

Edward Nowak, Marta Nowak

STRATEGICZNA RACHUNKOWOŚĆ ZARZĄDCZA. POJĘCIE, CELE, NARZĘDZIA

1. Wstęp

Duża zmienność otoczenia, w którym funkcjonują obecnie przedsiębiorstwa, oraz coraz większa konkurencja na rynku powodują wzrost zainteresowania właścicieli i kierownictwa strategią działania. Przedsiębiorstwa, aby mogły przetrwać i dalej funkcjonować, muszą ciągle dostosowywać się do tych warunków. Dlatego kierownictwa przedsiębiorstw poszukują takich narzędzi zarządzania, które mogłyby ich wspomóc w osiąganiu długofalowych zamierzeń, określonych w strategiach działalności.

Ważnym narzędziem zarządzania przedsiębiorstwami jest niewątpliwie rachunkowość zarządcza. Tradycyjnie rachunkowość zarządcza koncentruje się na dostarczaniu informacji wykorzystywanych w sterowaniu bieżącą działalnością przedsiębiorstwa. Taki zakres rachunkowości zarządczej jest jednak niewystarczający do skutecznego zarządzania współczesnymi przedsiębiorstwami, dlatego niezbędne jest ukierunkowanie rachunkowości zarządczej na strategię przedsiębiorstwa. Problematyce rachunkowości zarządczej zorientowanej na strategię przedsiębiorstwa jest poświęcony niniejszy artykuł.

2. Grupy kształtujące strategię przedsiębiorstwa

W przedsiębiorstwach działających na rynku konkurencyjnym ścierają się wpływy różnych grup interesów. Grupy te – znajdujące się wewnątrz przedsiębiorstwa bądź w jego otoczeniu bliższym lub dalszym, mające z jednej strony możliwość wywierania wpływu na przedsiębiorstwo, z drugiej zaś same pozostające pod jego wpływem – są określane jako jego interesariusze (*stakeholders*). Traktuje się je także jako strategicznych kibiców organizacji [5, s. 111].

Do podstawowych interesariuszy przedsiębiorstwa należą: właściciele, zarząd, pracownicy, odbiorcy, dostawcy, konkurenci i społeczność lokalna. Każda z tych grup charakteryzuje się określoną siłą wpływu, innymi możliwościami, a także odmiennym pożądanym kierunkiem zmian w polityce prowadzonej przez przedsiębiorstwo. Różny jest też sposób, w jaki dana organizacja gospodarcza może wywierać wpływ na poszczególnych interesariuszy.

Głównym celem właścicieli przedsiębiorstwa jest pomnażanie własnego bogactwa. Przełożeniem tego celu na strategię jest dążenie do wzrostu wartości danego podmiotu. Wpływ zaś tej grupy na przedsiębiorstwo odbywa się poprzez realizację przysługujących jej praw właścicielskich.

Różne mogą być cele menedżerów przedsiębiorstwa. W szczególności zalicza się do nich:

- maksymalizacja własnych dochodów,
- wzrost prestiżu,
- możliwość rozwoju i kariery poprzez zarządzanie coraz bardziej skomplikowaną organizacją, obsługującą wiele rynków,
- stabilność zatrudnienia.

Maksymalizacja dochodów odbywać się może poprzez zwiększenie stałych składników wynagrodzenia bądź wzrost efektywności tych działań, które są premiowane, czyli mają wpływ na ruchome składniki płacy. Większy prestiż może być osiągnięty m.in. przez zwiększenie zatrudnienia (a co się z tym wiąże – zarządzanie liczniejszą grupą podwładnych), przez wzrost znajomości marki przedsiębiorstwa w ogólnej świadomości społeczeństwa bądź też przez rozszerzenie rynków, na których ono działa. Rozwój i kariera mogą być osiągnięte m.in. poprzez prowadzenie ekspansywnej polityki rynkowej, a więc zdobywanie doświadczenia w obsługiwaniu nowych rynków. Stabilność zatrudnienia można zapewnić dzięki odpowiedniemu sformułowaniu kontraktów menedżerskich, a także dynamicznemu rozwojowi przedsiębiorstwa.

Głównymi celami pracowników są zwiększenie płac oraz stabilizacja zatrudnienia. Wpływ pracowników i kadry zarządzającej na przedsiębiorstwo jest oczywisty.

Odbiorcy zainteresowani są tym, jak będą się kształtować ceny oferowane przez przedsiębiorstwo. Poza tym w sferze ich interesów leżą aspekty takie, jak jakość i terminowość dostaw produktów. Wśród odbiorców można wyróżnić dwie podstawowe grupy – finalnych użytkowników oferowanych dóbr oraz przedsiębiorstwa, którym wyroby te są potrzebne do dalszego przetwarzania. Większy wpływ na przedsiębiorstwo mają zazwyczaj odbiorcy będący organizacjami, a nie użytkownicy indywidualni, mają bowiem zwykle możliwość oddziaływania na warunki współpracy, takie jak ceny, terminy dostaw czy długość cyklu spłaty zobowiązań z tytułu dostaw.

Dostawcy są zainteresowani jak największym zbytem, osiągnięciem jak największego przychodu ze sprzedaży swoich produktów, a także możliwie szybką

regulacją płatności. Dostawcy dysponują dużą siłą przetargową wobec przedsiębiorstwa, jeżeli należy ono do ich marginalnych odbiorców na rynku, nie ma dużych możliwości nabycia produktów substytucyjnych i gdy produkty oferowane przez dostawców są w jakiś sposób (np. pod względem jakości) unikatowe.

Konkurenci wpływają na przedsiębiorstwo przede wszystkim przez stosowaną przez siebie politykę marketingową. Prowadzi ona zazwyczaj albo do konieczności obniżenia cen, albo do uczynieniem wyrobów bardziej atrakcyjnymi (czyli do poniesienia nakładów na badania i rozwój oraz marketing). Charakterystyka konkurencji zależna jest od fazy cyklu życia oferowanego produktu, zatem gdy wprowadza się nowy produkt na rynek, występują nieliczni konkurenci, w fazie rozwoju następuje wiele wejść, pojawia się wielu nowych konkurentów, w fazie dojrzałości rośnie liczba marek handlowych, pojawiają się kryzysy, podstawą gry rynkowej staje się konkurowanie cenami, a w fazie spadkowej następują wyjścia i znacznie spada liczba przedsiębiorstw konkurujących ze sobą na rynku danego produktu [7, s. 168].

Spółeczności lokalne są zwykle zainteresowane działaniami przedsiębiorstwa związanymi z zatrudnieniem czy ekologią, a polityka prowadzona przez władze lokalne może mieć duży wpływ na przedsiębiorstwo; kształtuje też w pewnym stopniu lokalny rynek pracy, czyli potencjalne źródło rekrutacji pracowników.

3. Strategia właścicielska jako nadrzędna strategia przedsiębiorstwa

Cele wymienionych grup interesariuszy, związane z działalnością przedsiębiorstwa, są różnie ukierunkowane, różne też są ich możliwości wpływu na działalność jednostki – ukierunkowaną na realizację odpowiedniej strategii. Wśród *stakeholders* należy wyróżnić w szczególności dwie grupy, mające w rzeczywistości największą możliwość kształtowania długofalowej polityki przedsiębiorstwa: są to oczywiście jego właściciele oraz zarząd. Strategie odzwierciedlające interesy tych dwóch grup nazywa się odpowiednio strategiami właścicielskimi bądź strategiami menedżerskimi [13, s. 37].

Za strategię, której powinny być podporządkowane wszelkie działania przedsiębiorstwa, należy uznać strategię właścicielską, mającą na celu pomnażanie bogactwa właścicieli poprzez wzrost wartości przedsiębiorstwa. Argumentami przemawiającymi za tym są prawa właścicielskie oraz to, iż właściciele są dla przedsiębiorstw dostawcami kapitału. Zauważyć też trzeba, że w wielu wypadkach decyzja dużego inwestora będzie miała dla przedsiębiorstwa poważniejsze skutki niż zachowanie nawet kluczowego klienta [2]. Odpowiednio przełożony na cele niższego rzędu cel nadrzędny, wzrost wartości przedsiębiorstwa, nie musi prowadzić do zaniedbania interesów grup *stakeholders* innych niż właściciele. Przeciwnie, może przynosić każdej z nich korzyści, przejawiające się wyższymi wynagrodzeniami pracowników, większym zadowoleniem klientów itd. [11]. Trzeba więc

cel, jakim jest wzrost wartości przedsiębiorstwa, przełożyć odpowiednio na systemy motywacyjne pracownicze oraz kadry menedżerskiej, na relacje z dostawcami i z odbiorcami, a także na satysfakcję klientów.

Przyjęcie i utrzymanie przez przedsiębiorstwo strategii zorientowanej na wzrost jego wartości powinien zapewnić odpowiedni nadzór korporacyjny, działania zaś związane z realizacją tejże strategii poprzez długofalową oraz operacyjną politykę przedsiębiorstwa prowadzi zarząd. Menedżerowie przy podejmowaniu decyzji ukierunkowanych na wzrost wartości powinni wykorzystywać instrumenty związane z zarządzaniem strategicznym, zwłaszcza instrumenty strategicznej rachunkowości zarządczej.

4. Pojęcie strategicznej rachunkowości zarządczej

W ostatnich latach obserwuje się wyraźny wzrost zainteresowania menedżerów jednostek gospodarczych skutecznymi instrumentami wspomagającymi realizację strategii przedsiębiorstwa. Zainteresowanie to przyczyniło się do pojawienia się pojęcia strategicznej rachunkowości zarządczej odnoszonego do obszaru rachunkowości zarządczej zorientowanej na strategię przedsiębiorstwa, przy czym problematyka strategicznej rachunkowości zarządczej zyskuje na znaczeniu zarówno w teorii rachunkowości, jak i w jej zastosowaniach praktycznych.

W literaturze z zakresu rachunkowości zarządczej można znaleźć różne definicje strategicznej rachunkowości zarządczej, kładące akcent na odmienne jej aspekty. Najkrócej strategiczna rachunkowość zarządcza jest określana jako dział rachunkowości zarządczej wspierający naczelne kierownictwo przedsiębiorstwa w procesie zarządzania strategicznego.

Jedną z pierwszych definicji strategicznej rachunkowości zarządczej sformułował w 1992 roku K. Ward w książce *Strategic Management Accounting* [11, s. 3]. Autor ten określił strategiczną rachunkowość zarządczą jako dział rachunkowości zarządczej przystosowany do strategii działalności planowanej i wdrażanej przez organizację gospodarczą.

R.M.S. Wilson w swojej definicji strategicznej rachunkowości zarządczej nawiązał do celu zarządzania strategicznego. Według niego, strategiczna rachunkowość zarządcza jest takim podejściem do rachunkowości zarządczej, w którym podkreśla się strategiczne aspekty działalności przedsiębiorstwa. Dlatego koncepcja strategicznej rachunkowości zarządczej zakłada wykorzystanie informacji finansowych generowanych przez rachunkowość zarządczą do rozwinięcia strategii przedsiębiorstwa w celu osiągnięcia trwałej przewagi konkurencyjnej [12].

Również M. Smith nawiązał w swojej definicji strategicznej rachunkowości zarządczej do wspierania osiągnięcia celów przedsiębiorstwa – określił strategiczną rachunkowość zarządczą jako dziedzinę, której zadaniem jest stworzenie systemu wspomagającego podejmowanie decyzji przez dostarczenie zarządowi przedsiębiorstwa odpowiedniego rodzaju danych i informacji, które są wykorzystywane

w dążeniu do osiągnięcia celów przedsiębiorstwa w taki sposób, aby nastąpiło zharmonizowanie pięciu czynników: misji, celów, zadań, strategii i oceny wykonania zadań [9, s. 13].

Niektórzy autorzy określają istotę strategicznej rachunkowości zarządczej poprzez jej porównanie z innymi działaniami rachunkowości zarządczej, uwzględniając różne kryteria. I. Sobańska wyjaśniła istotę strategicznej rachunkowości zarządczej na tle tzw. konwencjonalnej rachunkowości zarządczej [10]. E. Nowak natomiast scharakteryzował strategiczną rachunkowość zarządczą poprzez jej porównanie z operacyjną rachunkowością zarządczą [3].

Ważnym obszarem strategicznej rachunkowości zarządczej jest zarządzanie kosztami zorientowane na strategię przedsiębiorstwa. Wzrost zainteresowania tą problematyką doprowadził do rozpowszechnienia się pojęcia strategicznego zarządzania kosztami. Różne podejścia do strategicznego zarządzania kosztami przedstawiono m.in. w pracach A. Brokempera [1] oraz J.K. Shanka i V. Govindarajana [8].

5. Instrumenty strategicznej rachunkowości zarządczej

Rachunkowość zarządcza ma charakter instrumentalny. Uwaga ta odnosi się także do strategicznej rachunkowości zarządczej, obejmuje ona bowiem zespół instrumentów, które mogą wspierać formułowanie i realizację strategii przedsiębiorstwa. Do najważniejszych instrumentów strategicznej rachunkowości zarządczej należy zaliczyć:

- analizę łańcucha tworzenia wartości,
- metody oceny projektów rozwojowych,
- rachunek decyzyjny w warunkach niepewności i ryzyka,
- benchmarking,
- strategiczną kartę wyników,
- strategiczne zarządzanie kosztami.

Strategiczne zarządzanie kosztami obejmuje różne narzędzia wspomagające realizację strategii kosztowej przedsiębiorstwa, takie jak:

- rachunek kosztów procesów,
- rachunek kosztów docelowych,
- rachunek kosztów cyklu życia,
- analiza funkcji przebiegu kosztów.

Wymienione instrumenty wspomagają osiągnięcie podstawowych celów strategicznych przedsiębiorstwa.

Strategiczna rachunkowość zarządcza dostarcza narzędzi, które mogą być uzupełnione narzędziami controllingu strategicznego. Na przykład instrumenty strategicznego zarządzania kosztami, takie jak rachunek kosztów procesów czy rachunek kosztów cyklów życia, mogą stanowić podstawę budżetowania, będącego z kolei instrumentem controllingu. Controlling strategiczny może więc zawierać

nie tylko budżetowanie operacyjne, dotyczące krótkich okresów (rocznych, miesięcznych), ale także budżetowanie strategiczne, dotyczące dłuższych okresów, w tym budżetowanie kapitałowe. Podstawę controllingu wartości w przedsiębiorstwie może stanowić z kolei analiza łańcucha wartości. W controllingu strategicznym może być też zastosowana strategiczna karta wyników, jeśli zostanie odpowiednio zaprojektowana i wdrożona (powstanie odpowiedni system informacyjny, nastąpi połączenie jej z systemem motywacyjnym przedsiębiorstwa, komunikacja będzie odpowiednia). Umożliwi ona ustalenie pożądanych stanów w formie skwantyfikowanej, a także monitorowanie sytuacji dzięki antycypowaniu odchyłeń. Narzędziem skupiającym się na odchyleniach jest też benchmarking, dzięki któremu pewne wielkości można odnieść do wielkości występujących u konkurentów bądź u liderów rynkowych.

Uogólniając, strategiczna rachunkowość zarządcza może być podstawą do skutecznego działania controllingu strategicznego w przedsiębiorstwie i dostarczać odpowiednich ku temu narzędzi. Jednakże poza zastosowaniem strategicznej rachunkowości zarządczej potrzebne jest także spełnienie innych warunków. Należą do nich m.in. odpowiednie przekazanie odpowiedzialności, wprowadzenie motywacyjnego systemu wynagrodzeń oraz przeprowadzenie niezbędnych szkoleń.

6. Zakończenie

Strategiczna rachunkowość zarządcza może zająć ważne miejsce wśród różnych narzędzi wykorzystywanych przez kierownictwo przedsiębiorstwa w procesie zarządzania strategicznego. Szczególna rola strategicznej rachunkowości zarządczej jest związana z możliwością wsparcia zarządzania przedsiębiorstwem ukierunkowanego na wzrost jego wartości. Strategiczna rachunkowość zarządcza dysponuje bowiem instrumentami, które mogą stanowić cenne uzupełnienie tradycyjnych systemów zarządzania, ukierunkowanych na wzrost wartości przedsiębiorstwa. Dlatego można przypuszczać, że zainteresowanie instrumentami strategicznej rachunkowości zarządczej nadal będzie się zwiększać.

Literatura

- [1] Brokemper A., *Strategieorientiertes Kostenmanagement. Strukturelle Kostentreiber als Bestimmungsgroßen der Kostenstruktur*, „Controlling” 1998, nr 5.
- [2] Coyne K., Witter J., *Zachowania inwestorów bez tajemnic*, „Harvard Business Review Polska” 2004, nr 12.
- [3] Nowak E., *Rachunkowość zarządcza strategiczna i operacyjna*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000, nr 5.
- [4] Nowak E., *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2003.
- [5] Obłój K., *Strategia organizacji. W oczekiwaniu trwałej przewagi konkurencyjnej*, PWE, Warszawa 2001.

-
- [6] Pitman B., *Wzrost wartości firmy: rola i wyzwania lidera*. „Harvard Business Review Polska” nr 11.
 - [7] Porter M., *Strategia konkurencji. Metody analizy sektorów i konkurentów*, PWE, Warszawa 1999.
 - [8] Shank J.K., Govindarajan V., *Strategic Cost Management – the New Toll for Competitive Advantage*, The Free Press, New York 1993.
 - [9] Smith M., *Nowe narzędzia rachunkowości zarządczej*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1998.
 - [10] Sobańska I., *Rachunkowość zarządcza konwencjonalna i strategiczna*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie” 1999, egzemplarz promocyjny.
 - [11] Ward K., *Strategic Management Accounting*, Butterworth-Heinemann, Oxford 1992.
 - [12] Wilson R., *Strategic Management Accounting*, [w:] *Issues in Management Accounting*, Prentice Hall, London 1995.
 - [13] *Zarządzanie strategiczne. Koncepcje. Metody*, red. R. Krupski, AE, Wrocław 1998.

STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING. CONCEPT, GOALS AND INSTRUMENTS

Summary

The paper treats of the problems of strategic management accounting. The various stakeholders groups creating strategy of a business entity are presented. The owner's strategy is shown as a superior strategy. On this background both problems of management accounting in management process and the definition of strategic management accounting have been formulated. Different instruments of strategic management accounting have been presented.

Prof. zw. dr hab. Edward Nowak jest kierownikiem Katedry Rachunku Kosztów i Rachunkowości Zarządczej.

Mgr Marta Nowak jest asystentką w Katedrze Controllingu na Wydziale Zarządzania i Informatyki.