



Edward Nowak

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wydział Zarządzania, Informatyki i Finansów
Katedra Rachunku Kosztów, Rachunkowości Zarządczej i Controllingu
edward.nowak@ue.wroc.pl

DWA WYMIARY RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ W ASPEKCIE GLOBALIZACJI GOSPODARKI

Streszczenie: W artykule zaprezentowano rozważania dotyczące dwóch wymiarów rachunkowości zarządczej w aspekcie umiędzynarodowienia działalności gospodarczej. Pierwszym wymiarem są dobre praktyki i globalne zasady rachunkowości zarządczej określone przez międzynarodowe organizacje zajmujące się rachunkowością. Mają one charakter wytycznych i wzorców dotyczących organizacji i stosowania instrumentów rachunkowości zarządczej oraz wykorzystania informacji ekonomicznych w procesie zarządzania. Drugim wymiarem są systemy rachunkowości zarządczej w międzynarodowych korporacjach gospodarczych, dostosowane do uwarunkowań ich działalności. Istotnym problemem jest tu dobór narzędzi o charakterze komplementarnym, wspomagających zarządzanie na poziomie jednostki dominującej i jednostek zależnych. Oba rozpatrywane wymiary rachunkowości zarządczej w ujęciu międzynarodowym są podporządkowane działalności korporacji w globalnej gospodarce.

Słowa kluczowe: globalizacja gospodarki, rachunkowość zarządcza, dobre praktyki rachunkowości zarządczej, rachunkowość zarządcza korporacji międzynarodowych.

JEL Classification: M19, M41.

Wprowadzenie

Początek XXI w. upływa pod znakiem globalizacji działalności gospodarczej. Procesom globalizacji towarzyszy rozwój międzynarodowych rynków kapitałowych i ponadnarodowych inwestycji. Istotnymi zjawiskami w tym procesie są rozszerzenie współpracy gospodarczej między różnymi krajami oraz wzrost międzynarodowej wymiany handlowej. Globalizacja gospodarki powoduje likwidację barier w zakresie transferu kapitałów między różnymi regionami świa-

ta. Efektem tego jest swoboda przepływu różnych czynników działalności, w szczególności aktywów finansowych, dóbr i usług oraz pracy ludzkiej [Nowak, 2001].

Umiejscowienie rynków powoduje wzrost znaczenia międzynarodowych organizacji gospodarczych oraz instytucji finansowych, które wprowadzają standardy działania w warunkach globalnej gospodarki. Ponadto globalizacja działalności gospodarczej przyczynia się do powstania międzynarodowych korporacji gospodarczych, które często mają zasięg światowy. W takiej sytuacji rośnie zapotrzebowanie na odpowiednie informacje ekonomiczne dotyczące rezultatów działalności przedsiębiorstw funkcjonujących w różnych krajach. Głównym źródłem tych informacji jest niewątpliwie rachunkowość, będąca najważniejszym elementem systemu informacyjnego każdej jednostki gospodarczej.

Na system rachunkowości składają się dwa względnie wyodrębnione podsystemy, którymi są rachunkowość finansowa i rachunkowość zarządcza. Internacjonalizacja rachunkowości finansowej przejawia się w opracowaniu Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. Sprawozdania finansowe stanowią bowiem główne źródło informacji dla uczestników rynków kapitałowych dotyczących rezultatów działalności jednostek gospodarczych z różnych krajów. Rachunkowość zarządcza nie podlega natomiast standaryzacji w skali międzynarodowej, gdyż jest ona wewnętrzną sprawą zarządzających korporacjami. To powoduje pewne problemy związane z wykorzystaniem informacji pochodzących z tego podsystemu tworzonych w różnych jednostkach gospodarczych w zarządzaniu korporacjami międzynarodowymi.

Problematyce rachunkowości zarządczej w aspekcie międzynarodowym jest poświęcony niniejszy artykuł. Problematyka ta jest rozpatrywana z punktu widzenia dwóch wymiarów: zasad rachunkowości zarządczej określonych przez organizacje międzynarodowe zajmujące się rachunkowością oraz systemów rachunkowości zarządczej w korporacjach międzynarodowych. Głównym celem artykułu jest ukazanie, jak rozpatrywane wymiary rachunkowości zarządczej wpływają na sposób jej prowadzenia w przedsiębiorstwach funkcjonujących na rynku globalnym. Zasadnicza teza artykułu zawiera się w stwierdzeniu, że istniejące rozwiązania z zakresu rachunkowości zarządczej mogą być wykorzystywane w międzynarodowych korporacjach, jednakże muszą być wspomagane komplementarnymi narzędziami uwzględniającymi zróżnicowanie warunków ich działalności.

Artykuł ma charakter studium teoretycznego. Główną metodą badawczą zastosowaną do analizy sformułowanego problemu jest krytyczna analiza literatury z zakresu rachunkowości i zarządzania oraz wytycznych opracowanych przez organizacje międzynarodowe zajmujące się rachunkowością.

1. Międzynarodowe wytyczne dobrych praktyk i globalne zasady rachunkowości zarządczej

Świat zmierza w kierunku globalizacji gospodarki, w której transakcje finansowe i inwestycje coraz częściej przekraczają granice państw [Międzynarodowe..., 2016]. Następują szybkie zmiany środowiska, w którym funkcjonują przedsiębiorstwa, co wpływa na prowadzenie rachunkowości, w tym także rachunkowości zarządczej. Ważne jest, aby rachunkowość zarządcza dostarczała informacji, które ukazują działalność korporacji międzynarodowych z globalnej perspektywy. Dlatego od specjalistów ds. rachunkowości oczekuje się informacji, które uwzględniają kontekst funkcjonowania tych korporacji oraz podejmowania trafnych decyzji przy uwzględnianiu coraz bardziej złożonych uwarunkowań i wysokiej dynamiki otoczenia.

Wychodząc z tych przesłanek, organizacje międzynarodowe zajmujące się rachunkowością zajęły się w ostatnich latach doskonaleniem rozwiązań z zakresu rachunkowości zarządczej. Chodzi o ich dostosowanie do aktualnych zapotrzebowań na informacje ekonomiczne w warunkach funkcjonowania przedsiębiorstw w globalnej gospodarce rynkowej. Rachunkowość zarządcza powinna bowiem włączać się coraz aktywniej w proces zarządzania korporacjami.

Działania organizacji międzynarodowych zajmujących się rachunkowością są ukierunkowane także na doskonalenie systemów rachunkowości zarządczej. Rezultaty tych działań przyjmują postać międzynarodowych wytycznych oraz globalnych zasad rachunkowości zarządczej. Te wytyczne i zasady nie mają jednakże charakteru międzynarodowych standardów rachunkowości zarządczej. Są to jedynie pewne wzorce i wskazówki, którymi można kierować się przy doskonaleniu systemów rachunkowości zarządczej i stosowaniu różnych instrumentów. Jest to właściwe podejście, gdyż w obszarze rachunkowości zarządczej nie może być uregulowań w postaci standardów, które są stosowane w rachunkowości finansowej.

Międzynarodowa Federacja Księgowych (International Federation of Accountants, IFAC) opracowała w 2005 r. dokument pt. *The Roles and Domain of the Professional Accountant in Business* [*The Roles...*, 2005]. Dokument ten określa rolę specjalistów ds. rachunkowości w biznesie w warunkach globalnej gospodarki. Według stanowiska IFAC zajmujący się rachunkowością w przedsiębiorstwach powinni pełnić funkcję specjalistów ds. rachunkowości zarządczej, menedżerów finansowych, doradców biznesowych, liderów biznesu i controllerów finansowych. Wszyscy oni powinni przyczyniać się do tworzenia i zachowania wartości dla właścicieli. Tak ukierunkowana rachunkowość zarządcza ma swój istotny udział w prowadzeniu biznesu w każdej korporacji gospodarczej.

W 2009 r. Międzynarodowa Federacja Księgowych wydała Międzynarodowe Wytyczne Dobrych Praktyk, które można odnieść do rachunkowości zarządczej. Wytyczne te dotyczą oceny i doskonalenia zarządzania w organizacjach [International..., 2009a] i rachunku kosztów [International..., 2009b]. Międzynarodowe Wytyczne Dobrych Praktyk opracowane przez IFAC określają pewne zasady i dostarczają określonych wskazówek, którymi powinno się kierować przy ocenie i doskonaleniu systemów rachunkowości zarządczej. Ponadto podają one dobre praktyki w zakresie stosowania systemów i metod rachunkowości zarządczej, w szczególności rachunku kosztów. Zawierają także wskazówki w zakresie wykorzystania informacji z rachunkowości w procesie zarządzania przedsiębiorstwem.

W Międzynarodowych Wytycznych Dobrych Praktyk „Ocena i doskonalenie zarządzania w organizacjach” są określone cztery aktywności zarządcze, w które powinni być zaangażowani specjaliści ds. rachunkowości w przedsiębiorstwach. Są to [International..., 2009a; Artienwicz, 2009a]:

- wytyczanie strategicznych kierunków działania,
- ustalanie osiągnięcia wytyczonych celów,
- udział w procesie zarządzania ryzykiem,
- kontrolowanie racjonalności wykorzystania zasobów.

Rachunkowość zarządcza powinna wspomagać skuteczną i efektywną realizację wszystkich wskazanych aktywności zarządczych w przedsiębiorstwach. Głównym zadaniem rachunkowości zarządczej jest tu dostarczanie przydatnych (istotnych) i wiarygodnych informacji ekonomicznych oraz przeprowadzanie analiz na potrzeby podejmowania optymalnych decyzji. Wyszczególnione aktywności zarządcze dotyczą nie tylko zagadnień bieżących i krótkoterminowych, ale także zamierzeń długoterminowych. Dlatego ważne jest, aby rachunkowość zarządcza wspomagała zarówno proces zarządzania operacyjnego, jak i strategicznego.

Istotnym elementem systemu rachunkowości zarządczej każdego przedsiębiorstwa jest rachunek kosztów. Jest tak dlatego, ponieważ rachunek kosztów jest ważnym narzędziem oceny działalności przedsiębiorstwa z punktu widzenia tworzenia przez niego wartości dla właścicieli i interesariuszy. Ta przesłanka legła u podstaw opracowania przez IFAC Międzynarodowych Wytycznych Dobrych Praktyk „Ocena i doskonalenie rachunku kosztów” [International..., 2009b; Artienwicz, 2009b]. W dokumencie tym są określone kierunki i sposoby doskonalenia systemów rachunku kosztów oraz wykorzystania dostarczanych przez niego informacji w podejmowaniu różnorodnych decyzji gospodarczych.

Rachunek kosztów zajmuje się pomiarem kosztów ponoszonych przez przedsiębiorstwa i wyjaśnieniem ich zachowania się. Wzrost znaczenia informacji o kosztach w prowadzeniu działalności gospodarczej doprowadził do zmiany jego retrospektywnego ukierunkowania na nastawienie prospektywne i antycypacyjne. Dlatego rachunek kosztów ewoluje w kierunku zarządzania kosztami, które obejmuje działania podejmowane przez menedżerów związane z ciągłym doskonaleniem procesów oraz dokonywaniem zmian, w rezultacie których powinna nastąpić redukcja kosztów przy zaspokojeniu oczekiwań klientów [Drury, 2005 s. 429].

Z myślą o nowej erze prowadzenia działalności gospodarczej zostały także wydane *Globalne zasady rachunkowości zarządczej*, które stanowią wzory dobrych praktyk w tym obszarze [AICPA i CIMA, 2015]. Zasady te zostały opracowane przez American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) oraz Chartered Institute Management Accountants (CIMA). *Globalne zasady rachunkowości zarządczej* dają pewną uniwersalizację dobrych praktyk stosowanych w rachunkowości zarządczej, które mają wspomagać osiągnięcie założonych celów biznesowych, rozwój przedsiębiorstw oraz skuteczną realizację przyjętych przez nie strategii w dobie globalizacji gospodarki.

Na podstawie wskazanych przesłanek instytuty AICPA oraz CIMA sformułowały cztery zasady dotyczące oczekiwanych efektów stosowania rachunkowości zarządczej. Są one następujące [AICPA i CIMA, 2015]:

- 1) komunikacja zapewnia lepsze zrozumienie i umożliwia wpływanie na nią,
- 2) istotność informacji,
- 3) rozsądne zarządzanie jako czynnik budujący zaufanie,
- 4) analiza oddziaływania na wartość.

Globalne zasady rachunkowości zarządczej określają cele i zasadnicze wartości, sposoby postępowania oraz istotne cechy charakteryzujące rachunkowość zarządczą. Ich uniwersalny charakter powoduje, że mogą one być odniesione do każdego rodzaju organizacji gospodarczej, niezależnie od wielkości oraz formy prawnoorganizacyjnej. Rachunkowość zarządcza prowadzona zgodnie z tymi zasadami powinna dostarczyć bardziej użytecznych informacji, których wykorzystanie w zarządzaniu przyczyni się do tworzenia wartości.

Międzynarodowe Wytyczne Dobrych Praktyk oraz *Globalne zasady rachunkowości zarządczej* dają pewne wzorce rozwiązań i stosowania odpowiednich narzędzi. Można je wykorzystywać do oceny praktyk i procesów w rachunkowości zarządczej. Mogą być one także przydatne przy wskazywaniu obszarów wymagających poprawy. Zarówno międzynarodowe wytyczne, jak i globalne zasady nie dają natomiast gotowych rozwiązań z zakresu systemów i narzędzi rachunkowości zarządczej, które można zastosować w konkretnej korporacji gospodarczej.

2. Systemy i narzędzia rachunkowości zarządczej w międzynarodowych korporacjach gospodarczych

Przedsiębiorstwa międzynarodowe mają charakter korporacji globalnych, które zazwyczaj są dużymi organizacjami gospodarczymi zlokalizowanymi w wielu krajach. Często narodowe warunki prowadzenia działalności są odmienne pod względem gospodarczym, politycznym, prawnym i kulturowym. To zróżnicowanie środowiska korporacji międzynarodowych powoduje wzrost ryzyka osiągnięcia celów oraz problemy z oceną wyników poszczególnych jednostek należących do korporacji [Komorowski, 2000]. Tak duże zróżnicowanie lokalnych (krajowych) warunków funkcjonowania przedsiębiorstw wpływa na złożoność systemu zarządzania i utrudnia realizację różnych funkcji zarządzania. Ma to także konsekwencje dla systemu rachunkowości zarządczej oraz wykorzystywanych instrumentów.

Oddziały korporacji międzynarodowych nie mogą być traktowane jako samodzielne i niezależne pod względem prawnym jednostki gospodarcze. Mają one bowiem ograniczoną samodzielność ekonomiczną, prawną i organizacyjną, która jest atrybutem przedsiębiorstwa. Ponadto zasoby majątkowe są im przydzielane przez jednostkę nadrzędną, co także jest ograniczeniem dysponowania nimi i swobody wyboru w tym zakresie. Znacznie mniejsza jest również swoboda decyzyjna w poszczególnych oddziałach, której ramy są określone na poziomie jednostki centralnej. To wszystko powoduje, że autonomia oddziałów korporacji międzynarodowych jest stosunkowo niewielka, często mniejsza niż jednostek należących do holdingów krajowych. To także ma duży wpływ na systemy rachunkowości zarządczej poszczególnych oddziałów oraz całej korporacji.

Rachunkowość zarządcza w korporacjach międzynarodowych obejmuje rozwiązania stosowane zarówno przez jednostkę macierzystą działającą w określonym państwie, jak i jej oddziały zlokalizowane w innych krajach. Oznacza to, że na system rachunkowości zarządczej korporacji międzynarodowej składają się jej podsystemy w jednostce macierzystej oraz w jednostkach zależnych będących oddziałami zagranicznymi. Z takim systemem ma się przeto do czynienia wtedy, gdy korporacja prowadzi działalność gospodarczą w co najmniej dwóch krajach.

Podmiotami rachunkowości zarządczej korporacji międzynarodowych są zarówno całe organizacje gospodarcze, jak i oddziały zagraniczne takich korporacji. Przedmiotem zainteresowania rachunkowości zarządczej w korporacjach międzynarodowych są zatem procesy gospodarcze i rezultaty działalności występujące w jednostkach ze sobą współpracujących w różnych krajach. Dlatego rozwiązania w tym obszarze dotyczą praktyk stosowanych nie tylko w jednostce

macierzystej, ale także w oddziałach do niej należących. To stanowi trudne, ale jednocześnie interesujące wyzwania, zwłaszcza dla organizacji systemu rachunkowości zarządczej na poziomie całej korporacji.

Rachunkowość zarządcza w korporacjach międzynarodowych dotyczy wielu specyficznych problemów zarządzania w tego typu zgrupowaniach jednostek gospodarczych. Najbardziej ogólnym z nich jest stworzenie sprawnego systemu informacyjnego całej korporacji. Ważnym zagadnieniem jest także istnienie skutecznego systemu kontroli zarządczej. Przy tym rachunkowość zarządcza w korporacjach międzynarodowych uwzględnia nie tylko wewnętrzne, operacyjne i finansowe aspekty ich funkcjonowania. Obejmuje również aspekty zewnętrzne, strategiczne i kulturowe.

Szczegółowe problemy rachunkowości zarządczej w korporacjach międzynarodowych dotyczą m.in.:

- rachunkowości według ośrodków odpowiedzialności,
- oceny rezultatów działalności korporacji i należących do niej jednostek,
- budżetowania według ośrodków odpowiedzialności,
- systemu sprawozdawczości wewnętrznej,
- zarządzania ryzykiem finansowym (zwłaszcza kursowym),
- oceny efektywności bezpośrednich inwestycji zagranicznych,
- analizy łańcucha tworzenia wartości,
- analizy łańcucha dostaw,
- stosowania cen transferowych,
- zarządzania wartością korporacji,
- zarządzania kapitałem obrotowym.

Rachunkowość zarządcza korporacji międzynarodowych jest pewną strukturą zintegrowanego systemu planistyczno-kontrolnego i informacyjno-sprawozdawczego. Elementy tej struktury są adresowane do poszczególnych jednostek należących do korporacji przy uwzględnieniu czynników oraz parametrów ekonomicznych przez nie kontrolowanych. Dlatego w rachunkowości zarządczej korporacji międzynarodowych uwaga jest skoncentrowana na dokonaniach jednostek wchodzących w skład korporacji oraz na powiązaniach występujących między oddziałami zagranicznymi. Te jednostki są bowiem odpowiedzialne na realizację przypisanych im celów oraz wykonanie wytyczonych zadań.

System rachunkowości zarządczej korporacji międzynarodowej powinien uwzględniać powiązania występujące między jednostką macierzystą a jej oddziałami oraz między poszczególnymi oddziałami. W tym aspekcie ważne jest doprowadzenie do porównywalności zasad i metod rachunkowości zarządczej stosowanych przez poszczególne oddziały, co można osiągnąć przez ich ujedno-

licenie. Ponadto należy dokonać ich dostosowania do rozwiązań istniejących w jednostce macierzystej. Można to osiągnąć przez integrację metod rachunkowości zarządczej stosowanych przez jednostki należące do korporacji.

Odrębnym problemem rachunkowości w korporacjach międzynarodowych jest konsolidacja sprawozdań finansowych. Problem ten dotyczy przede wszystkim rachunkowości finansowej, w niewielkim zaś stopniu rachunkowości zarządczej. Tylko bowiem rachunkowość finansowa jest systemem podlegającym normalizacji przez standardy międzynarodowe i przepisy prawne obowiązujące w danym kraju. Regulacji w zakresie rachunkowości zarządczej dotyczących korporacji międzynarodowych, takich jak standardy i przepisy prawne, nie może bowiem być.

Tworząc system rachunkowości zarządczej w międzynarodowych ugrupowaniach jednostek gospodarczych, można kierować się wskazówkami zawartymi w Międzynarodowych Wytycznych Dobrych Praktyk oraz w *Globalnych zasadach rachunkowości zarządczej*. W ocenie i doskonaleniu systemów rachunkowości zarządczej w korporacjach międzynarodowych użytecznym narzędziem może okazać się też benchmarking. Jest on bowiem procesem ciągłego poszukiwania najlepszych praktyk, które po zaadaptowaniu i wdrożeniu w danej organizacji będą skutkować lepszymi wynikami [Bogan i English, 2006, s. 20-21]. W przypadku benchmarkingu w obszarze rachunkowości zarządczej korporacji międzynarodowych chodzi o porównania wewnętrzne i przejmowanie wzorcowych rozwiązań stosowanych przez oddziały korporacji osiągające najlepsze wyniki.

Podsumowanie

Rachunkowość zarządcza jest niewątpliwie najważniejszym źródłem informacji na potrzeby zarządzania współczesnymi przedsiębiorstwami. Uwaga ta odnosi się zarówno do odrębnych jednostek gospodarczych działających w różnych krajach, jak i międzynarodowych korporacji gospodarczych funkcjonujących w skali globalnej. Informacje ekonomiczne dostarczane przez rachunkowość zarządczą stanowią bowiem podstawę podejmowania racjonalnych decyzji w każdym przedsiębiorstwie, niezależnie od lokalizacji oraz jego powiązań zewnętrznych i struktury relacji wewnętrznych między jednostkami organizacyjnymi.

Międzynarodowy wymiar prowadzenia działalności gospodarczej jest ważnym czynnikiem wpływającym na system rachunkowości zarządczej przedsiębiorstw funkcjonujących w takich warunkach. Dlatego system ten musi być dostosowany do złożoności, specyfiki, zróżnicowania i zmienności działalności korporacji w różnych krajach. Rachunkowość zarządcza dysponuje odpowied-

nimi instrumentami, które wdrożone w korporacjach międzynarodowych mogą przyczynić się do zwiększenia skuteczności i efektywności działania. Wykorzystywane instrumenty powinny być jednakże adekwatne do potrzeb zarządzania bardziej złożonymi organizacjami gospodarczymi niż w przypadku pojedynczych przedsiębiorstw. Można je określić „instrumentami rachunkowości zarządczej wyższej generacji” [Karmańska i Szumielewicz, 2003].

Literatura

- AICPA, CIMA (2015), *Globalne zasady rachunkowości zarządczej*, New York.
- Artienwicz N. (2009a), *Rachunek kosztów – pomoc w sterowaniu działalnością organizacji*, „Rachunkowość”, nr 3.
- Artienwicz N. (2009b), *Jak księgowy może wspomóc zarządzanie*, „Rachunkowość”, nr 9.
- Bogan Ch.E., English M.J. (2006), *Benchmarking jako klucz do najlepszych praktyk*, Wydawnictwo Helion, Gliwice.
- Drury C. (2005), *Management Accounting for Business*, Thomson Learning, London.
- International Good Practice Guidance (2009a), *Evaluating and Improving Costing in Organizations*, IFAC, New York, July.
- International Good Practice Guidance (2009b), *Evaluating and Improving Governance in Organizations*, IFAC, New York, February.
- Karmańska A., Szumielewicz W. (2003), *Rachunkowość zarządcza grup kapitałowych – nowe wyzwanie*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 13(69).
- Komorowski J. (2000), *Zagadnienie ryzyka w zarządzaniu korporacją globalną* [w:] J. Lewandowski (red.), *Zarządzanie organizacjami gospodarczymi w warunkach globalizacji*, Wydawnictwo Elipsa, Łódź.
- Międzynarodowe standardy edukacyjne* (2016), IFAC, New York.
- Nowak E. (2001), *International Accounting Standards and Polish Law in Accounting*, „Argumenta Oeconomica”, nr 1(10).
- Romanowska M. (2011), *Grupy kapitałowe w Polsce. Strategie i struktury*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- The Roles and Domain of the Professional Accountant in Business* (2005), IFAC, New York.

TWO DIMENSIONS OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE CONTEXT OF ECONOMIC GLOBALISATION

Summary: The paper presents deliberations on two basic dimensions of management accounting in the context of the internationalisation of business operation. The first dimension comprises of best practices and global standards of management accounting developed by international accounting organisations. Those take the form of guidelines and benchmarks on the organisation and use of management accounting instruments as well as on the application of economic information in management processes. The other dimension incorporates management accounting systems employed in international business corporations in adjustment with basic determinants of their business operation. The most important problem in this respect lies in the selection of complementary instruments that offer management support both at the level of the dominant entity and at subsidiary level. Each of the above dimensions of management accounting in international approach is adjusted to the requirements of business operation on global markets.

Keywords: globalisation of economy, management accounting, best practices in accounting, management accounting in international corporations.