

**Bartłomiej Nita**

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

## **PERSPEKTYWA STRATEGICZNA W RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ. STAN BADAŃ NAUKOWYCH A DYDAKTYKA**

### **1. Wstęp**

Tradycyjne podejście w rachunkowości nie jest obecnie wystarczające, ponieważ z jednej strony opiera się nader często na upraszczających założeniach, z drugiej zaś nie uwzględnia perspektywy strategicznej, która jest niezbędna w zarządzaniu ukierunkowanym na osiągnięcie zasadniczych celów działalności przedsiębiorstwa. Coraz częściej zarówno w praktyce zarządzania, jak i w pracach teoretycznych postuluje się wprowadzenie koncepcji strategicznej rachunkowości zarządczej, która dzięki swoistego rodzaju metodom i narzędziom może wspomagać kadrę zarządzającą przedsiębiorstwem w dążeniu do systematycznego generowania wartości dla jego właścicieli. Model rachunkowości zarządczej, ukierunkowanej na wspomaganie procesu zarządzania wartością przedsiębiorstwa, powinien dzięki swemu instrumentarium przenikać proces zarządzania strategicznego zarówno na etapie analizy strategicznej, planowania i realizacji strategii, jak i kontroli strategicznej. Celem opracowania jest przedstawienie koncepcji strategicznej rachunkowości zarządczej oraz stanu prowadzonych w tym zakresie badań naukowych i na tym tle wskazanie potrzeby włączania tych zagadnień do nauczania rachunkowości na studiach wyższych.

### **2. Geneza i pojęcie strategicznej rachunkowości zarządczej**

Rachunkowość zarządcza jest postrzegana jako ten podsystem systemu rachunkowości, którego głównym zadaniem jest dostarczanie informacji podmiotom wewnętrznym w przedsiębiorstwie w celu podejmowania decyzji wspomagających

osiąganie celów tegoż przedsiębiorstwa. W odróżnieniu od rachunkowości finansowej, zasady prowadzenia rachunkowości zarządczej są określone indywidualnie w zależności od potrzeb danego podmiotu<sup>1</sup>.

Do takiego rozumienia roli i miejsca rachunkowości zarządczej w systemie rachunkowości oraz do przeciwstawienia funkcji pełnionych przez rachunkowość finansową i zarządczą doprowadziły lata ewolucji. Mimo że nazwą „rachunkowość zarządcza” zaczęto posługiwać się powszechnie dopiero w połowie ubiegłego wieku, jej źródła sięgają jeszcze XIX w.<sup>2</sup>

W końcu lat osiemdziesiątych brytyjski instytut CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) przeprowadził badania dotyczące stanu rozwojowego rachunkowości zarządczej. Wyniki tych badań doprowadziły m.in. do wyróżnienia podstawowych ograniczeń tradycyjnej rachunkowości zarządczej [Bromwich, Bhimani, 1989]:

- podporządkowania rachunkowości zarządczej zewnętrznym wymaganiom rachunkowości finansowej,
- braku strategicznej perspektywy w rachunkowości zarządczej, w szczególności w ocenie projektów inwestycyjnych,
- opierania się rachunkowości zarządczej na niepotrzebnych założeniach odnośnie procesów wytwarzania,
- uwzględniania tradycyjnych założeń w ocenie rezultatów działalności przedsiębiorstwa,
- krótkoterminowego spojrzenia na pomiar wyników.

---

<sup>1</sup> Cechy charakterystyczne obu podsystemów rachunkowości oraz zachodzące między nimi relacje są przedstawione m. in. w: [Gabrusewicz i in. 2000, s. 30-34], [Jaruga i in. 2001, s. 35-44], [Nowak 2001, s. 15-17].

<sup>2</sup> Jak pisze A.A. Jaruga, w 1950 r. prof. W. Pater wydał książkę *Management Accounting* i odtąd zaczęto się częściej posługiwać nazwą „rachunkowość zarządcza” [Jaruga i in. 2001, s. 45].

Wstępne etapy rachunkowości zarządczej są opisane przez M. Smitha [1998, s. 7], który jej początków upatruje ok. 1890 r., kiedy to powstawały pierwsze systemy informacyjne rachunkowości zarządczej. Następne etapy rozwoju obejmowały wykształcenie się naukowych metod zarządzania na przełomie XIX i XX w. a następnie zaczęto sporządzać wykresy progów rentowności, dokonywać kalkulacji kosztów produkcji i przeprowadzać analizy odchyień. W 1910 r. powstały pierwsze budżety operacyjne i kapitałowe, następnie zaczęto mówić o scentralizowanej kontroli i zdecentralizowanej odpowiedzialności i wreszcie ok. 1923 r. nastąpiło oddzielenie rachunkowości finansowej od rachunku kosztów.

W okresie powojennym w latach sześćdziesiątych nadszedł czas powszechnego stosowania technik badań operacyjnych, metod statystycznych i ekonometrycznych w rachunkowości zarządczej, natomiast lata siedemdziesiąte zaznaczyły się dużym wpływem podejścia systemowego i cybernetyki. Następnie nastąpił wspomagany komputerami rozwój rachunkowości zarządczej, silnie związany z modelami przedsiębiorstw i jej wzbogacenie o dorobek dyscyplin stycznych, teorii organizacji, ekonomik, a w szczególności ekonomiki informacji. W latach osiemdziesiątych prezentowany był zatem pogląd, że rachunkowość zarządcza stanowi podsystem systemu sterowania, który jest z kolei podsystemem systemu informacji [Jarugowa 1984].

Wymienione cechy charakterystyczne rachunkowości zarządczej, postrzeganej w sposób tradycyjny, zwracają przede wszystkim uwagę na operacyjną działalność przedsiębiorstwa i brak strategicznego myślenia w dziedzinie rachunkowości. Przemiany zachodzące w światowej gospodarce wymagają uwzględnienia potrzeb związanych z realizacją strategii przedsiębiorstwa również w ramach instrumentów i modeli właściwych rachunkowości zarządczej. W dobie globalizacji, swobody przepływu kapitału i rewolucji informatycznej nie jest po prostu możliwe osiąganie zasadniczych celów w zarządzaniu i powiększanie wartości przedsiębiorstwa bez zaangażowania rachunkowości zarządczej, która w swojej istocie powinna wspomagać menedżerów w podejmowaniu decyzji. Coraz częściej formułuje się zatem wymagania, jakie powinna spełniać „nowoczesna” rachunkowość zarządcza. G.K. Świdorska [1999] proponuje zestaw wyróżników charakteryzujących taką nowoczesną rachunkowość zarządczą w systemie informacyjnym „organizacji przyszłości”, takich jak:

- koncentracja na przyszłości,
- podejście procesowe, uwzględniające perspektywę analizy „od zewnątrz do wewnątrz” organizacji, polegające na przyjęciu oczekiwań klienta jako punktu wyjścia,
- traktowanie informacji o zasobach organizacji jako informacji o znaczeniu strategicznym,
- rozumienie koncepcji strategicznych, uczestniczenie w opracowaniu strategii i monitorowaniu jej realizacji,
- identyfikacja działań kreujących wartość.

Międzynarodowa Federacja Księgowych IFAC (International Federation of Accounting) postuluje zestaw koncepcji wyznaczających ramy koncepcyjne rachunkowości zarządczej, obejmujących: funkcje, jakie rachunkowość spełnia w organizacji (w tym orientacja na wartość), użyteczność prac realizowanych przez rachunkowość zarządczą, kryteria, które mogą być wykorzystane w ocenie efektywności rachunkowości zarządczej, umiejętności konieczne do wykonywania prac z dziedziny rachunkowości [Jarugowa i in. 1998, s. 10].

Analiza rezultatów badań empirycznych prowadzonych przez różnych autorów doprowadziła M. Smitha [1998, s. 11] do czterech podstawowych wniosków dotyczących wymagań stawianych współczesnej rachunkowości zarządczej. Po pierwsze, należy trzymać się celów przedsiębiorstw i dokonać adaptacji podejścia strategicznego, aby je osiągnąć. Po wtóre, M. Smith sugeruje konieczność stosowania kosztów rzeczywistych zamiast kosztów standardowych. Zwraca ponadto uwagę na duże znaczenie wskaźników niefinansowych, a wreszcie postuluje potrzebę ciągłego kwestionowania tradycyjnego podejścia do kalkulacji kosztów, budżetowania i sprawozdawczości zarządczej.

Konieczność zwrócenia uwagi rachunkowości zarządczej na wspomaganie realizacji wytyczonej przez przedsiębiorstwo strategii doprowadziła do wyodrębnienia w jej ramach subsystemu określanego jako **strategiczna rachunkowość**

**zarządcza.** Sam termin został po raz pierwszy sformułowany w 1981 r. przez profesora Kennetha Simmondsa [1981], który określa strategiczną rachunkowość zarządczą (*Strategic Management Accounting* – SMA) jako dostarczanie i analizę informacji z zakresu rachunkowości zarządczej, dotyczących przedsiębiorstwa oraz jego konkurentów, na potrzeby formułowania i monitorowania strategii tego przedsiębiorstwa<sup>3</sup>.

Z końcem lat dziewięćdziesiątych również w polskiej literaturze wykształciły się definicje strategicznej rachunkowości zarządczej. I. Sobańska [1999] traktuje ją jako ten obszar rachunkowości zarządczej, który *explicite* jest nakierowany na objaśnianie problemów decyzji strategicznych. Informacje ze strategicznej rachunkowości zarządczej powinny umożliwić rozwój bardziej efektywnych strategii, zapewniających osiągnięcie przez przedsiębiorstwo przewagi konkurencyjnej w długim okresie.

E. Nowak [2000] pisze z kolei, że strategiczną rachunkowość zarządczą można określić jako ten dział rachunkowości zarządczej, który jest włączony w proces strategicznego zarządzania przedsiębiorstwem. Jej podstawowym zadaniem jest stworzenie systemu informacyjnego dla zarządzania strategicznego, realizowanego przez naczelne kierownictwo.

Mając na względzie prowadzone rozważania, można przyjąć, że strategiczna rachunkowość zarządcza jest działem rachunkowości zarządczej zorientowanym na wspomaganie procesu zarządzania strategicznego w przedsiębiorstwie, umożli-

---

<sup>3</sup> Nacisk na aspekty strategiczne i osiąganie zasadniczych celów w zarządzaniu przedsiębiorstwem ma odzwierciedlenie w kolejnych definicjach i określeniach proponowanych przez różnych autorów. K. Ward [1992, s. 3] pojmuje strategiczną rachunkowość zarządczą bardzo ogólnie jako dział rachunkowości zarządczej w kontekście strategii działania, która jest planowana i wdrażana przez przedsiębiorstwo. Również krótko definiuje strategiczną rachunkowość zarządczą J. Innes [1999], który twierdzi, że dostarcza ona informacje niezbędne do wspomagania strategicznych decyzji w przedsiębiorstwie. M. Smith [1998, s. 13] rozumie strategiczną rachunkowość zarządczą jako dziedzinę, której celem jest stworzenie systemu wspomagającego podejmowanie decyzji, przez dostarczanie zarządowi przedsiębiorstwa odpowiedniego rodzaju danych i informacji. Kierownictwo wykorzystuje informacje i systemy księgowo w dążeniu do osiągnięcia celów przedsiębiorstwa w sposób, który zapewni współgranie ze sobą pięciu czynników: misji, celów, zadań, strategii operacyjnych i oceny stopnia wykonania tych zadań. W innej książce M. Smith [1997, s. 67] pisze, że strategiczna rachunkowość zarządcza skupia się na celach przedsiębiorstwa i koncentruje się wokół kreowania i utrzymania systemu wspomaganie decyzji, który dostarcza informacje niezbędne do umożliwiania decydom efektywnego osiągania celów przedsiębiorstwa. T. Grundy i in. [1998, s. 55] traktują strategiczną rachunkowość zarządczą jako zintegrowane podejście, służące podejmowaniu strategicznych i finansowych decyzji oraz interpretacji osiągnięć, które łączy w całość zarówno analizę operacyjną i finansową, jak i analizę konkurencyjności. P.M. Collier [2003, s. 9] postrzega strategiczną rachunkowość zarządczą jako próbę przesunięcia perspektywy spojrzenia menedżerów i rachunkowców z wnętrza przedsiębiorstwa na otoczenie zewnętrzne. Na przewagę strategiczną zwraca uwagę R.M.S. Wilson [1995], interpretujący strategiczną rachunkowość zarządczą jako podejście do rachunkowości zarządczej, w którym informacje finansowe są wykorzystywane do rozwijania nadrzędnych strategii przedsiębiorstwa, mających na celu zdobycie trwałej przewagi konkurencyjnej.

wiającym kadrze menedżerskiej skuteczne podejmowanie decyzji sprzyjających osiągnięciu nadrzędnych celów działalności tego przedsiębiorstwa.

W związku z wyodrębnieniem strategicznej rachunkowości zarządczej pojawiają się wątpliwości dotyczące jej relacji do dotychczas powszechnie znanego obszaru rachunkowości zarządczej. Przede wszystkim występuje tu problem terminologiczny, w jaki sposób określać ten właśnie zakres rachunkowości zarządczej, który jest zorientowany na zarządzanie przedsiębiorstwem w krótkim okresie. W literaturze proponowane są różne rozstrzygnięcia tego zagadnienia. Można ten obszar traktować jako tzw. tradycyjną lub konwencjonalną rachunkowość zarządczą. Pojęcie to jest obecne np. w pracach I. Sobańskiej (por. np. [2003, s. 48]). Jeśli natomiast przychylimy się do potraktowania wspomnianej tradycyjnej rachunkowości zarządczej w kontekście wspomaganego zarządzania operacyjnego przedsiębiorstwem, to można ją nazywać operacyjną rachunkowością zarządczą. Takie ujęcie tego problemu jest z kolei preferowane przez E. Nowaka [2000], który wyróżnia cechy charakterystyczne odróżniające te dwa podstawowe działy rachunkowości zarządczej. Zestawienie takie jest zaprezentowane w tab. 1.

Tabela 1. Cechy charakterystyczne rachunkowości zarządczej strategicznej i operacyjnej

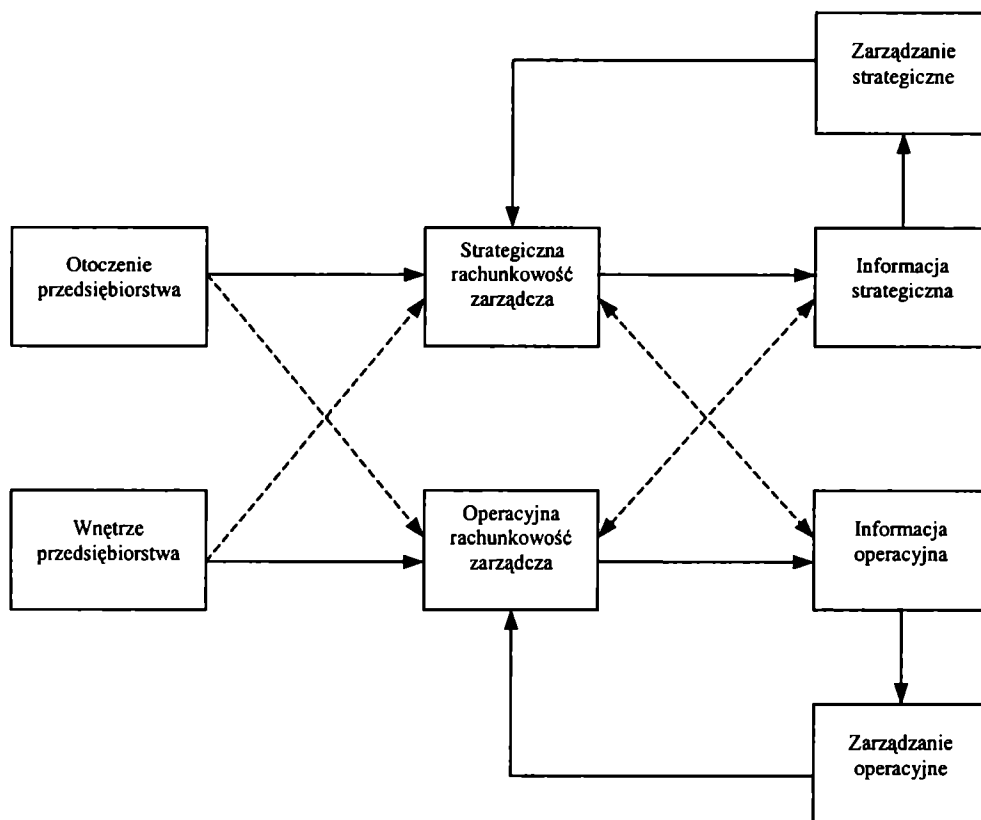
Kryterium	Dział rachunkowości zarządczej	
	strategiczna	operacyjna
Szczeble zarządzania	zarządzanie strategiczne	zarządzanie operacyjne
Horyzont czasowy	długi okres	krótki okres
Odbiorcy informacji	naczelne kierownictwo przedsiębiorstwa	kierownictwo jednostek niższego szczebla
Kryteria optymalizacji	pozycja przedsiębiorstwa wartość przedsiębiorstwa	zysk przedsiębiorstwa nadwyżka pieniężna
Przedmiot zadań	rozwój przedsiębiorstwa	efektywne wykorzystanie zasobów
Charakter zadań	warianty działalności	bieżące zadania
Rodzaj uwarunkowań	uwarunkowania zewnętrzne	uwarunkowania wewnętrzne
Wymiar czasowy informacji	perspektywiczność	teraźniejszość
Zaangażowanie środków	środki zaangażowane na długi okres	środki dostępne w danym momencie
Orientacja decydentów	rynek	produkcja
Wymiar zadań	zadania jakościowe	zadania ilościowe

Źródło: [Nowak 2000].

Analizując pojęcie strategicznej rachunkowości zarządczej, nie można pominąć kwestii rachunku kosztów i zarządzania kosztami oraz ich miejsca w tym dziale rachunkowości. Powszechnie przyjmuje się, że z punktu widzenia rachunkowości zarządczej rachunek kosztów dostarcza informacje niezbędne kierownictwu przedsiębiorstwa do podejmowania decyzji zarządczych. W związku z tym wyodrębnia się element rachunkowości zarządczej zwany zarządzaniem kosztami.

Z punktu widzenia strategicznej rachunkowości zarządczej grupę metod zorientowaną na zarządzanie kosztami w perspektywie strategicznej określa się jako strategiczne zarządzanie kosztami (*Strategic Cost Management*). Głównymi propagatorami idei strategicznego zarządzania kosztami są J.K. Shank i V. Govindarajan. Według nich strategiczne zarządzanie kosztami jest wykorzystywaniem informacji kosztowych na potrzeby zarządzania na etapach formułowania strategii, komunikowania strategii w przedsiębiorstwie, określania i wykonywania działań taktycznych w celu realizacji tej strategii oraz w fazie określania i wdrażania systemu kontroli do monitorowania postępów realizacji strategii [Shank, Govindarajan 1993, s. 6-8].

W.J. Morse, J.R. Davis i A.L. Hartgraves [2003, s. 7] określają strategiczne zarządzanie kosztami jako podejmowanie decyzji dotyczących specyficznych czynników kosztotwórczych (*cost drivers*) w kontekście strategii danego przedsiębiorstwa oraz łańcucha wartości. Zależności między systemem rachunkowości zarządczej a procesem zarządzania w przedsiębiorstwie przedstawiono na rys. 1.



Rys. 1. Przepływ informacji w systemie rachunkowości i procesie zarządzania przedsiębiorstwem

Źródło: opracowanie własne.

Zasadniczym źródłem danych na potrzeby strategicznej rachunkowości zarządczej jest otoczenie zewnętrzne przedsiębiorstwa, co nie oznacza, że rachunkowość zarządcza operacyjna nie korzysta z danych pochodzących z otoczenia (np. przy krótkoterminowym ustalaniu cen). Operacyjna rachunkowość zarządcza w większym stopniu wykorzystuje natomiast dane, które są gromadzone i przetwarzane wewnątrz przedsiębiorstwa. Oba podsystemy na podstawie zgromadzonych i przetworzonych danych generują informację zarządczą, która jest wykorzystywana w procesie podejmowania decyzji zarówno w obszarze zarządzania strategicznego, jak i operacyjnego jako odpowiedź na zapotrzebowanie zgłaszane przez menedżerów pod adresem tych obu działów rachunkowości zarządczej.

Można przyjąć, że przedstawiony podział rachunkowości zarządczej na operacyjną i strategiczną z jednej strony wyznacza kierunki badań naukowych, z drugiej zaś stanowi wyzwanie dla kształtowania współczesnych programów nauczania na studiach wyższych. W drugiej części opracowania podjęto próbę nakreślenia zakresu strategicznej rachunkowości zarządczej, który warto byłoby uwzględnić w procesie dydaktycznym rachunkowości.

### **3. Postulowany zakres nauczania strategicznej rachunkowości zarządczej**

Potrzeba nauczania strategicznych aspektów rachunkowości zarządczej na studiach wyższych wynika przede wszystkim z tego, że studenci nie otrzymują wystarczającej wiedzy oraz nie nabywają odpowiednich kompetencji w zakresie wykorzystania informacji pochodzących z systemu rachunkowości w procesie decyzyjnym zorientowanym na osiągnięcie długoterminowych celów przedsiębiorstwa. Uwzględnienie w nauczaniu rachunkowości perspektywy strategicznej i wyodrębnienie przedmiotu o nazwie „strategiczna rachunkowość zarządcza” można uznać za zasadne, ponieważ podejście takie pozwoliłoby wypełnić swoistego rodzaju lukę w programach studiów. Owa luka polega na tym, że z jednej strony studenci w ramach przedmiotu określanego najczęściej jako „zarządzanie strategiczne” dowiadują się o podstawowych koncepcjach z zakresu analizy i planowania strategicznego, wdrażania, realizacji i kontroli strategicznej na dość znacznym stopniu ogólności, z drugiej zaś rzadko są informowani o możliwościach wykorzystania instrumentów rachunkowości we wspomaganium procesu zarządzania strategicznego.

Mając na względzie wymienione przesłanki, można zadać pytanie o zakres zagadnień, jaki należałoby uwzględnić w ramach postulowanego przedmiotu. Powinien on oczywiście korespondować z najnowszym stanem wiedzy na temat strategicznych aspektów rachunkowości i prowadzonych w tym zakresie badań naukowych. Aby uniknąć nauczania strategicznej rachunkowości zarządczej jedynie jako wiązki koncepcji i instrumentów, można wyodrębnić – z punktu widzenia kryte-

rium roli rachunkowości w kolejnych fazach procesu zarządzania przedsiębiorstwem – trzy podstawowe obszary rozważań:

1) rolę rachunkowości w fazie kształtowania tożsamości przedsiębiorstwa, w wspomaganiu oceny jego pozycji w otoczeniu oraz badania potencjału rozwojowego, zdobywania i utrzymywania przewagi konkurencyjnej w przyszłości,

2) miejsce rachunkowości w planowaniu strategicznym, rozumianym jako kształtowanie rozwoju przedsiębiorstwa, obmyślanie środków i sposobów działania w celu urzeczywistnienia przyjętej strategii, co wiąże się nieodłącznie z jej realizacją,

3) zadania rachunkowości zarządczej w kontroli strategicznej, postrzeganej najogólniej jako czuwanie nad przebiegiem strategii i ocena wyników przedsiębiorstwa z punktu widzenia realizowanej strategii.

Każdy z wymienionych obszarów należy rozpatrywać z perspektywy instrumentarium rachunkowości zarządczej, które można objąć przedmiotem rozważań w nowym programie rachunkowości.

Podstawowy obszar zastosowań i zakres zadań rachunkowości zarządczej na etapie analizy strategicznej obejmuje przede wszystkim rozumiane bardzo szeroko wspomaganie informacyjne kadry menedżerskiej zarówno w ocenie i diagnozie strategicznej obecnej pozycji przedsiębiorstwa, jak i w projekcji kierunków jego przyszłego rozwoju. Określone w ten sposób zadania mogą być realizowane przy współdziałaniu metod analizy portfelowej, w których wykorzystuje się dwuwymiarowe macierze, przy czym z perspektywy rachunkowości zarządczej interesujące są takie macierze, w których oba wymiary mogą być łatwo skwantyfikowane i powiązane z kreowaniem wartości.

Wspomaganie oceny potencjału przedsiębiorstwa do podnoszenia wartości dla właścicieli w przyszłości wyznacza kolejny zbiór zadań stojących przed rachunkowością zarządczą. Zastosowanie ma tu zarówno ocena kosztów konkurencji, w której należy przeprowadzić analizę porównawczą kosztów przedsiębiorstwa w odniesieniu do kosztów najpoważniejszych konkurentów, jak i porównywanie poziomu kosztów przedsiębiorstwa do zewnętrznego wzorca (*benchmarking*).

Podstawowym zadaniem rachunkowości zarządczej w analizie strategicznej, które powinno być wykonywane przy ocenie pozycji rynkowej przedsiębiorstwa, jest ocena kosztów konkurencji. Sposobem realizacji tego zadania może być analiza porównawcza kosztów na tle konkurentów. K. Ward [1992, s. 89] umieszcza ten rodzaj analizy w szerszym kontekście, który określa jako rachunkowość zorientowaną na konkurencję (*competitor accounting*). Jego zdaniem w procesie realizacji strategii przedsiębiorstwa należy porównywać przede wszystkim koszty i nakłady inwestycyjne głównych rywali rynkowych oraz stosowane przez nich ceny. Argumentuje on ponadto, że zasadniczym celem takich analiz powinno być przewidywanie i porównywanie kierunków przyszłych zmian poziomów kosztów w odróżnieniu od bazowania wyłącznie na danych historycznych.



Inne problemy z obszaru rachunkowości zarządczej na etapie analizy strategicznej przedsiębiorstwa dotyczą badania strategicznych skutków powstawania kosztów w różnych dziedzinach działalności przedsiębiorstwa, czyli poszukiwania odpowiedzi na pytanie, gdzie powstają koszty w ujęciu strategicznym. Niezwykle użytecznym narzędziem, które można zastosować, jest analiza łańcucha wartości. Koncepcja łańcucha wartości umożliwia bowiem ocenę działań i procesów realizowanych w ramach przedsiębiorstwa, które przyczyniają się do kreowania wartości dodanej a w rezultacie pozwala na rozważenie ewentualnego wyeliminowania tych działań, które powodują destrukcję wartości<sup>4</sup>. Analiza łańcucha wartości, podobnie jak *benchmarking*, wiąże się z zarządzaniem na podstawie działań ABM (*Activity-Based Management*), stosunkowo nowej koncepcji zarządzania, która powstała w odpowiedzi na potrzebę bardziej efektywnego zarządzania przedsiębiorstwem. Koncepcja ABM oznacza systemowe podejście do zarządzania przedsiębiorstwem na podstawie analizy działań<sup>5</sup>. Trzeba podkreślić, że aby podejmować na tym etapie jakiegokolwiek decyzje o wykonywanych w ramach łańcucha wartości działaniach, należy rozpatrzyć kategorię działań tworzących wartość w powiązaniu z wartością dla klienta<sup>6</sup>.

Istotne uzupełnienie analizy łańcucha wartości stanowi skierowanie uwagi na, inne niż rozmiary działalności, czynniki wywierające wpływ na poziom kosztów w

---

<sup>4</sup> Sama koncepcja łańcucha wartości jest znana co najmniej od połowy ubiegłego wieku. W okresie powojennym zaczęły pojawiać się publikacje (m.in. L. Milesa), w których autorzy zajmowali się zagadnieniem analizy wartości (*value analysis*) [Johnson, Scholes 1999, s. 156], którą określa się jako zespół czynności zorientowanych na poszukiwanie takich obszarów w działalności przedsiębiorstwa, w których możliwe są znaczące obniżki kosztów, co prowadzi do wygenerowania wartości w tych obszarach. Koncepcja analizy łańcucha wartości została rozwinięta w latach 80. ubiegłego stulecia przez M.E. Portera [1998, s. 33], który postrzega łańcuch wartości jako podstawowe narzędzie analizowania źródeł przewagi konkurencyjnej w przedsiębiorstwie. Za jego pomocą można dokonać dezagregacji całego przedsiębiorstwa i przedstawić je w postaci sekwencji strategicznie istotnych działań. Dzięki takiemu postępowaniu można zrozumieć wpływ poszczególnych działań na zachowanie kosztów oraz zarówno obecne, jak i potencjalne źródła różnicowania produktów.

<sup>5</sup> Proces ewolucji, a także historyczne źródła koncepcji *Activity-Based Management* zostały zaprezentowane m.in. w artykule A. Szychty [2002] i książce J.A. Millera we współpracy z K. Pniewskim i M. Polakowskim [2000, s. 9-11]. Do najważniejszych narzędzi zarządzania na podstawie działań należy zaliczyć (por. [Nowak 2001, s. 147], [Jaruga i in. 2001, s. 839]): analizę i planowanie działań, rachunek kosztów działań (*ABC – Activity-Based Costing*), budżetowanie kosztów oparte na działaniach (*ABB – Activity-Based Budgeting*), sterowanie rentownością produktów według grup klientów (obszarów sprzedaży), rekonstrukcję procesów gospodarczych (*BPR – Business Process Reengineering*), systemy „dokładnie na czas” (*Just in Time*), pomiar wyników oraz wyznaczanie wzorca (*Benchmarking*), ciągłe usprawnianie (*CI – Continuous Improvement*). Podstawowym narzędziem wymienionej grupy jest rachunek kosztów działań, gdyż stanowi punkt wyjścia i główne źródło informacji przy stosowaniu pozostałych instrumentów.

<sup>6</sup> Zgodnie z definicją podaną przez CAM-I (*Consortium for Advanced Manufacturing-International*) działanie tworzące wartość jest działaniem uznawanym za przyczyniające się do zwiększania wartości dla klienta lub zaspokojenia potrzeb przedsiębiorstwa [Miller 2000, s. 203].

przedsiębiorstwie. W perspektywie strategicznej przyjmuje się, że ogół czynników kosztotwórczych można podzielić na dwie grupy: czynniki strukturalne (*structural cost drivers*) i czynniki wykonawcze (*executional cost drivers*) (por. [Riley 1987], [Hergert, Morris 1989]). Strukturalne czynniki kosztotwórcze mają znaczenie przede wszystkim na etapie prowadzenia analiz strategicznych. Ich zrozumienie i właściwa interpretacja ułatwiają podejmowanie decyzji na kolejnych etapach zarządzania przedsiębiorstwem. Owe czynniki determinują strukturę przedsiębiorstwa i wywierają bezpośredni wpływ na koszty produktów. Do tej grupy zalicza się najczęściej skalę działalności, doświadczenie, zakres działalności, różnorodność i złożoność oferty przedsiębiorstwa oraz stosowaną technologię. Czynniki wykonawcze dotyczą operacyjnych procesów wykonywanych w przedsiębiorstwie i oddziałują na jego zdolność do efektywnego działania. Czynniki te są w szczególności związane z zarządzaniem produkcją, doskonaleniem procesów technologicznych, ciągłym podnoszeniem jakości, zaangażowaniem pracowników oraz relacjami z kontrahentami. Zalicza się do nich najczęściej stopień wykorzystania zdolności produkcyjnych, zaangażowanie załogi, zarządzanie jakością, efektywność przedsiębiorstwa (wydajność urządzeń oraz ich rozmieszczenie w określonym układzie organizacyjnym), konfigurację produktu oraz wykorzystanie powiązań z dostawcami i odbiorcami (możliwości współpracy).

Inne ważne zastosowania rachunkowości zarządczej na omawianym etapie zarządzania strategicznego wiążą się m.in. z planowaniem rentowności poszczególnych asortymentów wg grup klientów. Trzeba przy tym zwrócić uwagę na pojęcie „koszty klienta”, które można rozumieć jako ogół kosztów związanych z obsługą odbiorców wytwarzanych produktów, wynikających z dostosowywania się przedsiębiorstwa do indywidualnych wymagań i preferencji klientów.

Na etapie prowadzenia analiz strategicznych można wreszcie zajmować się identyfikacją i oceną czynników kreowania wartości przedsiębiorstwa (*value drivers*) w saski makro i dezagregacją tych czynników na różnym poziomie szczegółowości w zależności od potrzeb konkretnego przedsiębiorstwa. Dzięki zrozumieniu generatorów wartości każde przedsiębiorstwo może zbudować specyficzną dla siebie sieć wartości, która następnie umożliwi skuteczne przewidywanie np. zapotrzebowania na aktywa trwałe i obrotowe.

Drugi obszar rozważań związanych z perspektywą strategiczną w rachunkowości zarządczej wiąże się z aktywnym i systematycznym programowaniem rozwoju przedsiębiorstwa i realizacją przyjętej strategii. W perspektywie strategicznej rachunkowości zarządczej zasadniczego znaczenia nabiera tu zarządzanie kosztami w sposób zapewniający osiągnięcie zasadniczych, długoterminowych celów prowadzenia działalności gospodarczej. W związku z tym, aby z powodzeniem realizować strategię przedsiębiorstwa, trzeba dokonać wyboru systemu rachunku kosztów, umożliwiającego właściwy pomiar, rozliczanie i kalkulację kosztów.

Odpowiedź na zapotrzebowanie na nowoczesne narzędzia zarządzania kosztami stanowią następujące systemy rachunku kosztów:

- rachunek kosztów działań (*activity-based costing*),
- rachunek kosztów jakości (*quality costing*),
- rachunek kosztów cyklu życia produktu (*life cycle costing*),
- rachunek kosztów docelowych (*target costing*),
- rachunek kosztów ciągłego doskonalenia (*kaizen costing*)<sup>7</sup>.

Na etapie planowania strategicznego szczególnego znaczenia nabiera przewidywanie i planowanie rentowności grup asortymentowych produktów z punktu widzenia odpowiedzi na pytanie, czy ich produkcja i sprzedaż przyczyniają się do zdobywania przewagi konkurencyjnej i powiększania wartości przedsiębiorstwa. Kierunki realizacji tych zadań koncentrują się m.in. na analizie wielkości krytycznych, czyli poszukiwaniu takich poziomów cen oraz rozmiarów produkcji i sprzedaży, jakie zapewniają przekroczenie progowych wartości tych parametrów, na których zależy właścicielom, a poniżej których następuje destrukcja wartości.

Mając na względzie potrzebę analizy wielkości krytycznych, trzeba w planowaniu strategicznym obejmować rozważaniami możliwości rozszerzenia tradycyjnej formuły analizy koszt-wolumen-zysk zgodnie z zasadami zarządzania ukierunkowanego na podnoszenie wartości dla właścicieli przedsiębiorstwa. Analizę progów rentowności można tu prowadzić w wielu kierunkach, z których najważniejsze obejmują analizę progowych przepływów środków pieniężnych, analizę progów rentowności wg idei zysku rezydualnego oraz z punktu widzenia granicznej stopy zysku operacyjnego, czyli takiej stopy osiąganego na dodatkowej sprzedaży, przy jakiej następuje zrównanie się wartości bieżącej wpływów i wydatków środków pieniężnych.

Następny problem z dziedziny rachunkowości w rozpatrywanej fazie zarządzania dotyczy procesu budżetowania kapitałów. Tradycyjne metody oparte wyłącznie na analizie zdyskontowanych przepływów środków pieniężnych nie są w tym zakresie wystarczające, zwłaszcza gdy horyzont czasowy rozpatrywanych inwestycji jest bardzo długi. Ponadto takie kryteria, jak NPV i IRR, nie uwzględniają możliwości reagowania na nowe okoliczności rynkowe, przejawiające się np. z jednej strony w niespodziewanym załamaniu się rynku zbytu, z drugiej zaś w pojawieniu się sprzyjającej koniunktury, która pozwala rozszerzyć działalność. W związku z tym w dziedzinie strategicznej rachunkowości zarządczej postuluje się stosowanie metod budżetowania kapitałów, wykorzystujących teorię wyceny opcji realnych<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> Wyczerpujące omówienie wymienionych systemów znajduje się m.in. w: [Jarugowa i in. 1998], [Nowak i in. 2004].

<sup>8</sup> Opcjom realnym, problematyce dotyczącej ich identyfikacji i wyceny jest poświęcona w całości praca L. Trigeorgisa [1998].

W ostatniej fazie zarządzania strategicznego, czyli szeroko rozumianej kontroli strategicznej, obszar zastosowań rachunkowości zarządczej obejmuje głównie pomiar osiągniętych wyników, monitorowanie i raportowanie stopnia realizacji strategii oraz badanie związków między tymi wynikami a realizowaną strategią. Można mówić również o wykorzystaniu rachunkowości we wspomagananiu controllingu strategicznego, który w kontekście osiągnięcia zasadniczych celów działalności przedsiębiorstwa jest niekiedy określany jako controlling wartości<sup>9</sup>.

Wybór właściwego dla konkretnego przedsiębiorstwa miernika nie jest zadaniem łatwym, gdyż każdy ma odmienną interpretację i może spełniać różne funkcje, w związku z czym, aby przyjąć jeden z nich, trzeba uprzednio zdefiniować określony zestaw kryteriów doboru<sup>10</sup>. Nie można przy tym ograniczać się wyłącznie do pomiaru realizacji strategii, ale należy ponadto badać przyczyny poprawy rezultatów w tym zakresie i dążyć do określania, w jakim stopniu poprawa wyników wynikała z przyjętej strategii, w jakim zaś była zdeterminowana korzystną sytuacją rynkową.

Z finansowymi miernikami kreowania wartości przedsiębiorstwa wiąże się problem projektowania systemów wynagradzania, które również powinny być objęte zakresem zainteresowania strategicznej rachunkowości zarządczej. Poprawnie skonstruowane systemy motywacyjne powinny uwzględniać część wynagrodzenia (premie) na podstawie wartości parametrów, na których rozwoju zależy przedsiębiorstwu, a pracownicy przez swoją pracę mają możliwość wpływu na ich

---

<sup>9</sup> Według A. Szablewskiego [2004, s. 59] controlling wartości obejmuje controlling rentowności zainwestowanego kapitału, controlling finansowych mierników kreowania wartości, controlling przepływów środków pieniężnych oraz controlling relacji handlowych.

<sup>10</sup> Do takich kryteriów można zaliczyć: 1) występowanie związku między miernikiem a wykreowaną wartością dla właścicieli, 2) dokładność, która przejawia się w tym, czy dany miernik uwzględnia ryzyko, przepływy środków pieniężnych oraz ich rozkład w czasie, 3) złożoność i stopień skomplikowania, 4) użyteczność na poziomie strategii, 5) możliwość stosowania przy pomiarze dokonania pracowników i ich wynagradzania, 6) dopasowanie do warunków rynkowych i cyklu życia przedsiębiorstwa, 7) możliwość stosowania na różnych poziomach organizacyjnych oraz łatwość dezagregacji na czynniki kreowania wartości.

Podstawowe finansowe mierniki kreowania wartości przedsiębiorstwa można podzielić na trzy grupy: 1) mierniki oparte na analizie dochodu rezydualnego i wykorzystaniu informacji pochodzących z tradycyjnych sprawozdań finansowych: wynik rezydualny RI (*residual income*), ekonomiczna wartość dodana EVA (*economic value added*) oraz pochodne tych kategorii, 2) mierniki oparte na analizie przepływów środków pieniężnych: wartość dodana dla akcjonariuszy SVA (*shareholder value added*), zwrot z inwestycji wyrażony w postaci przepływów środków pieniężnych CFROI (*cash flow return on investment*), wartość dodana wyrażona w przepływach środków pieniężnych CVA (*cash value added*), 3) mierniki oparte na całkowitym zwrocie dla właścicieli: całkowity zwrot dla akcjonariuszy TSR (*total shareholder return*), całkowity zwrot z przedsiębiorstwa TBR (*total business return*). Wymienione mierniki należy również uzupełnić o rynkową wartość dodaną MVA (*market value added*), której nie można bezpośrednio zaliczyć do żadnej grupy.

wartość. Nie należy zatem opierać systemu motywacyjnego wyłącznie na wiązaniu interesów pracowników i właścicieli za pomocą cen akcji. Nie jest to rozwiązanie doskonałe, a ponadto nie nadaje się do stosowania w przedsiębiorstwach, które nie są spółkami akcyjnymi.

Na zakończenie trzeba podkreślić znaczenie zrównoważonej karty wyników (*balanced scorecard*), koncepcji R.S. Kaplana i D.P. Nortona [2002], w obszarze strategicznej rachunkowości zarządczej. Wymienionego instrumentu nie można jednoznacznie przypisać wyłącznie do jednego z wyodrębnionych wcześniej etapów procesu zarządzania, odgrywa on w różnym stopniu rolę w każdej fazie. Może być bowiem przydatny zarówno w kształtowaniu i wizualizacji strategii, jak i w jej wdrażaniu oraz monitorowaniu postępów jej realizacji.

#### 4. Zakończenie

W zmieniających się warunkach otoczenia współczesnych przedsiębiorstw menedżerowie poszukują nieustannie nowych koncepcji i metod zarządzania. Ze względu na strategiczny wymiar podstawowego celu działalności przedsiębiorstwa proponowane zarówno w teorii jak i w praktyce rozwiązania dotyczą przede wszystkim zarządzania strategicznego. W perspektywie kreowania wartości dla właścicieli istnieje jednak wyraźna potrzeba integracji koncepcji z zakresu rachunkowości zarządczej z procesem zarządzania strategicznego. W związku z tym postuluje się, aby do programów nauczania na studiach wyższych włączyć zagadnienia związane ze strategiczną rachunkowością zarządczą.

Przyporządkowanie przedstawionych w opracowaniu koncepcji do poszczególnych etapów procesu zarządzania strategicznego nie przesądza o tym, iż nie można by ich wykorzystywać w innych fazach. Dotyczy to w szczególności np. mierników kreowania wartości, które mogą znajdować swoje miejsce nie tylko na etapie kontroli strategicznej, ale również w pozostałych fazach zarządzania strategicznego. W związku z tym należy mieć świadomość, że niektóre z instrumentów z jednej strony są wobec siebie komplementarne, z drugiej zaś mogą być stosowane na różnych etapach zarządzania i w toku nauczania zwracać studentom uwagę na te problemy oraz wskazywać jak najszersze możliwości ich aplikacji w praktyce.

#### Literatura

- Bromwich M., Bhimani A., *Management Accounting: Evolution not Revolution*, Chartered Institute of Management Accountants, London 1989.
- Collier P.M., *Accounting for Managers. Interpreting Accounting Information for Decision-Making*, John Wiley & Sons, New York 2003.

- Gabrusewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetschke H., *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2000.
- Grundy T., Johnson G., Scholes K., *Exploring Strategic Financial Management*, Prentice-Hall 1998.
- Hergert M., Morris D., *Accounting Data for Value Chain Analysis*, „Strategic Management Journal” 1989 Mar/Apr.
- Innes J., *Strategic Management Accounting*, [w:] *Handbook of Management Accounting*, red. J. Innes, Gee Publishing 1999.
- Jarugowa A., Nowak W.A., Szychta A., *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODiDK, Gdańsk 1998.
- Jarugowa A., *Rachunkowość społeczna na tle tendencji rozwoju rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej” 1984, nr 7.
- Jaruga A.A., Nowak W.A., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, WSPiZ, Łódź 2001.
- Johnson G., Scholes K., *Exploring Corporate Strategy*, Prentice-Hall Europe 1999.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
- Miller J.A., współpraca K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000.
- Morse W.J., Davis J.R., Hartgraves A.L., *Management Accounting. A Strategic Approach*, South-Western, Thomson Learning 2003.
- Nowak E., *Rachunkowość zarządcza strategiczna i operacyjna*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000, nr 5.
- Nowak E., *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków 2001.
- Nowak E., Piechota R., Wierzbński M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004.
- Porter M.E., *Competitive Advantage. Creating and Sustaining Superior Performance*, The Free Press, New York 1998.
- Riley D., *Competitive Cost Based Investment Strategies for Industrial Companies*, „Manufacturing Issues”, Booz, Allen & Hamilton, New York 1987.
- Shank J.K., Govindarajan K., *Strategic Cost Management. The New Tool for Competitive Advantage*, The Free Press 1993.
- Simmonds K., *Strategic Management Accounting*, „Management Accounting”, 1981, No. 59(4).
- Smith M., *Strategic Management Accounting. Text and Cases*, Butterworth-Heinemann 1997.
- Smith M., *Nowe narzędzia rachunkowości zarządczej*, FRRwP, Warszawa 1998.
- Sobańska I., *Rachunkowość zarządcza konwencjonalna i strategiczna*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie” egzemplarz promocyjny 1999.
- Sobańska I., *Systemy rachunku kosztów i wyników*, [w:] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. I. Sobańska, C.H. Beck, Warszawa 2003.
- Szablewski A., *Źródła i pomiary wartości firmy*, [w:] *Wycena i zarządzanie wartością firmy*, red. A. Szablewski i R. Tuzimek, Poltext, Warszawa 2004.
- Szychta A., *Historyczne i metodologiczne aspekty rachunku kosztów działań*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, Tom 10 (66), SKwP, Warszawa 2002.
- Świdarska G.K., *Rola rachunkowości w procesie podejmowania decyzji*, „Monitor Rachunkowości i Finansów” 1999, nr 10.
- Trigeorgis L., *Real Options. Managerial Flexibility and Strategy in Resource Allocation*, The MIT Press, Cambridge 1998.
- Ward K., *Strategic Management Accounting*, Butterworth-Heinemann 1992.
- Wilson R.M.S., *Strategic Management Accounting*, [w:] *Issues in Management Accounting*, Prentice-Hall 1995.

## **STRATEGIC PERSPECTIVE IN MANAGEMENT ACCOUNTING. STATE OF ACADEMIC RESEARCH AND TEACHING**

### **Summary**

The growing predominance of shareholder wealth creation policy and increasing market competition cause the necessity of taking into account strategic perspective in management accounting.

The paper describes the concept of strategic management accounting and on this basis indicates that there is a need for involving this section of accounting as a separate subject into the studies outline at the universities. Main instruments of strategic management accounting were shown in the article and attributed to the particular stages of strategic management: strategy analysis, planning, implementation and strategy control.