża
Kluczowe inicjatywy podejmowane na potrzeby rachunkowości zarządczej	<ul style="list-style-type: none"> • Implementacja systemów klasy ERP • Nowe procedury budżetowania • Metody raportowania wewnętrznego 	<ul style="list-style-type: none"> • Implementacja systemów klasy ERP • Metody raportowania wewnętrznego • Nowe procedury budżetowania
Narzędzia wykorzystywane w planowaniu i kontroli	Wykorzystywane intensywnie budżetowanie operacyjne, budżetowanie kapitałów i rachunek kosztów standardowych	Wykorzystywane intensywnie budżetowanie operacyjne, rachunek kosztów standardowych i budżetowanie kapitałów
Narzędzia wykorzystywane we wspomaganiu decyzji	Stosowanie arkuszy kalkulacyjnych i analiz CVP oraz rozważanie stosowania podejść takich, jak analiza łańcucha wartości	Stosowanie arkuszy kalkulacyjnych i analiz CVP i mniejsza liczba narzędzi branych pod uwagę do wdrożenia
Wykorzystywane metody rachunku kosztów	Stosowanie i rozważanie stosowanie nowoczesnych systemów rachunku kosztów przy współudziale metod tradycyjnych	Ograniczenie stosowania i niechęć do stosowania w przyszłości nowoczesnych systemów rachunku kosztów, wzrost znaczenia metod tradycyjnych
Metody zarządzania dokonaniem	Stosowanie benchmarkingu	Stosowanie benchmarkingu Mniejsze znaczenie zarządzania wartością i poszukiwanie innych metod pomiaru dokonań
Rozwiązania informatyczne stosowane na potrzeby rachunkowości zarządczej	Dominują rozwiązania opracowywane wewnątrz organizacji	Wzrost znaczenia systemów klasy ERP
Czynniki ograniczające stosowanie dobrych praktyk	Brak zaangażowania ze strony zarządu, brak kwalifikacji pracowników, brak technologii	Brak zaangażowania ze strony zarządu, brak kwalifikacji pracowników, brak technologii Nowy czynnik: brak czasu pracowników w małych przedsiębiorstwach

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań [Clinton, White 2012a, 2012b].

cyjne, analizy CVP, a w 2002 r. wyraźnie akcentowano rozważanie stosowania narzędzi, takich jak analiza łańcucha wartości. Obecnie narzędzia tradycyjne są nadal stosowane, przy czym zweryfikowany został entuzjazm dotyczący wykorzystania w praktyce bardziej złożonych analiz, a liczba narzędzi planowanych do wdrażania jest znacznie mniejsza.

W 2002 r. poważnie rozważano wdrażanie i stosowanie tzw. nowoczesnych systemów rachunku kosztów, do których można zaliczyć rachunek kosztów docelowych, rachunek kosztów ciągłego doskonalenia, rachunek kosztów przerobu, rachunek kosztów cyklu życia produktu itp. Wyniki ostatnich badań wskazują ograniczenie stosowania tych narzędzi i zmniejszenie chęci specjalistów rachunkowości zarządczej do ich stosowania. Wynika to prawdopodobnie z tego, że instrumenty te nie spełniły pokładanych w nich nadziei związanych z generowaniem istotnej informacji o kosztach i wspomaganie procesów zarządzania. Potwierdzają to wcześniejsze ustalenia wskazujące na ciągłe poszukiwanie metod, które zapewnią rzetelną i dokładną informację kosztową. Ostatecznie okazuje się, że tradycyjne metody rachunku kosztów nadal są chętnie i powszechnie stosowane. Wśród metod zarządzania dokonaniami zarówno w 2003, jak i w 2012 r. dominował benchmarking, natomiast współcześnie obserwuje się mniejsze znaczenie metod zaliczanych do nurtu *value based management* i jednocześnie poszukiwanie nowych podejść do pomiaru dokonań.

Nie ulega wątpliwości, że rachunkowość zarządcza XXI wieku wykorzystuje technologie informatyczne. Poprzednie badania pokazały, że dużą rolę odgrywały rozwiązania projektowane w warunkach istniejących wewnątrz organizacji technologii informatycznych. Obecnie zauważalne jest przesunięcie w kierunku zakupu bardziej zaawansowanych systemów klasy ERP, które umożliwiają przetwarzanie informacji o kosztach z uwzględnieniem łańcuchów dostaw, kanałów dystrybucyjnych, badania rentowności klientów, czyli analizę tych informacji, które są postrzegane jako istotne z punktu widzenia zarówno decydentów, jak i specjalistów rachunkowości zarządczej.

Ostatni obszar poddany badaniu to czynniki ograniczające stosowanie dobrych praktyk. Okazuje się, że obecnie podstawowe czynniki ograniczające wdrażanie dobrych praktyk są nadal takie same, jak w 2003 r. W opinii badanych specjalistów można do nich zaliczyć brak zaangażowania ze strony zarządu, brak kwalifikacji pracowników, ograniczenia technologiczne. Najnowsze badania wskazują jednak na jeden nowy czynnik: brak czasu pracowników, w szczególności w małych przedsiębiorstwach. Ten brak czasu może odzwierciedlać spadające znaczenie priorytetów dotyczących zwiększenia przejrzystości i dokładności informacji o kosztach.

4. Perspektywy rozwoju rachunkowości zarządczej

Przedstawione w poprzednich punktach wyniki badań z jednej strony odzwierciedlają stan rachunkowości zarządczej na początku XXI w. i obecnie oraz charakteryzują określone zmiany w postrzeganiu metod rachunkowości zarządczej i roli specjalistów

z tego obszaru. Z drugiej strony wyniki te prowokują do zadania pytania odnoszącego się do kierunków rozwoju rachunkowości zarządczej w najbliższej przyszłości. M. Fraser [2012] wskazuje na kilka podstawowych obszarów, które powinny leżeć w sferze zainteresowania specjalistów rachunkowości zarządczej w przyszłości:

- 1) silna orientacja na wspomaganie zarządzania strategicznego,
- 2) usprawnianie metod identyfikacji i oceny projektów inwestycyjnych, ponieważ ograniczenie się do redukcji kosztów może prowadzić do pomijania szans, które determinują przyszły sukces przedsiębiorstwa,
- 3) doskonalenie systemów zarządzania dokonaniaми z uwzględnieniem uwarunkowań sytuacyjnych charakterystycznych dla danego przedsiębiorstwa,
- 4) badanie i analiza czynników kosztotwórczych,
- 5) usprawnienie technik prognozowania i planowania, co ma szczególne znaczenie w warunkach turbulentnego otoczenia.

Znacznie bardziej rozszerzone spojrzenie na trendy rozwojowe rachunkowości zarządczej zaproponował G. Cokins [2013; 2014]. Określił on siedem zasadniczych trendów, które jego zdaniem będą charakteryzować rozwój rachunkowości zarządczej w najbliższej dekadzie.

1. Przesunięcie perspektywy w analizie rentowności od analizy rentowności produktów w stronę analizy rentowności według klientów i kanałów dystrybucji.
2. Wzrastające znaczenie specjalistów rachunkowości zarządczej w zarządzaniu dokonaniaми przedsiębiorstwa.
3. Większy nacisk na informację prospektywną w rachunkowości zarządczej.
4. Wzrost znaczenia metod analitycznych i statystycznych.
5. Współwystępowanie i integrowanie narzędzi rachunkowości zarządczej.
6. Wzrost znaczenia technologii informatycznych.
7. Wzrost znaczenia kwalifikacji społecznych specjalistów rachunkowości zarządczej.

Rozszerzenie zakresu problemowego analiz rentowności wynika z faktu, że coraz większy udział w kosztach działalności ogółem stanowią koszty związane z obsługą klientów, a ponadto, jak wynika z omówionych wcześniej badań empirycznych, przedsiębiorstwa muszą sobie radzić z coraz większym zróżnicowaniem klientów. W dobie nasilającej się konkurencji coraz większego znaczenia nabiera zarządzanie relacjami z klientami i metody rachunkowości zarządczej powinny być dostosowywane do tych zmieniających się oczekiwań zgłaszanych przez menedżerów. Postulat prac nad doskonaleniem analiz rentowności w przekroju klientów wymaga oczywiście projektowania systemu rachunku kosztów z uwzględnieniem dorobku istniejących podejść, takich jak rachunek kosztów działań.

Wzrastające znaczenie specjalistów rachunkowości zarządczej w zarządzaniu dokonaniaми przedsiębiorstwa wymaga wieloaspektowej integracji różnych podejść, do których można zaliczyć karty dokonań, mapowanie strategiczne, kluczowe mierniki dokonań (KPI), systemy rachunku kosztów i in. Podstawowym celem zaangażowania specjalistów rachunkowości zarządczej w zarządzanie dokonaniaми jest potrzeba efektywnego wspomaganie realizacji strategii organizacji.

Większy nacisk na informację prospektywną w rachunkowości zarządczej wymaga prowadzenia analiz i sporządzania raportów wewnętrznych zorientowanych na informację planistyczną, która będzie stanowić podstawę podejmowania decyzji sprzyjających zdobywaniu i utrzymywaniu przewagi konkurencyjnej. Menedżerowie oczekują doskonalenia metod planistycznych zorientowanych na ocenę skutków podejmowanych decyzji w zakresie odnoszącym się m.in. do:

- struktury asortymentowej produktów,
- kanałów dystrybucji,
- wartości życiowej klientów,
- nakładów inwestycyjnych,
- decyzji krótkoterminowych.

Wzrost znaczenia metod analitycznych i statystycznych przejawiać się będzie w stosowaniu bardziej zaawansowanych narzędzi wykraczających poza tradycyjną analizę finansową. Technologia *big data*, coraz powszechniej obecna we współczesnych przedsiębiorstwach, wymusza podejmowanie decyzji na podstawie dużych zbiorów danych (mierzonych co najmniej w terabajtach). Stosowanie rachunku kosztów działań, mapowanie strategiczne i inne zaawansowane metody rachunkowości zarządczej wymagają przetwarzania i analizowania ogromnych ilości informacji, co jest możliwe tylko przy zastosowaniu coraz bardziej złożonych podejść analitycznych (*business analytics*).

Współwystępowanie i integrowanie narzędzi rachunkowości zarządczej wydaje się oczywistą tendencją rozwoju rachunkowości zarządczej. Wymagania menedżerów są w coraz większym stopniu zindywidualizowane i zależne od specyficznych warunków działania przedsiębiorstwa. Oznacza to, że w przyszłości w większym stopniu metody i narzędzia rachunkowości zarządczej będą „szyte na miarę” i projektowane głównie poprzez integrację istniejących, znanych i wielokrotnie testowanych metod.

Nie ulega wątpliwości, że wzrost znaczenia technologii informacyjnych, głównie w sferze *business intelligence*, wywierać będzie wpływ na praktykę rachunkowości zarządczej. Technologie informatyczne są niezbędne w celu zapewnienia sprawnego dostępu do aktualnych i wiarygodnych informacji. Wewnętrzne usługi przetwarzania informacji zarządczej staną się towarem poszukiwanym przez menedżerów, którzy żądają informacji istotnej decyzyjnie. Specjaliści rachunkowości zarządczej będą partnerami specjalistów z zakresu technologii informatycznych i będą musieli z nimi ściśle współpracować.

Ostatnia tendencja wyraża się wzrostem znaczenia kwalifikacji społecznych specjalistów rachunkowości zarządczej. Przede wszystkim chodzi o umiejętności komunikacyjne, ponieważ w celu pozyskania oparcia ze strony innych uczestników organizacji, specjaliści rachunkowości zarządczej powinni umieć przekonać ich do stosowanych rozwiązań, które są niekiedy bardzo rozbudowane. Ponadto współczesne metody rachunkowości zarządczej wymagają zaangażowania wszystkich pra-

owników w gromadzenie informacji finansowych i niefinansowych. Oznacza to, że specjaliści rachunkowości zarządczej powinni mieć umiejętność odpowiedniego uzasadnienia potrzeby gromadzenia tych informacji i pozyskania w innych pracownikach partnerów biznesowych.

5. Podsumowanie

Podsumowując przedstawione rozważania, można stwierdzić, że rachunkowość zarządcza u progu XXI wieku była silnie zorientowana na zarządzanie kosztami i generowanie rzetelnej i decyzyjnie istotnej informacji o kosztach. Jednocześnie badani specjaliści podkreślali zniekształcenie informacji kosztowej wynikające z niedoskonałych metod rozliczania kosztów pośrednich produkcji, świadczenia usług wspólnych oraz różnorodności produktów. W sferze technologii informatycznych dominowały rozwiązania wypracowane wewnątrz organizacji i zaczęto coraz wyraźniej akcentować potrzebę stosowania zaawansowanych systemów informatycznych. Dominowały tradycyjne metody, takie jak rachunek kosztów pełnych i budżetowanie operacyjne.

Zmiany, które można zidentyfikować w okresie 2003-2012, obejmowały głównie zwiększenie presji na redukcję kosztów i zróżnicowanie klientów jako ważny czynnik zakłócający dokładność procedur rozliczania i kalkulacji kosztów. Wzrosło w związku z tym znaczenie generowania dokładnej i istotnej decyzyjnie informacji kosztowej. Ponadto zwrócono większą uwagę na wewnętrzne raportowanie zarządcze przy zastosowaniu systemów klasy ERP. Zdaniem badanych specjalistów zmniejsza się rola i znaczenie tzw. nowoczesnych systemów rachunku kosztów, wzrasta natomiast chęć poszukiwania nowych narzędzi wspomagających szeroko rozumiane zarządzanie dokonaniem.

Na tym tle wielu Autorów próbuje formułować przewidywania co do przyszłych kierunków rozwoju rachunkowości zarządczej. Do najważniejszych trendów można zaliczyć wzrost znaczenia wielowymiarowych analiz uwzględniających różne obiekty, takie jak produkty, klienci, kanały dystrybucji. Ponadto nadal duże znaczenie przypisuje się rachunkowości zarządczej we wspomaganiu zarządzania dokonaniem i realizacji strategii organizacji. Wymaga to doskonalenia metod planowania przy zastosowaniu zaawansowanych podejść analitycznych i statystycznych, integrację metod rachunkowości zarządczej oraz bardzo duże znaczenie technologii informatycznych (*business intelligence, big data* itd.). Warto również podkreślić, że specjaliści rachunkowości zarządczej powinni odejść od biurka i doskonalić swoje umiejętności komunikacyjne, aby być partnerami nie tylko dla menedżerów podejmujących decyzje, ale również dla wszystkich członków organizacji.

Literatura

- 2003 *Survey of Management Accounting*, 2003, Ernst&Young and Institute of Management Accountants. www.imanet.org.
- Burns J., Yazdifar H., 2001, Tricks or Treats?, „Financial Management”, March.
- Clinton B.D., White L.R., 2012a, *Roles and Practices in Management Accounting: 2003-2012*, „Strategic Finance”, November.
- Clinton B.D., White L.R., 2012b, *The Role of Management Accountant: 2003-2012*, „Management Accounting Quarterly”, vol. 14, no. 1.
- Cokins G., 2013, *Top 7 Trends in Management Accounting*, „Strategic Finance”, December.
- Cokins G., 2014, *Top 7 Trends in Management Accounting. Part 2*, „Strategic Finance”, January.
- Evans H., Ashworth G., Gooch J., Davies R., 1996, *Who Needs Performance Management?*, „Management Accounting”, vol. 74, no. 11.
- Fraser M., 2012, *Developments in management accounting*, „Chartered Accountants Journal”, vol. 91, no. 8.
- Garg A., Ghosh D., Hudick J., Nowacki C., 2003, *Roles and Practices in Management Accounting Today*, „Strategic Finance”, vol. 85, no. 1.