

## Strategiczna rachunkowość zarządcza wyznacznikiem zakresu ewidencji księgowej w działalności pomocniczej na przykładzie zarządzania nieruchomościami

Michał Chalastra

Uniwersytet Gdański

E-mail: [michal.chalastra@ug.edu.pl](mailto:michal.chalastra@ug.edu.pl)

ORCID: 0000-0002-9993-1950

© 2024 Michał Chalastra

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>

**Cytuj jako:** Chalastra, M. (2024). Strategiczna rachunkowość zarządcza wyznacznikiem zakresu ewidencji księgowej w działalności pomocniczej na przykładzie zarządzania nieruchomościami. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 68(2), 117-133.

DOI: 10.15611/pn.2024.2.10

JEL: M40

**Streszczenie:** Celem głównym tego artykułu jest wskazanie możliwości rozbudowy systemu ewidencji księgowej ponad wymogi rachunkowości finansowej na potrzeby dostarczenia mierzalnych danych o realizacji strategii w obszarze działalności pomocniczej na przykładzie zarządzania nieruchomościami gospodarczymi. Celami pomocniczymi są: wskazanie możliwości konstrukcji rozbudowanych struktur zarządzania strategicznego w zakresie działalności pomocniczej oraz prezentacja zasad konstrukcji kont księgowych do ewidencji przychodów i kosztów umożliwiających dostarczenie wymiernych danych rzeczywistych o realizowanych strategiach. Artykuł powstał na podstawie autorskich wdrożeń systemów budżetowania, rachunku kosztów i zakładowych planów kont w przedsiębiorstwach różnych branż oraz prowadzonych przez autora analiz w tym zakresie. Wykorzystana została metoda studium przypadków. W artykule przedstawione zostały wzorcowe zasady poszerzenia ewidencji księgowej dla przychodów i kosztów uwzględniające potrzeby zarządzania strategicznego w zakresie działalności pomocniczej na przykładzie nieruchomości gospodarczych.

**Słowa kluczowe:** strategiczna rachunkowość zarządcza, zarządzanie strategiczne, ewidencja księgowa, działalność pomocnicza, nieruchomości

## 1. Wstęp

W wielu przedsiębiorstwach zarządzanie strategiczne bardzo często jest realizowane w zakresie działalności podstawowej. Strategie tworzy się dla elementów z podstawowego procesu gospodarczego. Mogą one dotyczyć takich dziedzin, jak sprzedaż, produkcja czy zaopatrzenie. W dużych podmiotach strategie można jednak tworzyć również w przypadku działalności pomocniczej. Jeżeli ten zakres funkcjonowania przedsiębiorstwa angażuje istotne środki, to warto dla niego opracować rozbudowane struktury planów strategicznych. Przykładem takiej działalności pomocniczej jest zarządzanie nieruchomościami gospodarczymi. Na potrzeby tego opracowania za nieruchomości gospodarcze należy uznać wszelkiego rodzaju obiekty wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej. Mogą być to hale fabryczne, obiekty magazynowe, budynki biurowe, szpitalne dydaktyczne, drogi dojazdowe, tereny zielone czy place składowe. Nie są to zatem nieruchomości wykorzystywane na cele podstawowej działalności gospodarczej, tak jak w firmach deweloperskich czy budowlanych. W opracowaniu tym zaprezentowane są wyniki praktycznych wdrożeń systemów rachunkowości zarządczej w dużych przedsiębiorstwach z różnych branż. Zróznicowanie to wskazuje na występowanie podobnych sytuacji w wielu podmiotach bez względu na specyfikę ich działalności podstawowej. Jako metoda badawcza wykorzystana została metoda zarządzania projektami. Przedstawione zagadnienia dotyczą przypadków firm o bardzo rozbudowanych zasobach z zakresu posiadania i eksploatacji nieruchomości gospodarczych. Dzięki temu możliwe jest zaprezentowanie odpowiednio rozbudowanych narzędzi rachunkowości wspierających zarządzanie strategiczne w tym obszarze działalności pomocniczej. Celem głównym tego artykułu jest wskazanie możliwości rozbudowy systemu ewidencji księgowej ponad wymogi rachunkowości finansowej na potrzeby dostarczenia mierzalnych danych o realizacji strategii w obszarze działalności pomocniczej na przykładzie zarządzania nieruchomościami gospodarczymi. Rejestracja danych zgodnie z wymogami strategicznej rachunkowości zarządczej wydaje się ważnym zagadnieniem badawczym. Mając dane źródłowe usystematyzowane według zidentyfikowanych potrzeb strategicznych, można je odpowiednio przetwarzać. Mogą być one wykorzystane w formie pierwotnej zgodnie z koncepcją rachunku kosztów zmiennych. Można je poddać różnemu rodzajowi transformacji według reguł rachunku kosztów pełnych. Każde przedsiębiorstwo, analizując swój stan zasobów oraz realizowane strategie i zadania, może na tej podstawie adaptować system rachunkowości do swoich indywidualnych potrzeb. Adaptacja ta może zostać dokonana w obszarze przedmiotu badań, czyli nieruchomości gospodarczych. Zaprezentowane narzędzia wydają się jednak uniwersalne i mogą być zastosowane do innych obszarów działalności pomocniczej.

## 2. Zarządzanie strategiczne nieruchomościami gospodarczymi zaliczanymi do działalności pomocniczej

Zagadnienia związane z szeroko rozumianym zarządzaniem strategicznym są bardzo obszernie opisane w literaturze. Kwestie te poruszane są od wielu lat. Trudno jest jednak dokładnie wskazać moment, od jakiego te tematy są obecne w literaturze i praktyce. Wynika to z klasycznego i neoklasycznego podejścia do historii rozwoju rachunkowości. Pierwszy wariant opiera się na źródłach pisanych. Drugi wskazuje, że zanim dane zagadnienia zostały opisane w literaturze, mogły występować wcześniej w praktyce (Szychta, 2016 s. 19-23). Pierwszy raz pojęcie strategicznej rachunkowości zarządczej zostało użyte w literaturze w 1981 roku przez K. Simsonsa (Kister i Zbroja, 2021, s. 22-23). Zgodnie z podejściem neoklasycznym zagadnienia związane z długookresowym zarządzaniem kosztami znaleźć można jednak już w opracowaniach japońskich z 1967 roku. Nie były one określane mianem strategicznej rachunkowości zarządczej, a długoterminowego zarządzania kosztami (Michalak, 2002, s. 120). Rozróżnienie klasycznego i neoklasycznego podejścia do historii rachunkowości ma szczególnie istotne znaczenie w prezentacji zagadnień praktycznych. Zarządzanie nieruchomościami, zaliczanymi do działalności pomocniczej, wydaje się obszarem, gdzie te różnice są szczególnie widoczne. W niektórych przedsiębiorstwach dla tego zakresu działalności tworzy się klasyczne strategie rozwoju. Nadaje się im nazwy strategii. Wykorzystują one wiele narzędzi, takich jak: cele strategiczne, analizy strategiczne czy

budżety strategiczne Przykład stawiania celów strategicznych za pomocą zrównoważonej karty wyników w obszarze zarządzania nieruchomościami w porcie morskim prezentuje Czubakowaka i Habelman (2016, s. 316-317). Zastosowanie benchmarkingu dla nieruchomości w przypadku wyższej uczelni opisuje Ossowski (2014, s. 90-91). Z powodu faktu, że nieruchomości są zaliczane do działalności pomocniczej, strategię te mogą być tworzone w sposób uproszczony względem obowiązujących dla działalności podstawowej. W tym obszarze często nie stosuje się klasycznych rozwiązań przeznaczonych dla zarządzania strategicznego. W tym obszarze zarządzania nie stosuje się również nazwy strategii. Ze względu na istotność tych zasobów i związane z nimi znaczne koszty spotyka się tu określenie substytucyjne. Używa się nazw, takich jak długoterminowe zarządzanie kosztami. Często jednak bardzo trudno jest wskazać w praktyce różnicę pomiędzy tymi dwoma podejściami, czyli tworzeniem strategii a długookresowym zarządzaniem kosztami. W obu przypadkach zarządzanie nieruchomościami zasługuje na stosowanie narzędzi strategicznej rachunkowości zarządczej i budowanie w tym obszarze modeli biznesowych (Osterwalder i Pigneur, 2009). W ciągu lat powstało wiele określeń definiujących strategiczną rachunkowość zarządczą (zob. np. Kister, 2021, s. 22-23; Mastalerz, 2007, s. 230-242; Nowak, 2015b, s. 404-405). Spośród licznych zagadnień będących przedmiotem badań w zakresie strategicznej rachunkowości zarządczej warto jest sprecyzować pojęcie strategii. W tym zakresie w literaturze również istnieje wiele definicji (Ćwikliński, 2005, s. 26-28; Markides, 2004, s. 5; Penc-Piertrzak, 2010, s. 15-16). Do klasycznych definicji strategii zaliczyć można tę opracowaną przez Chandlera mówiącą o tym, że jest to „określanie głównych długofalowych celów firmy i przyjęcie takich kierunków działania, oraz taka alokacja zasobów, które są konieczne dla zrealizowania celów” (Rembiasz, 2013, s. 54). Z kolei na potrzeby tego opracowania przyjęto następującą definicję: za strategię można uznać podejmowane działania mające za zadanie przejście ze stanu obecnego do pożądanego. Stan pożądaný określony powinien być precyzyjnymi i mierzalnymi celami. Podejmowane działania skorelowane powinny być z tymi celami i objęte budżetem. W ramach tej definicji mieści się zatem również długoterminowe zarządzanie kosztami. Warto jest w tym miejscu podsumować znaczenie strategii i długoterminowego zarządzania kosztami. Oba pojęcia można uznać za zbliżone. Pojęcie strategii wydaje się jednak szersze. Nie ogranicza się ono tylko do zarządzania kosztami. Precyzyjne wskazanie różnic między tymi pojęciami zasługuje na odrębne opracowanie. Poziom kosztów utrzymania nieruchomości gospodarczych może być miernikiem wykorzystywanym w zarządzaniu przez cele. Dobrym rozwiązaniem jest ustalanie tych celów według reguł zdefiniowanych w koncepcji zrównoważonej karty dokonań (Alice i in., 2001, s. 37-42; Rasolof-Distler, 2022, s. 4). Cele i związane z nimi działania powinny dotyczyć jednorodnej dziedziny, takiej jak rodzaj wykonywanych czynności czy wykorzystywane środki (Chalastra, 2018-a, s. 421-431; Pierścionek, 2007, s. 14). Jeżeli działania przedsiębiorstwa są prowadzone w wielu różnych obszarach, to należy podzielić je na szczegółowe strategie dziedziny. Dla tego rodzaju strategii szczegółowych w literaturze można spotkać się z pojęciem strategii funkcjonalnych (Rembiasz, 2013, s. 54). Dotyczą one konkretnie określonego zakresu działalności przedsiębiorstwa. Dzięki takiemu uszczegółowieniu można dopasować system planowania strategicznego do specyfiki funkcjonowania konkretnego przedsiębiorstwa. Taki model biznesowy powinien być odzwierciedlony w rachunkowości (Michalak, 2012, s. 136). Na podstawie badań empirycznych wykazano bowiem, że przedsiębiorstwa mające odzwierciedlenie modelu biznesowego w rachunkowości osiągają wyższe wyniki finansowe (Ittner i Larcker, 2003, s. 88-89). Takim jednorodnym zakresem działalności pomocniczej są nieruchomości gospodarcze (Chalastra, 2017, s. 421; Najbar i Uhruska, 2006, s. 149). Na potrzeby tego opracowania za ten rodzaj nieruchomości należy uznać różnego rodzaju nieruchomości wykorzystywane przez przedsiębiorstwo. Są to obiekty, takie jak: hale magazynowe, budynki fabryczne, administracyjne, szpitalne czy edukacyjne (Nalepka, 2012, s. 6). Do tej kategorii zaliczyć można również: tereny zielone, place składowe, torowiska, nabrzeża czy drogi dojazdowe. Przykład adaptacji rachunkowości kompleksowo obejmujący koszty związane z zarządzaniem nieruchomościami zaliczanych do działalności pomocniczej prezentuje Chalastra (2018, s. 211-226). Ten obszar funkcjonowania przedsiębiorstw często związany jest z bardzo istotnymi zasobami. Firmy ponoszą wysokie koszty generowane przez tego rodzaju nieruchomości. Jedno przedsiębiorstwo może posiadać kilkadziesiąt, kilkaset, a nawet kilka tysięcy różnego rodzaju obiektów. Przykładem tego rodzaju jednostek są banki, wyższe uczelnie, szpitale, porty morskie, duże przedsiębiorstwa przemysłowe (Kotapski i Chalastra, 2021, s. 232). Objęcie

zakresem planowania strategicznego analizowanych nieruchomości opisane jest między innymi w publicznie dostępnej Strategii Rozwoju Politechniki Świętokrzyskiej na lata 2015-2025 (Biuletyn Informacji Publicznej Politechniki Świętokrzyskiej). W takich przypadkach warto jest zatem tworzyć indywidualne strategie dla tej dziedziny funkcjonowania przedsiębiorstw. Ze względu na istotność działań w tym obszarze strategie te mogą mieć złożone struktury. W literaturze polskiej istnieje jednak ograniczony zakres opracowań praktycznych z zakresu adaptacji rachunkowości do wymogów strategicznego zarządzania nieruchomościami gospodarczymi będącymi elementem działalności pomocniczej.

### 3. Metodologia badań

Artykuł powstał na podstawie autorskich wdrożeń systemów budżetowania, rachunku kosztów i zakładowych planów kont w przedsiębiorstwach z różnych branż, prowadzących działalność w Polsce. Wśród przedsiębiorstw produkcyjnych uwzględniono podmioty zajmujące się produkcją chemiczną, mechaniczną i metalurgiczną. W badaniu uczestniczyły również przedsiębiorstwa usługowe. Były to: wyższa uczelnia, szpital, bank oraz port. Cechą wspólną podmiotów uczestniczących w badaniu było posiadanie bardzo rozbudowanych zasobów zaliczanych do nieruchomości w zakresie działalności pomocniczej. Dobór podmiotów, jakich dotyczy badanie, nie był celowy. Badania przeprowadzono w trakcie praktycznych wdrożeń systemów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach z różnych branż. Dzięki różnorodności działalności podstawowej badanych przedsiębiorstw można było zweryfikować proponowaną koncepcję w różnych branżach. Uzyskane wyniki są zbieżne i niezależne od branży. Wskazuje to na uniwersalność opisanych rozwiązań. Przedmiotem badania był system rachunku kosztów w obszarze działalności pomocniczej dopasowany do zarządzania nieruchomościami gospodarczymi. Efektem badań było opracowanie dla badanych podmiotów koncepcji ewidencji księgowej spełniającej wymogi strategicznej rachunkowości zarządczej. Badanie przeprowadzono, wykorzystując metodę studium przypadku. W każdym badanym podmiocie zastosowano metodę badania przez działanie (*action research*). Badanie polegało na wspólnym projektowaniu systemu rachunku kosztów z pracownikami badanych przedsiębiorstw. W przypadku każdego podmiotu zastosowano zatem metodę zarządzania indywidualnym projektem. W każdym projekcie prace miały takie same etapy. W pierwszej kolejności zidentyfikowane zostały rodzaje zasobów zaliczanych do zakresu nieruchomości w obszarze działalności pomocniczej. Następnie wyznaczone zostały osoby odpowiedzialne za zarządzanie tymi zasobami i realizowanymi na ich rzecz czynnościami. Powstał dzięki temu dwuwymiarowy układ odpowiedzialności za koszty nieruchomości. Według jednej perspektywy wyznaczeni zostali kierownicy odpowiedzialni za poszczególne obiekty, zarządzający kompleksowo tymi obiektami. Przykładem jest kierownik wydziału produkcyjnego, kierownik oddziału terenowego w banku czy dziekan wydziału na wyższej uczelni. Według drugiej perspektywy ustalono osoby odpowiedzialne za realizację konkretnych typów czynności na rzecz tych nieruchomości. W tym przypadku zarządzali oni kompleksowo pojedynczymi działaniami realizowanymi na rzecz wszystkich obiektów w całym przedsiębiorstwie. Przykładem są działania związane z remontami, informatyką czy ochroną. Przykładowo za wszystkie koszty remontów nieruchomości w skali całego przedsiębiorstwa mogą odpowiadać kierownicy działów administracyjnych. Działanie to pozwoliło na stworzenie wielowymiarowej struktury budowy strategii w tym obszarze funkcjonowania przedsiębiorstw. Na tej podstawie opracowano strukturę systemu ewidencji księgowej spełniającej wymogi zidentyfikowanych strategii. W ostatniej fazie projektu prowadzono prace nad weryfikacją w praktyce poprawności funkcjonowania przyjętych rozwiązań. Na podstawie przeprowadzonych badań zauważyć można, że struktura rachunku kosztów i wynikająca z jej potrzeb ewidencja księgowa powinna być dopasowana do specyfiki konkretnego przedsiębiorstwa. Uwzględnić ma ona posiadane zasoby i wyznaczone strategie danej jednostki. Tworzenie rozbudowanych planów strategicznych uwarunkowane jest istotnością ponoszonych kosztów. Mogą być one opracowywane również w zakresie działalności pomocniczej. Strategie wymagają weryfikacji poprawności ich realizacji. Służą do tego mierzalne parametry na temat rzeczywistych kosztów czy przychodów. Uzyskanie takich informacji wymaga odpowiedniego przystosowania ewidencji księgowej. Prace z tym związane wymagają uwzględniania wielu szczegółowych rozwiązań występujących w kontentach

przypadkach praktycznych. Z tego powodu jako metodę badawczą wykorzystano metodę studium przypadku. Jej wybór wynika z konieczności uczestniczenia autora w projektach przez cały okres ich realizacji. Dzięki temu możliwe jest zapoznanie się ze wszystkimi zagadnieniami, począwszy od fazy koncepcyjnej aż do praktycznego stosowania projektowych narzędzi.

#### 4. Struktura strategii zarządzania nieruchomościami gospodarczymi

W literaturze istnieje wiele definicji strategii, zarządzania strategicznego czy też długoterminowego zarządzania kosztami. Różnorodność ta wynika z okresu, w jakim dana definicja powstała, oraz podejścia konkretnego autora. Znaczna ich część w podobny sposób określa omawiane zagadnienia. Definicje te nie są jednak jednoznacznie brzmiące. Nie oznaczają one również tych samych zagadnień. Z tego powodu w konkretnym przedsiębiorstwie warto jest sprecyzować stosowane pojęcia używane w zarządzaniu strategicznym. Działanie takie ma na celu dopasowanie ogólnych i teoretycznych definicji występujących w literaturze do specyfiki funkcjonowania konkretnego podmiotu. Pozwoli to wszystkim pracownikom zaangażowanym z proces zarządzania strategicznego na jednoznaczne pojmowanie używanych pojęć. Opracowanie takich indywidualnych definicji wpisuje się w realizację ważnej dla rachunkowości zasady zrozumiałości. Jest to szczególnie istotne w warunkach polecanej wysokiej decentralizacji zarządzania strategicznego. Koncepcja ta sugeruje przekazywanie kompetencji do zarządzania strategicznego pracownikom z różnych obszarów struktury organizacyjnej (Dobija i Kucharczyk, 2014, s. 91-92). Nie zawsze jednak osoby te mają wystarczającą wiedzę z zakresu teorii zarządzania strategicznego czy strategicznej rachunkowości zarządczej. Z tego powodu mogą więc w odmienny sposób interpretować takie pojęcia, jak: cel strategiczny, strategia główna, strategia szczegółowa, zarządzanie strategiczne, budżet strategiczny, zadania strategiczne i wiele innych narzędzi wykorzystywanych w zarządzaniu strategicznym. Nie wszyscy pracownicy mają wykształcenie z zakresu zarządzania strategicznego. Są oni jednak wyznaczani do realizacji zadań z tego obszaru. Powodem tego są ich kwalifikacje specjalistyczne. Wynika to z poprawnych reguł decentralizacji zarządzania. Mówią one, że odpowiedzialni za konkretne działania powinni być pracownicy mający właściwe kwalifikacje fachowe. Takie podejście jest szeroko promowane przez dobre praktyki zarządzania (Domański i in., s. 1035-1041; Sieklucki, 2022, s. 19-33). W realiach polskich przedsiębiorstw zadania związane z realizacją strategii często nadzoruje dział controllingu. Z tego powodu wszelkie instrukcje działań oraz definicje stosowanych pojęć dobrze jest ująć w dokumentacji opisującej funkcjonowanie tego systemu zarządzania. Dokumentacja taka często jest elementem księgi controllingu zawierającej spisane zasady funkcjonowania całego systemu controllingu. (Chalastra, 2009, s. 15-23; Kubacka, 2017, s. 277-286). Innym zakresem ważnych działań wspierających realizację zasady zrozumiałości jest edukacja. Od pracowników niemających wykształcenia z zakresu strategicznej rachunkowości zarządczej wymaga się stosowania skomplikowanych narzędzi z tej dziedziny. Konieczne jest zatem przeprowadzenie odpowiednich szkoleń. Jeżeli dotyczą one pracowników z pionów technicznych, akcja edukacyjna może być przeprowadzona w ramach szkoleń wewnętrznych. Pracownicy działu controllingu odpowiedzialni za funkcjonowanie systemu zarządzania strategicznego mogą samodzielnie zorganizować odpowiednie szkolenia. Mimo że działania w tym obszarze z pozoru wydają się mało istotne, mają one znaczący wpływ na funkcjonowanie całego systemu. Obsługa rozbudowanych narzędzi zarządzania strategicznego wymaga realizacji wielu skomplikowanych czynności administracyjnych. Poznanie zasad ich konstrukcji i efektów funkcjonowania ma istotny wpływ na akceptację przez kierowników konieczności realizacji licznych zadań administracyjnych (Chalastra i in., 2017, s. 537-546).

Za strategię uznane mogą zostać dziedziny, w których działania spełniają takie cechy, jak:

- 1) długi czas reakcji na zmiany,
- 2) długotrwałe skutki podjętych decyzji,
- 3) istotne skutki podejmowanych decyzji,
- 4) istotne koszty zaniechania działań,
- 5) istotne koszty i efekty podejmowanych działań.

Poszczególne obszary funkcjonowania przedsiębiorstwa spełniające te wymogi uznać można za dziedziny strategiczne. Oznacza to, że będzie można dla nich stosować narzędzia zarządzania strategicznego. Na podstawie powyższych stwierdzeń dziedziny strategiczne identyfikować można praktycznie w każdym obszarze działalności przedsiębiorstwa. Usystematyzowane mogą być one zgodnie z klasyfikacją zbieżną z syntetyczną analityką kosztów według typów działalności. Wydzielić można zatem takie dziedziny strategiczne, jak:

- 1) działalność podstawowa,
- 2) działalność pomocnicza,
- 3) sprzedaż,
- 4) zaopatrzenie,
- 5) administracja centralne.

Procesy zarządzania strategicznego mogą być zatem identyfikowane również w obszarze kosztów działalności pomocniczej. Jest to istotne, gdyż w wielu przedsiębiorstwach są one uznawane za mniej ważne i z tego powodu nie tworzy się dla nich strategii. Nie ma tu znaczenia, że dana aktywność jest świadczona głównie na rzecz własnego przedsiębiorstwa i jest zaliczana do działalności pomocniczej. Aby uznać ją za obszar wymagający wprowadzenia zarządzania strategicznego, wystraczające jest spełnienie wskazanych czynników. Zastosowane tu określenie dziedzina strategiczna nie jest nazwą powszechnie występującą w literaturze. W różnych opracowaniach stosowne są zamiennie inne określenia. Zasada ta dotyczy również dalszych nazw dla kolejnych poziomów klasyfikacji strategii.

Następnym krokiem tworzenia omawianej struktury jest wyznaczenie strategii dziedzinowych. Strategie takie tworzyć można w każdej dziedzinie strategicznej. W zakresie działalności pomocniczej zazwyczaj obejmują one zarządzanie najistotniejszymi zasobami. W dużym przedsiębiorstwie mogą być to takie zasoby, jak:

- 1) nieruchomości,
- 2) infrastruktura energetyczna, wodociągowa, ciepłownicza,
- 3) informatyka,
- 4) środki transportu.

Posiadanie istotnych zasobów nie jest jedynym kryterium identyfikacji strategii dziedzinowych. Dodatkowo mogą być nimi aktywności niemające zasobów w tradycyjnym znaczeniu. Dotyczyć może to działalności generujących istotne koszty wykonywanych przez kooperantów zewnętrznych. Przykładami takich aktywności mogą być:

- 1) remonty,
- 2) ochrona,
- 3) działalność przeciwpożarowa,
- 4) bhp,
- 5) utrzymanie czystości,
- 6) działalność socjalnobytowa.

Poszczególne strategie dziedzinowe obejmują kompleksowo zarządzania wydzielonym i jednorodnym zakresem działalności przedsiębiorstwa. Zazwyczaj można je przyporządkować do konkretnych działów. Umożliwia to przypisanie odpowiedzialności za ich realizację odpowiednim kierownikom. Jest to niezwykle ważne zagadnienie w rachunkowości zarządczej. Stawia się tu wymóg przypisania odpowiedzialności za cele czy koszty precyzyjnie wskazanym osobom. W ramach poszczególnych strategii dziedzinowych można utworzyć jeszcze bardziej szczegółową klasyfikację. Powinna ona uwzględniać specyfikę konkretnej działalności. Przykładem może być zarządzanie zasobami technicznymi, takimi jak urządzenia produkcyjne, sprzęt transportowy czy nieruchomości (Chalastra, 2018b, s. 61-78). W tym przypadku można wydzielić szczegółowe strategie, takie jak:

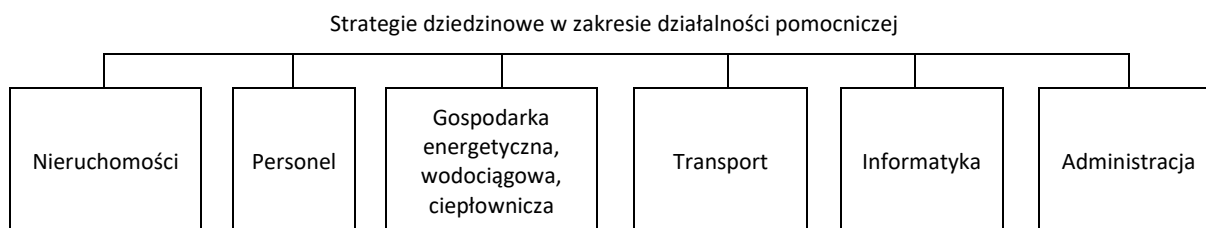
- 1) posiadanie majątku technicznego,
- 2) eksploatacja bieżąca,

- 3) remonty awaryjne,
- 4) remonty prewencyjne,
- 5) ochrona,
- 6) informatyka stanowiskowa,
- 7) bhp stanowiskowe.

W zakresie zasobów osobowych szczegółowe strategie mogą dotyczyć takich zagadnień, jak:

- 1) wynagrodzenia,
- 2) motywacja,
- 3) działalność socjalna,
- 4) szkolenia,
- 5) bhp personalne,
- 6) administracja,
- 7) informatyka personalna.

Reasumując, należy stwierdzić, że pierwszym etapem identyfikacji struktury systemu zarządzania strategicznego powinno być wyznaczenie istotnych zakresów funkcjonowania przedsiębiorstwa, dla jakich będą tworzone strategie. Występują one we wszystkich obszarach funkcjonowania firmy. Mogą one być zatem identyfikowane dla działalności podstawowej, pomocniczej, sprzedaży czy administracji centralnej. Ten zakres klasyfikacji na potrzeby tego opracowania umownie nazwany został dziedzinami strategicznymi. Stanowi on pierwszy poziom klasyfikacji strategii. Każda z pozycji tej klasyfikacji podlega dalszemu podziałowi. Podział ten może być wielostopniowy. Przykład takiego uszczegółowienia strategii w zakresie działalności pomocniczej przedstawia rysunek 1.

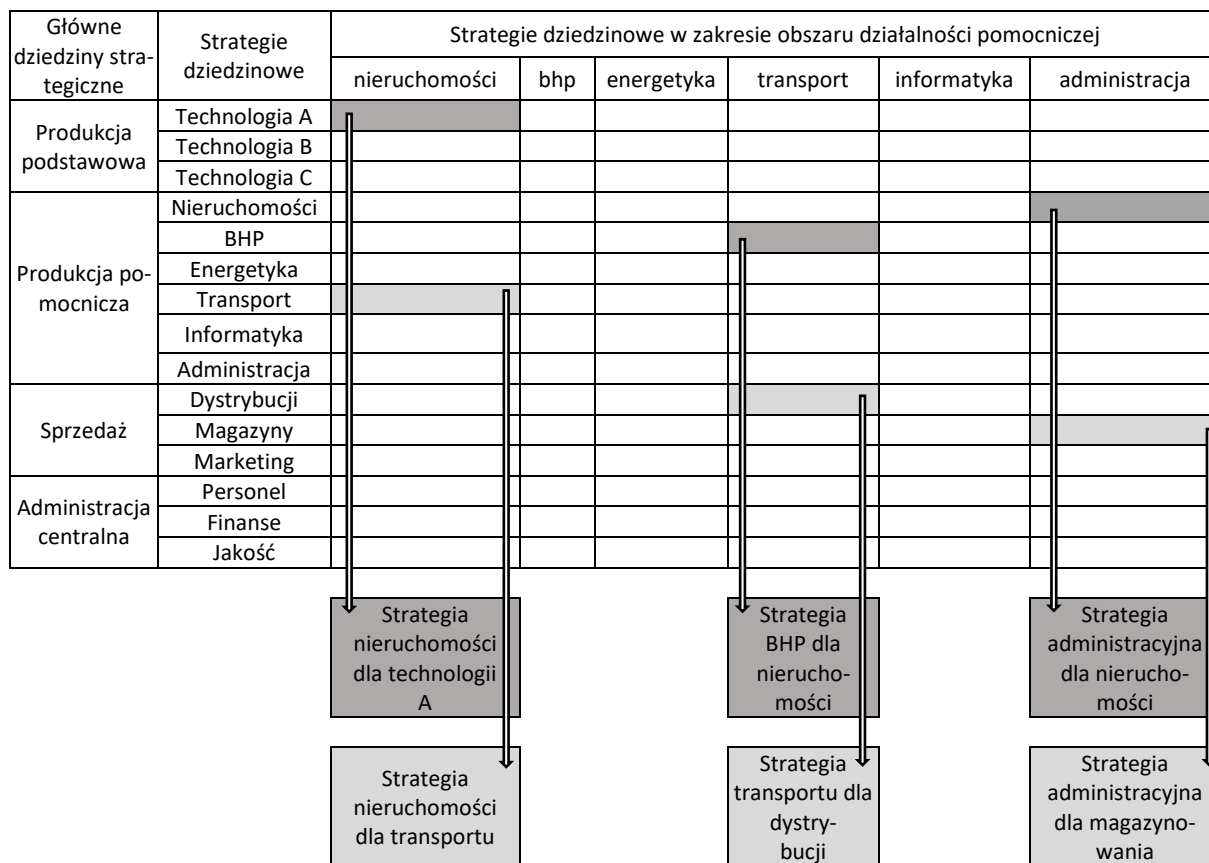


Rysunek 1. Przykłady strategii dziedzinowych dla działalności pomocniczej

Źródło: opracowanie własne.

Pomiędzy dziedzinami strategicznymi wydzielonymi dla wszystkich obszarów strategicznych mogą występować relacje typu każdy z każdym. Przykładem takiej zależności jest zarządzanie nieruchomościami. Ten zakres dotyczy praktycznie wszystkich innych obszarów funkcjonowania przedsiębiorstwa – działalności zarówno podstawowej, jak i pomocniczej (Stolińska, 2009, s. 28). Zasada ta nie jest jednak bezwzględnie wymagana. Mogą wystąpić przypadki, gdy jeden obszar zarządzania strategicznego nie będzie mieć związku z innym. Przykładem takiej sytuacji mogą być szczegółowe strategie transportu. Gdy transport jest realizowany za pomocą usług obcych to nie zawsze korzysta on ze wsparcia własnych nieruchomości. Podobnie strategie zarządzania personelem nie są realizowane w przypadku zasobów technicznych, remontowe nie występują zaś w zasobach osobowych. W każdym przedsiębiorstwie relacje te należy zatem wyznaczyć indywidualnie. Przykład takich zależności prezentuje rysunek 2.

W zaprezentowanym na rysunku 2 przykładzie przedstawiona jest dwuwymiarowa klasyfikacja zarządzania strategicznego nieruchomościami. W dużych podmiotach może być ona jednak dodatkowo uszczegółowiona według typów realizowanych zadań. Sytuację taką dla zarządzania nieruchomościami prezentuje tabela 1. W ramach jednej strategii dziedzinowej dla nieruchomości wydzielono strategie szczegółowe znajdujące się na trzecim poziomie analityki. Są one następnie realizowane w konkretnych obiektach. Kategorie tych obiektów stanowią drugi wymiar klasyfikacji całego systemu.



Rysunek 2. Przykład wzajemnych zależności pomiędzy różnymi strategiami dziedzinowymi

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 1. Identyfikacja szczegółowych strategii na przykładzie zarządzania nieruchomościami

Wymiar 1 Poziomy uszczegółowienia strategii zarządzania nieruchomościami			Wymiar 2
Poziom klasyfikacji 1 Dziedzina strategiczna	Poziom klasyfikacji 2 Strategia dziedzinowe	Poziom klasyfikacji 3 Strategie szczegółowe	Kategorie obiektów
Produkcja pomocnicza	Nieruchomości	posiadanie majątku	budynki produkcyjne
		eksploatacja bieżąca	budynki magazynowe
		remonty awaryjne	budynki administracyjne
		remonty prewencyjne	drogi dojazdowe
		ochrona	tereny zielone

Źródło: opracowanie własne.

Liczba wymiarów i stopni klasyfikacji strategii wynika z indywidualnych uwarunkowań występujących w konkretnym przedsiębiorstwie. Poszczególne wskazane strategie szczegółowe mogą być odmiennie w zależności od jego jednostki organizacyjnej. Działania remontowe realizowane w zakresie hal fabrycznych na jednym wydziale mogą się różnić od tych podejmowanych w innym wydziale. W dużych podmiotach liczba tego rodzaju wzajemnych relacji może być znaczna. Powoduje to powstanie skomplikowanych wielowymiarowych zależności.



## 5. Wielowymiarowa struktura strategii zarządzania nieruchomościami gospodarczymi

Strategiczne zarządzanie nieruchomościami w dużych przedsiębiorstwach zazwyczaj jest bardzo złożonym zagadnieniem. Wynika to głównie z istotnej wartości i różnorodności posiadanych zasobów oraz licznych kategorii wykonywanych działań. Dodatkowo na rzecz nieruchomości realizowanych jest wiele działań przez różne jednostki organizacyjne. Nie można zatem ograniczyć się tu do prostej jednowymiarowej i jednostopniowej struktury strategii. Taka strategia objęłaby ogół zagadnień związanych ze wszystkimi nieruchomościami. Praktycznie niemożliwe staje się wówczas ustalanie osoby odpowiedzialnej za jej realizację. W ramach tej dziedziny funkcjonowania przedsiębiorstwa należy zatem wydzielić szereg bardziej szczegółowych obszarów indywidualnego zarządzania. Dla każdego z nich tworzone będą odrębne strategie szczegółowe. Należy wyznaczyć osobę odpowiedzialną za każdą z nich, ustalić cele, zadania oraz przypisać do nich konkretne budżety strategiczne i operacyjne. Przykład wielowymiarowej klasyfikacji takich strategii prezentuje tabela 2.

Tabela 2. Przykłady wielowymiarowej struktury strategii w zakresie zarządzania nieruchomościami

Wymiary strategii dla nieruchomości	Przykłady strategii szczegółowych
Lokalizacja obiektów	Zakład A Zakład B Zakład C
Kategoria nieruchomości	Budynki produkcyjne Budynki magazynowe w różnych typach Place składowe Budynki administracyjne Drogi dojazdowe i parkingi Tory i bocznice kolejowe Infrastruktura energetyczna
Rodzaj działań	Posiadanie obiektów Utrzymanie bieżące Remonty planowane Remonty bieżące Awarie Ochrona PPOż BHP IT Marketing centralny
Forma własności nieruchomości	Obiekty własne Obiekty dzierżawione Obiekty kredytowane

Źródło: opracowanie własne.

Na podstawie danych zawartych w tabeli 2 można zaprezentować przykładową strategię. Może być nią strategia dla zakładu A znajdującego się w konkretnej lokalizacji, w zakresie budynków administracyjnych, dla działań z obszaru remontów planowanych realizowana tylko we własnych obiektach. Taka złożona strategia może mieć zastosowanie w banku, który posiada wiele różnych obiektów zlokalizowanych na terenie całego kraju. Poszczególne perspektywy zidentyfikowanych wymiarów strategii przenikają się wzajemnie. W zakresie jednego obiektu mogą być jednocześnie realizowane wszystkie z zaprezentowanych strategii szczegółowych. Kierunek analizy może być dowolny i mogą powstać struktury od obiektów do działań czy od działań do obiektów. W dużych przedsiębiorstwach w obszarze zarządzania nieruchomościami powstaje zatem wielowymiarowa i wielopoziomowa struktura systemu zarządzania strategicznego. Takie wielowymiarowe struktury wystąpią również w przypadku innych dziedzin strategicznych. Nie są one zatem domeną tylko obszaru zarządzania nieruchomościami. Konsekwencją takiej sytuacji jest skomplikowany system zarządzania obejmujący wielu szczegółowych strategii. Liczba wszystkich

możliwych opcji tworzenia klasyfikacji strategii jest znaczna. Nie zawsze jest jednak potrzeba tworzenia planów strategicznych we wszystkich możliwych wymiarach. Powstanie bowiem zbyt skomplikowana struktura planowania. Zalecane jest natomiast rejestrowanie danych w szerszym zakresie niż ich planowanie. Wymaga to jednak stworzenia odpowiedniego systemu ewidencji danych.

## 6. Proces i narzędzia zarządzania strategicznego wyznacznikiem wymogów dla systemu rachunkowości

Jeżeli w przedsiębiorstwie zidentyfikowane zostały strategie działania, to konieczne jest stworzenie narzędzi, jakie będą w tym zakresie wykorzystywane. Dobór tych narzędzi zgodny powinien być z procesem funkcjonowania systemu zarządzania strategicznego (Galata, 2004, s. 35; Kaleta, 2004, s. 74-76). Proces taki może składać się z następujących etapów i narzędzi zaprezentowanych w tabeli 3.

Tabela 3. Przykładowy przebieg procesu planowania strategicznego i wykorzystywane w nim narzędzia

Etapy główne planowania strategicznego	Narzędzia planowania strategicznego
Faza planowania	analiza strategiczna
	zrównoważona karta celów
	strategie działania
	zadania strategiczne
	budżet strategiczny
	budżet operacyjny
Faza realizacji planu	ewidencja księgową
	analiza realizacji planu

Źródło: opracowanie własne.

Ze wskazanych etapów procesu zarządzania strategicznego na szczególną uwagę zasługują te, które posługują się narzędziami z wymiernymi parametrami oceny ich funkcjonowania. Efektem stosowania tych narzędzi jest weryfikacja realizacji strategii mierzalnymi parametrami (Nowak, 2015a, s. 218). Należy do nich faza stawiania celów. Wykorzystać w tym etapie można koncepcję opartą na Zrównoważonej Karcie Wyników – *Balanced Scorecard* (Lew i in., 2021, s. 13-26). Przykładem mierników mogących stanowić cele w perspektywie finansowej są różnego rodzaju wskaźniki analizy ekonomicznej. Mogą być to wskaźniki rentowności, przychodowości oraz kosztocłonności. Pierwsze określają relację zysku do wartości majątku, poniesionych kosztów, osiągniętych przychodów czy rozmiaru potencjału. Kolejne grupy wskaźników wskazują przychody oraz koszty generowane w tych samych perspektywach. Szerszego wyjaśnienia wymagają wskaźniki potencjału w zakresie zarządzania nieruchomościami. Prezentują one wyniki finansowe, przychody lub koszty w przeliczeniu na jednostkę fizyczną miary potencjału obiektów. Jednostkami takimi mogą być metry kwadratowe powierzchni, kubatura obiektów czy długość dróg. Mogą być to takie wskaźniki, jak: zysk na 1 m<sup>2</sup> powierzchni obiektu, sprzedaż na 1 m<sup>2</sup> powierzchni obiektu, koszty eksploatacji na 1m<sup>2</sup> powierzchni obiektu, koszty remontów na 1 m<sup>2</sup> powierzchni obiektu lub też powierzchnia w m<sup>2</sup> przypadająca na osobę zatrudnioną w danym typie budynku (Lindholm i Gibler, 2004, s. 7). Aby wyznaczyć cele za pomocą tego rodzaju wskaźników, konieczne jest posiadanie danych o wartości aktywów oraz kosztach i przychodach związanych z konkretnymi nieruchomościami i czynnościami. Zaprezentowane wskaźniki wykorzystywane w procesie zarządzania przez cele mogą mieć również zastosowanie w analizie strategicznej. Ich obecne wartości można porównywać z dobrymi wzorcami rynkowymi lub innymi podobnymi obiektami w przedsiębiorstwie. Wzorce te stanowią mierzalne punkty odniesienia dla sytuacji występującej w konkretnym podmiocie. Na tej podstawie można oceniać, czy koszty posiadanego obiektu nie są zbyt wysokie względem wynajmu obcego czy takiej samej działalności w innej lokalizacji danej firmy. Pozwala to na realizację ważnej w rachunkowości zarządczej funkcji optymalizacji. Realizowana jest ona poprzez benchmarking zewnętrzny lub wewnętrzny. Innym niezmiernie istotnym narzędziem zarządzania strategicznego

posługującym się mierzalnymi parametrami finansowymi jest budżet strategiczny. Struktura takiego budżetu powinna być zgodna z wydziałanymi strategiami oraz celami. Musi bowiem istnieć ścisła relacja pomiędzy celami, strategiami oraz budżetem. Jeżeli zatem strategię zarządzania nieruchomościami mają strukturę wielowymiarową, to taką samą analityką powinien cechować się budżet strategiczny dla tego zakresu działalności firmy. Jeżeli wyznaczono odrębnie strategię remontów prewencyjnych oraz awaryjnych dla różnych obiektów w poszczególnych lokalizacjach, to należy przygotować według takich samych zasad budżet strategiczny. Budżet taki musi zatem prezentować dane finansowe z podziałem na działania w zakresie remontów prewencyjnych i awaryjnych dla konkretnych obiektów. W przypadku budżetu remontów prewencyjnych polecana jest metoda zarządzania projektami zgodnie z regułami budżetowania zadaniowego. Projekty w tym obszarze zazwyczaj charakteryzują się istotnymi nakładami, długim czasem realizacji oraz dużym znaczeniem dla funkcjonowania firmy. Zadania takie spełniają zatem wymogi budżetowania strategicznego. Z powyższego powodu dla tego rodzaju zadań należy tworzyć indywidualne budżety według koncepcji budżetowania zadaniowego (Kister i Zbroja, 2012, s. 251-264). Ze względu na wspomniane cechy tych zadań, w szczególności długi okres realizacji oraz istotne nakłady, często powinny być one ujęte w wieloletnim budżecie strategicznym. Umieszczenie zadań o takich cechach wyłącznie w jednorocznym budżecie operacyjnym nie jest dobrą praktyką. Zaistnieć może bowiem brak zasady kontynuacji finansowania dla niektórych zadań. Rozpoczęte w jednym roku zadania powinny być ujęte w budżecie przez cały planowany okres ich realizacji. Uniknie się dzięki temu zagrożenia ich wstrzymania na skutek braku środków finansowych w późniejszych okresach. Stworzenie tak szczegółowych budżetów zarówno strategicznych, jak i operacyjnych wymaga dostarczenia danych rzeczywistych na temat ich realizacji. Reasumując, należy stwierdzić, że stosowanie zaprezentowanych narzędzi zarządzania strategicznego wymaga wymiernych danych liczbowych. Szczególnie istotne są dane rzeczywiste pozwalające na tworzenie analizy stopnia realizacji przyjętych planów. Informacje takie dostarczać powinien system rachunkowości przedsiębiorstwa. Jeżeli system ten podporządkowany zostanie wyłącznie potrzebom obowiązkowej sprawozdawczości tworzonej w zakresie określonym wymogami rachunkowości finansowej i podatkowej, to dane te nie będą dostępne (Kotapski, 2018 s. 55-56, 2015, s. 48). Zabraknie wielu szczegółowych informacji. Stan taki jest normalny, gdyż rachunkowość finansowa czy podatkowa ma inne cele niż zarządzanie strategiczne realizowane w ramach rachunkowości zarządczej. Często sytuacja taka występowała, gdy rachunkowość zarządcza była podporządkowana rachunkowości finansowej. Ten etap rozwoju rachunkowości zarządczej ma wiele wad szeroko opisanych w literaturze. Obecnie za dobry standard uważa się rozszerzenie rachunkowości ponad wymogi rachunkowości finansowej o elementy zarządcze.

## **7. Adaptacja ewidencji księgowej do wymogów zarządzania strategicznego**

W celu zdobycia liczbowych danych rzeczywistych wykorzystywanych do zaprezentowanych narzędzi zarządzania strategicznego niezbędne jest odpowiednie przystosowanie systemu rachunkowości. Funkcjonalność systemu rachunkowości rozbudowana powinna zostać o wymogi rachunkowości zarządczej. Jednym z obszarów takiej adaptacji jest poszerzenie ewidencji księgowej (Chojnacka-Komorowska, 2013, s. 21-27). Wymagane dane zazwyczaj pochodzą powinny z kont zespołów rejestrujących wartość środków trwałych, koszty czy przychody. Dane te dostępne powinny być z dokładnością do pojedynczych obiektów o istotnej wartości. Jest to zgodne z regułami zasobowego rachunku kosztów. Dodatkowo powinny one umożliwić uzyskanie informacji o kategorii działań podejmowanych w tych obiektach. Informacje o wartości konkretnych środków trwałych mają zastosowanie w procesie zarządzania przez cele zgodnie z wymienionymi wskaźnikami. Cele strategiczne w zakresie nieruchomości mogą być bowiem ustalane z wykorzystaniem takich wskaźników, jak:

- 1) zyski w relacji do wartości obiektu,
- 2) sprzedaż w relacji do wartości obiektu,
- 3) koszty w relacji do wartości obiektu,
- 4) ilościowy zakres działalności w relacji do wartości obiektu.

Ewidencja wartości poszczególnych środków trwałych nie jest zadaniem wykraczającym poza klasyczne rozwiązania stosowane w ramach rachunkowości finansowej. W tym zakresie zazwyczaj nie następuje więc konieczność rozbudowy ewidencji księgowej ponad wymogi rachunkowości finansowej. Istniejące rozwiązania są zatem wykorzystywane w zakresie rachunkowości zarówno finansowej, jak i zarządczej. Zupełnie inaczej wygląda sprawa w kwestii ewidencji przychodów. Zazwyczaj klasyczne rozwiązania rachunkowości finansowej nie wymuszają tak szczegółowej ewidencji danych. Dla działalności pomocniczej związanej z zarządzaniem nieruchomościami mogą wystąpić przychody od podmiotów zewnętrznych. Często zalicza się je do mniej istotnej kategorii przychodów. Z tego powodu w rachunkowości finansowej nie ma potrzeby ich szczegółowej ewidencji. Uproszczenie to uzasadnione jest zasadą istotności. Tymczasem w rachunkowości zarządczej wymagane może być analizowanie wyników finansowych na poziomie pojedynczych zasobów o istotnym znaczeniu. Nieruchomości można uznać za tego rodzaju zasoby. Warto zatem posiadać informację o przychodach generowanych przez pojedyncze obiekty. W ramach jednego obiektu można analizować rentowność w bardziej szczegółowej formie. Analiza ta dotyczyć może nawet pojedynczych zadań. Przykładem jest odpłatna adaptacja obiektu do potrzeb klienta zewnętrznego. Zjawisko takie może mieć zastosowanie dla takich zadań, jak: przygotowanie obiektu do instalacji urządzeń transmisyjnych telefonii komórkowej, zwiększenie mocy zasilania energetycznego czy montaż urządzeń klimatyzacyjnych. Działania zwiększające standard posiadanych obiektów realizowane mogą być dla całej nieruchomości lub tylko wybranych jej najemców. Z powyższych powodów zachodzić może potrzeba posiadania informacji o przychodach i kosztach związanych z tego rodzaju działaniami. Wymagane zatem jest odpowiednie przystosowanie do takich potrzeb systemu ewidencji księgowej, w tym przypadku przychodów. Przykładowo konto księgowe do ewidencji przychodów na potrzeby zarządzania strategicznego nieruchomościami może być skonstruowane zgodnie ze wzorcem zaprezentowanym w tabeli 4.

Tabela 4. Przykładowa struktura ewidencji przychodów na potrzeby zarządzania strategicznego w zakresie nieruchomości

Segment 1	Segment 2	Segment 3	Segment 4	Segment 5	Segment 6
Przychody ze sprzedaży	Nieruchomości	Oddział	Typ obiektu	Obiekt	Kategoria przychodów
Przychody ze sprzedaży	Zakres działalności pomocniczej generującej przychody – nieruchomości	Lokalizacja zakładu według miejscowości	Jednorodna grupa obiektów, np. budynki magazynowe	Konkretny obiekt	Dzierżawa powierzchni Adaptacja powierzchni na potrzeby klienta
Zakres rachunkowości zarządczej					
Zakres rachunkowości finansowej					

Źródło: opracowanie własne.

Zaprezentowane w tabeli 4 kryteria klasyfikacji przychodów nie są listą zamkniętą. Obejmują one tylko przykłady związane z zarządzaniem strategicznym obiektami. Poszczególne elementy konta kształtowane są na podstawie specyfiki konkretnego przedsiębiorstwa. Projektując strukturę konta przychodów ze sprzedaży, dodatkowo można uwzględnić zagadnienia z innych dziedzin. Przykładem tego może być ewidencja prowadzona na potrzeby raportowania w zakresie społecznej odpowiedzialności biznesu. Do proponowanego wzorca należy wówczas dodać kolejny wymiar rejestracji danych. Przykładem są przychody z tytułu selektywnej gospodarki odpadami prowadzonej w konkretnym obiekcie. Ta kategoria przychodów jednocześnie dotyczy zadań modernizacji nieruchomości oraz ekologii. Powstanie dzięki temu jeszcze bardziej rozbudowana struktura konta księgowego przychodów. Spełniać będzie ona wymogi analityki przychodów na potrzeby zarządzania strategicznego oraz operacyjnego. Analogiczne reguły klasyfikacji zastosować należy w zakresie ewidencji kosztów. Struktura analityki przychodów ma istotne znaczenie dla klasyfikacji kosztów. Jeżeli przychody i koszty grupowane są według podobnych kryteriów, to możliwe będzie wykonanie rachunku marżowego. Rachunek ten wskaże

marzę uzyskiwaną na obiektach według zaproponowanej struktury wielowymiarowej. Analizować będzie można rentowność całego obiektu. W razie potrzeby rentowność ustalić można będzie nawet na szczegółowych działaniach realizowanych w danej nieruchomości. Znając przychody z adaptacji obiektu na potrzeby klienta oraz związane z tym koszty, można ustalić rentowność takiego zadania. Klasyfikacja kosztów na potrzeby zarządzania strategicznego jest zazwyczaj bardziej rozbudowana niż przychodów. Nie dla wszystkich kategorii kosztów można identyfikować przychody. Struktura konta kosztowego może być zatem bardziej rozbudowana niż przychodowego. Jej przykład jest zaprezentowany w tabeli 5.

Tabela 5. Przykładowa struktura ewidencji kosztów na potrzeby zarządzania strategicznego w zakresie nieruchomości gospodarczych

Segment 1	Segment 2	Segment 3	Segment 4	Segment 5	Segment 6	Segment 7	Segment 8
Koszty według rodzaju	Nieruchomości	Oddział	Typ obiektu	Obiekt	Strategie szczegółowe	Zadanie budżetowe	Inne
Klasyczna klasyfikacja rodzajowa kosztów	Zakres działalności pomocniczej - nieruchomości	Lokalizacja zakładu według miejscowości	Jednorodna grupa obiektów, np. budynki magazynowe	Konkretny obiekt	Remonty prewencyjne, BHP, IT, eksploatacja	Określenie zadania, dla którego opracowano budżet w ramach strategii szczegółowej	Według indywidualnych potrzeb, np. dla działalności ekologicznej
Zakres rachunkowości zarządczej							
Zakres rachunkowości finansowej							

Źródło: opracowanie własne.

Przykładem takiej poszerzonej analityki kosztów względem przychodów mogą być informacje związane ze strategiami szczegółowymi oraz zadaniami. Istotne jest posiadanie danych o kosztach remontów planowanych razem oraz pojedynczych zadań remontowych. Dla tych kosztów zazwyczaj nie jest jednak możliwe identyfikowanie przychodów. Nastąpi dzięki temu adaptacja rachunkowości do wymogów budżetowania zadaniowego. Kolejnym kryterium identyfikacji kosztów może być polityka społecznej odpowiedzialności biznesu czy zrównoważonego rozwoju. Działania w tym zakresie spełniają wymogi zarządzania strategicznego i mogą dotyczyć nieruchomości. Jeżeli w przedsiębiorstwie planuje się realizację tego rodzaju działań, warto jest zidentyfikować ich koszty. W tym zakresie również klasyfikacja kosztów może być wielostopniowa. W ramach strategii głównych można wyznaczyć strategie szczegółowe oraz zadania strategiczne. Zdobycie oczekiwanych przez zarządzanie strategiczne informacji wymaga znacznego rozbudowania zakresu rejestracji danych przez systemy rachunkowości. Stan taki jest zgodny z dzisiejszymi praktykami rachunkowości. Według nich, dane rejestrować należy zgodnie z wyznaczonymi potrzebami informacyjnymi. Do potrzeb tych zalicza się sprawozdawczość obowiązkową, ale również oczekiwania zarządzania strategicznego. W pierwszym przypadku wymogi rejestracji danych są precyzyjnie ustalone czynnikami zewnętrznymi, takimi jak ustawa o rachunkowości. Reguły te nie spełniają jednak wszystkich oczekiwań stawianych przez rachunkowość zarządczą (Chalastra, 2015, s. 84-96; Jakubiec, 2006, s. 15). W odniesieniu do zagadnienia drugiego tak precyzyjne ustalenia zewnętrzne nie występują. W porównywalnych podmiotach mogą istnieć elementy wspólne takiej klasyfikacji. Specyfika każdej firmy wymaga jednak wprowadzenia elementów indywidualnych. W konkretnym przedsiębiorstwie zakres rejestracji danych musi zatem zostać wyznaczony na podstawie specyfiki jego funkcjonowania i wyznaczonych strategii. Nawet w bardzo podobnych przedsiębiorstwach mogą w tym zakresie wystąpić istotne różnice. Zaprezentowane wzorce tworzenia struktury kont przychodowych i kosztowych są wynikiem praktycznych wdrożeń. W poszczególnych przypadkach nie występują jednak wszystkie zaprezentowane pozycje. Wynika to z potrzeb informacyjnych konkretnego przedsiębiorstwa, w jakim wdrożono takie rozbudowane struktury kont. Reasumując, należy podkreślić, że na potrzeby zarządzania strategicznego niezbędne jest zatem znaczne uszczegółowienie zakresu

rejestracji danych źródłowych. Zadanie to można wykonać poprzez rozbudowanie systemu kont księgowych. W praktyce dodaje się dodatkowe wymiary analityki do istniejącego już konta. Tworzy się wówczas konto składające się z kilku segmentów. Każdy z nich rejestruje inne kategorie informacji. W każdym segmencie mogą być wyznaczone bardziej szczegółowe poziomy analityki. Tworzy się zatem wielosegmentowe i wielopoziomowe konta księgowe. Tak szczegółowo zaewidencjonowane dane pozwalają na ich przetwarzanie w wielowymiarowe raporty zgodnie z regułami OLAP (*Online Analytical Processing*) (Dyczkowska, 2015, s. 127). Dobrą praktyką jest, aby taka dodatkowa ewidencja występowała w zakresie kont pozabilansowych prowadzonych wyłącznie na potrzeby rachunkowości zarządczej (Szychta, 2012, s. 130-131; 2002, s. 408). Dzięki temu istnieje większa swoboda w kształtowaniu systemu kont księgowych. Rozwiązanie takie jest proste pod względem logiki tworzenia rozbudowanych zbiorów danych. Wystarczy bowiem odpowiednio uszczegółwić istniejące już konta księgowe lub dodać nowe ich zespoły. Koncepcja taka ma jednak istotne wady. Wymusza ona rejestrację jednego dokumentu na wielu segmentach konta. Powoduje to konieczność wykonywania dużej liczby czynności administracyjnych. Działania administracyjne dotyczą zarówno dekretacji, jak i samego księgowania dokumentów. Generowana jest zatem dodatkowa praca i kierowników odpowiedzialnych za koszty, i księgowych. Warto w tym miejscu przypomnieć o opisanej wcześniej akcji edukacyjnej. Ma ona na celu wskazanie efektów związanych z koniecznością wykonywania przez pracowników dodatkowych zadań. Drugim mankamentem jest możliwość błędnego zarejestrowania dokumentu. Przy tak rozbudowanych strukturach konta prawdopodobieństwo błędnego zaksięgowania wzrasta. Z tego powodu dobrą praktyką jest wyraźnie rozdzielenie kont wykorzystywanych na potrzeby rachunkowości finansowej i zarządczej. Proponowane uszczegółwienie ewidencji realizowane jest wyłącznie w zakresie rachunkowości zarządczej. Ewentualne pomyłki nie dotyczą sprawozdawczości finansowej. Potrzeba posiadania odpowiednich informacji jest jednak wystarczającym uzasadnieniem do poniesienia takich dodatkowych kosztów funkcjonowania rachunkowości. Możliwości techniczne dzisiejszych systemów IT w znacznym stopniu pozwalają na częściową automatyzację procesu rejestracji danych. Jednym z takich rozwiązań jest wstępne zdefiniowanie obiektów kosztowych. W takim przypadku rejestracja ręczna w zakresie rachunkowości zarządczej dokonywana jest tylko na jeden obiekt kosztowy. Jest on tożsamy z konkretną pozycją budżetową. Można ją zsynchronizować z konkretną strategią czy zadaniem strategicznym. Taki obiekt kosztowy z chwilą jego utworzenia w systemie IT ma określone wszystkie wymagane szczegółowe kryteria klasyfikacji danych. Dzisiejsze możliwości techniczne systemów IT wykoszowanych w rachunkowości nie wydają się zatem ograniczeniem w tak szczegółowej ewidencji.

## 8. Podsumowanie i wnioski

Zarządzanie strategiczne wkracza w coraz szerszy zakres funkcjonowania przedsiębiorstw. Przykładem tego są obszary działalności pomocniczej. W dużych przedsiębiorstwach tworzy się rozbudowane i wielowymiarowe struktury planów strategicznych. Dywersyfikacja ta wynika z wielu czynników. Do ważnych powodów zaliczyć można podział zakresów odpowiedzialności czy istotność realizowanych zadań. Ważnym mankamentem planów strategicznych często występujących w praktyce jest brak możliwości weryfikacji danych planowanych z rzeczywistymi. Przyczyną tego jest brak odpowiedniego przystosowania systemów rachunkowości do potrzeb zarządzania strategicznego. Nawet jeśli system rachunkowości uwzględni wymogi planowania strategicznego, to często ma to miejsce w zakresie działalności podstawowej. Tymczasem obszar działalności pomocniczej czy nawet zaliczany do kosztów ogólnego zarządu również może podlegać pod procesy zarządzania strategicznego. Wymaga to opracowania szczegółowej struktury planu strategicznego. Struktura ta odzwierciedla realizowane zadania oraz osoby za nie odpowiedzialne. Powinna być ona wyznacznikiem do poszerzenia ewidencji księgowej w celu dostarczenia mierzalnych danych umożliwiających weryfikację realizowanych strategii. W opracowaniu tym zaprezentowane zostały schematy konstrukcji wielosegmentowych kont księgowych dla ewidencji przychodów i kosztów w praktyce, wdrożone w polskich przedsiębiorstwach. Konkretnie szczegółowe rozwiązania zastosowane w każdym podmiocie różnią się między sobą. Wynika to ze specyfiki tych przedsiębiorstw. Zaprezentowanie indywidualnych rozwiązań wdrożonych w poszcze-

gólnych przypadkach nie jest wskazane i możliwe. Wynika to z szerokiego zakresu szczegółowych informacji znacznie przekraczającego wymogi tego opracowania. Do takich informacji szczegółowych zaliczyć należy nazwy i numery kont księgowych. Zamiast tego w opracowaniu tym zaprezentowano nazwy segmentów kont i podano ich przykładowe pozycje szczegółowe. Ponadto takie informacje nie są udostępniane przez badane przedsiębiorstwa. Objęte są one klauzulą poufności. Zaprezentowany w wynikach materiał stanowi syntetyczne podsumowanie rozwiązań z pojedynczych przedsiębiorstw. Forma jego prezentacji nie narusza tej klauzuli. Opisane tu założenia teoretyczne zostały zatem zweryfikowane w praktyce. Oznacza to, że w badanych podmiotach zgodnie z prezentowaną koncepcją poszerzono zakres ewidencji księgowej. Dzięki temu możliwe jest identyfikowanie kosztów według wyznaczonych strategii w obszarze działalności pomocniczej. W szczególności wprowadzenie opisywanych rozwiązań umożliwiło identyfikację zakresów odpowiedzialności konkretnych osób za koszty i przychody. Pozwala to na uzyskiwanie efektów w takich obszarach, jak: zarządzanie przez cele, budżetowanie czy optymalizacja. Jest to istotne, gdyż opisana modyfikacja zakresu ewidencji księgowej nie była głównym zadaniem realizowanych projektów. Jest ona efektem wdrożenia kompleksowych systemów budżetowania czy rachunku kosztów w całym przedsiębiorstwie. Proponowane rozwiązanie obok wskazanych zalet posiada również wady. Do najbardziej istotnych zaliczyć należy koszty funkcjonowania tak rozbudowanego systemu rachunkowości. Ewidencja taka wymaga zaangażowania odpowiednich środków. Są to nakłady informatyczne oraz czas pracy osób obsługujących system rachunkowości. Zastosowanie prezentowanej koncepcji wymaga zaawansowanych systemów informatycznych. Dzisiejsze możliwości techniczne systemów IT wykorzystywanych w rachunkowości umożliwią taką poszerzoną ewidencję. Wymaga to jednak poniesienia istotnych środków na informatykę. Szczegółowa rejestracja związana jest również z większym nakładem pracy. Dotyczy to prowadzenia rozbudowanej ewidencji, analizy poprawności zarejestrowanych danych oraz interpretacji wyników. Związane są z tym koszty dodatkowego personelu oraz szkoleń. Procesy uszczegółowienia zakresu prowadzonej ewidencji powinny być zatem przemyślane. Często bowiem w praktyce spotkać można przypadki bardzo rozbudowanych systemów ewidencji księgowej. Są one jednak nieprzemyślane i opierają się na założeniu, że spośród wielu danych szczegółowych zawsze można uzyskać potrzebne informacje. Często nadmiar takich chaotycznych informacji powoduje, że nie są one wykorzystywane w praktyce. Podejście takie jest zatem nieefektywne. Poszerzenie zakresu ewidencji poprzedzone powinno być identyfikacją potrzeb w tym zakresie zgodnie z zaprezentowaną koncepcją.

## Literatura

- Alice, C. Stewart, A. i Carpenter-Hubin, J. (2001). The Balanced Scorecard Beyond Reports and Rankings. *The Journal of the Society for College and University Planning*, 29(2), 37-42.
- Chalastra, M. (2009). Formalizacja systemu controllingu w postaci księgi. *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, (9), 15-23.
- Chalastra, M. (2015). Zakres integracji rachunku kosztów tworzonego na potrzeby systemów rachunkowości finansowej i budżetowania – wyniki badań empirycznych. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (398), 84-96.
- Chalastra, M. (2017). Strategic and Operational Perspective of the Principles of Identification of the Scopes of Responsibility for Costs. W: D. Prochazka (red.), *The Impact of Globalization on International Finance and Accounting*. Springer International Publishing AG.
- Chalastra, M., Siemionek, A. i Kotapski, R. (2017). Sustainable Controlling: Measuring Method Based on the Catalogue of Controller Tasks. W: D. Prochazka (red.), *New Trends in Finance and Accounting*. Springer Proceedings in Business and Economics, Springer.
- Chalastra, M. (2018a). Strategic and Operational Perspective of the Principles of Identification of the Scopes of Responsibility for Costs. W: D. Prochazka (red.), *The Impact of Globalization on International Finance and Accounting: 18th Annual Conference on Finance and Accounting (ACFA)* (s. 421-431). Springer Proceedings in Business and Economic.
- Chalastra, M. (2018b). *Rachunek kosztów księgowego i controllera* (s. 61-78). Marina.
- Chojnacka-Komorowska, A. (2013). Rola zakładowego planu kont w procesie zarządzania przedsiębiorstwem. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 58, 21-27.
- Czubakowska, K. i Habelman, J. (2016). Rola procesów wewnętrznych Balanced Scorecard w doskonaleniu działalności portu morskiego. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 2(80), cz. 2.
- Ćwikliński, M. (2005). Ewolucja zrównoważonej karty wyników. *Przegląd Organizacji*, 6(785), 26-28.

- Dobja, D. i Kucharczyk, M. (2014). *Rachunkowość zarządcza analiza i interpretacja* (s. 91-92). Oficyna Wolters Kluwer business.
- Domański, R., Cyplik, P., Hadaś, Ł. i Pruska, Ż. (2011). Wpływ rozwiązań organizacyjnych na model prowadzenia działalności wytwórczej case study. *Logistyka*, (5), 1035-1041.
- Dyczkowska, J. (2015). Nowoczesne narzędzia raportowania menedżerskiego w kontekście roli współczesnych controllerów. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (398).
- Galata, S. (2004). *Wprowadzenie do zarządzania strategicznego*. Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie.
- Ittner, C. D., Larcker, D. F. (2003). Coming Up Short on Nonfinancial Performance Measurement. *Harvard Business Review*, 81(11), 88-89.
- Jakubiec, I. (2006). *Zmiany w planie kont podstawą integracji rachunkowości finansowej i zarządczej*. Controlling i Rachunkowość Zarządcza, (5).
- Kaleta, A. (2004). *Strategia przedsiębiorstwa* (s. 74-76). Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu.
- Kister, A. i Zbroja, A. (2012). Budżet zadaniowy jako forma kontroli zarządzania finansami jednostki samorządu terytorialnego (na przykładzie placówki oświatowej). *Zeszyty Naukowe WSEI. Seria: EKONOMIA*, 5(2), 251-264.
- Kister, A. (2021). *Rachunkowość zarządcza* (s. 22-23). Innovatio Press Wydawnictwo Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomii i Innowacji. Lublin.
- Kotapski, R. (2015). Ujmowanie kosztów na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem na przykładzie wydawnictwa książkowego. W: A. Cwiąkała-Małys, E. Rutkowska-Tomaszewska (red.), *Aktualne i wybrane problemy z zakresu bankowości, podatków i rachunkowości* (s. 41-50). *Finanse i Rachunkowość*, (1). Zakład Zarządzania Finansami WPAiE Uniwersytet Wrocławski Instytut Nauk Ekonomicznych.
- Kotapski, R. (2018). Klasyfikacja kosztów działalności przedsiębiorstwa na potrzeby zarządzania. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (506), 51-61.
- Kotapski, R. i Chalastra, M. (2021). Audit of Controlling in Hospitals: What Is the Scope of an Audit? W: D. Prochazka (red.), *Digitalization in Finance and Accounting* (20th Annual Conference on Finance and Accounting (ACFA 2019), Prague).
- Kubacka, M. (2017). Księga budżetowa w controllingu operacyjnym przedsiębiorstwa budowlanego. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (471)2017, 277-287.
- Lew, G., Nieplowicz, M., Ossowski, M. i Zackiewicz-Brunke, B. (2021). *Zrównoważona karta wyników w praktyce polskich przedsiębiorstw i instytucji* (s. 13-26). IUS Publicjum .
- Lindholm, A. i Gibling, M. (2004). Measuring the Added Value of Corporate Real Estate Management, Presented at the Pacific Rim. W: Proceedings from the 12th Annual Conference PRRS Conference. <https://www.prrs.org/conference2006>
- Markides, C. (2004). What Is Strategy and How Do You Know If You Have One? *Business Strategy Review*, 15(2).
- Mastalerz, M. (2007). Miejsce i rola rachunkowości w zarządzaniu strategicznym. *Zeszyty Naukowe Akademia Ekonomiczna w Poznaniu*, (83), 230-242.
- Michalak, J. (2012). Model biznesowy i jego wpływ na odwzorowanie sytuacji finansowej jednostki w systemie rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 66(122).
- Michalak, J. (2002). Proces kształtowania się strategicznej rachunkowości zarządczej. *Acta Universitas Lodziensis Folia Oeconomica*, (159), 117-127.
- Najbar, K. i Uhruska, M. (2006). Nieruchomości jako obiekt finansowania i zarządzania strategicznego. *Strategie Zarządzania Nieruchomościami*, 14(1).
- Nalepka, A. (2012). Identyfikacja systemu zarządzania nieruchomościami przedsiębiorstwa. *Studia i Materiały Towarzystwa Naukowego Nieruchomości*, 20(3).
- Nowak, E. (2015a). Instrumenty rachunkowości zarządczej wspomagające realizację strategii przedsiębiorstwa. *Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania*, 39(4).
- Nowak, E. (2015b). Tendencje rozwoju systemów rachunkowości zarządczej. W: T. Kuziukiewicz (red.), *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, (873). *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, (77). 403-410. <https://doi.org/10.18276/frfu.2015.77-42>
- Ossowski, M. (2014). Identyfikacja obszarów wykorzystania benchmarkingu strategicznego w publicznej szkole wyższej. *Modern Management Review*, XIX(21).
- Osterwalder, A. i Pigneur, Y. (2009). *Business Model Generation, self-published. Review of Narrative Reporting by UK Listed Companies in 2008/2009 (2009)*. Accounting Standards Board.
- Penc-Pietrzak, I. (2010). *Planowanie strategiczne w nowoczesnej firmie* (s. 15-16). Oficyna Wolters Kluger bussines.
- Pierścionek, Z. (2007). *Strategie konkurencji i rozwoju przedsiębiorstwa*. Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Rasolofodistler, F. (2022). Institutional Pressure and Real Estate Balanced Scorecard Indicators. *Sustainability Accounting Management and Policy Journal*, 13(4). <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-04-2021-0125>
- Rembiesz, M. (2013). Rola strategii w zarządzaniu małymi i średnimi przedsiębiorstwami. W: S. Trzcieleński (red.), *Wybrane problemy zarządzania. Teraźniejszość i przyszłość*. Wydawnictwo Politechniki Poznańskiej.
- Sieklucki, D. (2022). Decentralizacja – podstawowe zagadnienia teoretyczne. W: P. Borowiec (red.), *Politeja. Pismo Wydziału Studiów Międzynarodowych i Politycznych Uniwersytetu Jagiellońskiego*, 2(77), 19-33.



- Stolińska, B. (2009). Zarządzanie nieruchomościami w przedsiębiorstwie drogą do wdrożenia innowacji. *Świat Nieruchomości*, 2(68).
- Szychta, A. (2002). The Scope of Application of Management Accounting Methods in Polish Enterprises. *Management Accounting Research*, (13.4), 401-418.
- Szychta, A. (2012). Zarys rozwoju rachunkowości zarządczej w zachodnich krajach Europy kontynentalnej. W: Sobańska I., P. Kabalski (red.), *Współczesne nurty badawcze w rachunkowości* (s. 130-131). Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Szychta, A. (2016). Tradycyjna a nowa historia rachunkowości. W: S. Sojak (red.), *Abacus – od instruktarzy gospodarczych po współczesne podręczniki rachunkowości* (s. 19-23). Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika.

## **Strategic Management Accounting as a Determinant of the Scope of Accounting Records in Ancillary Activities on the Example of Real Estate Management**

---

**Abstract:** The main objective of this article is to identify potential opportunities for expanding the accounting records system beyond the requirements of calculations for obtaining quantifiable data on the implementation of strategies in the scope of ancillary activities using the example of commercial real estate management. The auxiliary objectives are as follows: to identify the potential for setting up extensive strategic management structures for ancillary activities and to present principles for structuring accounts recording revenues and expenses that enable the obtaining of quantifiable actual data on the strategies implemented. This article is based on the author's implementations of budgeting, cost accounting and corporate chart of accounts systems in enterprises operating in various industries as well as the author's analyses in this area. A case study method was used. strategic management data. Being a matter of lesser importance, this situation particularly applies to ancillary activities.

**Keywords:** strategic management accounting, accounting records, ancillary activities, real estate

---