

**Bartłomiej Nita**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

---

## RACHUNKOWOŚĆ ZARZĄDCZA ZORIENTOWANA NA KONKURENCJĘ

---

**Streszczenie:** Opracowanie dotyczy rachunkowości zarządczej zorientowanej na konkurencję. W pierwszej części omówiono podstawowe cele tego podejścia do rachunkowości. W szczególności omówiono odpowiedzi na pytania dotyczące identyfikacji konkurentów, celów konkurencyjnych podmiotów, stosowanych przez nich rozwiązań strategicznych, silnych i słabych stron, a także przewidywania przyszłych działań. W drugiej części omówiono analizy wchodzące w zakres rachunkowości zorientowanej na konkurencję. Jako najważniejsze przedstawiono: analizę kosztów konkurencji, benchmarking, analizę jakości i cen konkurencyjnych produktów, analizę łańcucha wartości oraz rentowności sektora. Na końcu omówiono podstawowe źródła informacji niezbędne do prowadzenia tego rodzaju analiz.

**Słowa kluczowe:** rachunkowość zarządcza, analizy konkurencji

### 1. Wstęp

Wraz ze zmianami uwarunkowań prowadzenia działalności gospodarczej oraz zmianami metod zarządzania, również system rachunkowości zarządczej musi być projektowany w sposób zapewniający zaopatrzenie menedżerów w informacje przydatne z punktu widzenia zarządzania. W związku z tym współczesna rachunkowość zarządcza rozwija się niezwykle dynamicznie i odgrywa znaczącą rolę w zarządzaniu strategicznym. Nurt rachunkowości zarządczej, określanej jako strategiczna rachunkowość zarządcza, już w 1981 r. został wyjaśniony przez K. Simmondsa [Simmonds 1981, s. 26] jako „obszar rachunkowości zajmujący się dostarczaniem i analizą informacji dotyczących przedsiębiorstwa oraz jego konkurentów, wykorzystywanych do formułowania i monitorowania strategii tego przedsiębiorstwa”. Podana definicja znacznie wyprzedziła postulaty środowiska naukowego dotyczące potrzeby redefinicji rachunkowości zarządczej i odzyskania przez nią znaczenia w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Wskazała ponadto jednoznacznie na potrzebę uwzględniania informacji spoza przedsiębiorstwa, odnoszących się do jego konkurentów. W strategicznym nurcie rachunkowości zarządczej wyraźnie zaznacza się podejście ukierunkowane na analizy konkurencji, mające służyć zdobywaniu przewagi i skutecznemu wdrażaniu strategii, które można określić mianem rachunkowo-

ści zorientowanej na konkurencję (*competitor-focused accounting, accounting for the competition*). W związku z tym celem niniejszego opracowania jest wyjaśnienie istoty i roli rachunkowości w analizie podmiotów konkurencyjnych oraz przedstawienie podstawowych narzędzi analitycznych, służących rozpoznaniu i ocenie pozycji przedsiębiorstw w otoczeniu konkurencyjnym.

## 2. Istota i cele rachunkowości zarządczej zorientowanej na konkurencję

W ujęciu najbardziej ogólnym rachunkowość zarządcza zorientowana na konkurencję obejmuje zbiór kalkulacji i analiz decyzyjnych, ułatwiających menedżerom przedsiębiorstwa uzyskiwanie i utrzymywanie przewagi nad rywalami rynkowymi. Według R. Wilsona [Wilson 1994, s. 24] takie analizy powinny stanowić centralny element planowania i sterowania menedżerskiego, przy czym szczególną uwagę należy przyłożyć zarówno do ogólnych celów podmiotów konkurencyjnych, zasobów oraz pozycji strategicznej, jak również do szczegółowych elementów stosowanych rozwiązań strategicznych.

Zasadnicze pytania, na które należy odpowiedzieć za pomocą analiz w nurcie *competitor accounting*, są następujące [Tagoe 2007, s. 114; Wilson 1994, s. 24]:

1. które podmioty stanowią zagrożenie konkurencyjne?,
2. jakie są cele konkurentów?,
3. jakie strategie są stosowane przez konkurentów?,
4. jakie są silne i słabe strony konkurentów?,
5. w jaki sposób będą się zachowywać konkurenci w przyszłości?

Rozpoznanie obecnych i potencjalnych konkurentów stanowi punkt wyjścia, przy czym nie zawsze odpowiedź na pierwsze z postawionych pytań jest oczywista. Niekiedy podmioty konkurencyjne to nie tylko te, które oferują podobne wyroby lub usługi i działają w tym samym sektorze. Przykładowo, dla niektórych konsumentów niekoniecznie istotny jest wybór między dwoma konkurencyjnymi markami samochodów, ale między różnymi środkami komunikacji (samochód i motocykl lub samochód i transport publiczny).

Cele przedsiębiorstw konkurencyjnych mogą się znacznie między sobą różnić. Najczęściej wymieniane mają wymiar finansowy albo odnoszący się do przywództwa technologicznego, lub wzrostu udziałów rynkowych itp. Znajomość ich ma duże znaczenie z punktu widzenia parametrów ekonomicznych, które będą podlegać głębszym analizom. Cele przedsiębiorstwa determinują rodzaj przyjętej strategii rozwoju. M.E. Porter [Porter 1992] zaproponował trzy oryginalne rodzaje strategii, które mogą być wdrożone w przedsiębiorstwie w celu zdobycia przewagi konkurencyjnej:

- strategia przywództwa kosztowego (*cost leadership*),
- strategia wyróżniania się (*differentiation*),
- strategia koncentracji (*focus*).

**Strategia przywództwa kosztowego** polega na zdobyciu wiodącej pozycji w sektorze pod względem kosztów całkowitych za pomocą zbioru funkcjonalnych zasad postępowania. Przyjęcie tej strategii oznacza dążenie do znaczącej obniżki kosztów poprzez:

- zdobywanie doświadczenia,
- ścisłą kontrolę kosztów,
- unikanie klientów o niewielkim znaczeniu,
- minimalizację kosztów w dziedzinach, takich jak badania i rozwój,
- efekt skali działalności przedsiębiorstwa,
- standaryzację produktów.

Wymienione działania pozwalają na skuteczne konkurowanie na rynku, dzięki zaoferowaniu ceny niższej od ceny proponowanej przez konkurentów. Stosowanie strategii przywództwa kosztowego jest możliwe na rynkach wysoce konkurencyjnych, gdzie mamy do czynienia z podobnymi produktami, czasem wręcz standaryzowanymi, ponieważ w takiej sytuacji nie można uniknąć porównywania przez nabywców cen sprzedaży szerokiej oferty różnych wyrobów i usług.

**Strategia różnicowania produktu** polega na zaproponowaniu produktu, który będzie uznany przez potencjalnych nabywców jako unikatowy na tle innych wyrobów, oferowanych przez konkurentów. Działania podejmowane w ramach tej strategii dotyczą m.in.:

- zapewnienia wysokiej jakości i unikalnych cech użytkowych produktu,
- stosowania nowoczesnych technologii,
- rozwiniętej obsługi posprzedażnej,
- ścisłych relacji z klientami i uzyskania efektu lojalności wobec marki.

Bardzo często ten rodzaj strategii znajduje zastosowanie w odniesieniu do specjalistycznego sprzętu, który jest produkowany na zamówienie. Do innej kategorii można zaliczyć usługi prawne lub konsultingowe. Tego rodzaju wyroby i usługi są postrzegane przez klientów jako wyjątkowe w porównaniu z ofertą konkurencji, ponieważ producent obdarza je specyficznymi cechami i bardzo trudno jest dla nich znaleźć substytuty.

Trzecim rodzajem **strategii** jest **koncentracja** na określonej grupie nabywców, zbiorze asortymentów lub na rynku geograficznym. Wynika ona z przyjęcia założenia, że dane przedsiębiorstwo może sprawniej i skuteczniej obsłużyć wąski segment, aniżeli konkurenci działający w szerszej skali (czyli całego sektora), co powoduje, że przedsiębiorstwo może różnicować swoje produkty lub osiągnąć przewagę pod względem kosztowym w odniesieniu do zdefiniowanego przez siebie wąskiego segmentu. Ze względu na to, że koncentracja oznacza stosowanie jednej z dwóch omówionych wcześniej strategii lub obu strategii łącznie, ale w ograniczonym segmencie określonego sektora, wnioski wynikające z rozważań nad przywództwem kosztowym czy różnicowaniem produktów można rozszerzyć na strategię koncentracji.

Przyjęcie i zaakceptowanie odpowiedniej strategii pociąga za sobą konieczność wyboru stosownych instrumentów zarządzania, w tym również metod rachunkowo-

ści zarządczej, co z kolei wpływa na zakres informacji, niezbędnych do podejmowania decyzji. W tabeli 1 zaprezentowano zestawienie niektórych elementów związanych z zarządzaniem kosztami w zależności od wyboru dokonanego w zakresie konkretnej strategii.

**Tabela 1.** Różnice w podejściach do zarządzania kosztami spowodowane wyborem strategii

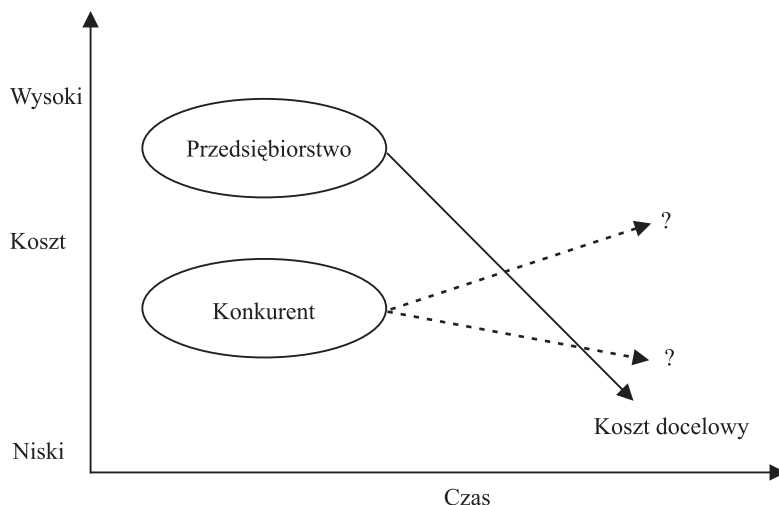
Wyszczególnienie	Strategia wyróżniania produktów	Strategia przywództwa kosztowego
Rola kosztów standardowych w ocenie efektów działalności	niezbyt ważna	bardzo ważna
Użyteczność koncepcji budżetowania elastycznego w kontroli kosztów produkcji	średnia do niskiej	wysoka do bardzo wysokiej
Postrzegane znaczenie wykonania budżetu	średnie do wysokiego	wysokie do bardzo wysokiego
Znaczenie analizy kosztów marketingu	krytyczne dla osiągnięcia sukcesu	często nie przeprowadzane w formalny sposób
Użyteczność kosztów wytworzenia w procesie podejmowania decyzji cenowych	niska	wysoka
Znaczenie prowadzenia analizy kosztów konkurentów	niskie	wysokie

Źródło: [Shank, Govindarajan 1993, s. 18].

Analiza silnych i słabych stron podmiotów konkurencyjnych oznacza identyfikację i ocenę tych zasobów, które umożliwiają prowadzenie walki konkurencyjnej. Chodzi tu zarówno o zasoby rzeczowe i finansowe, jak również o zasoby niematerialne, odnoszące się do wiedzy organizacji, umiejętności pracowników, bazy klientów i jakości zarządzania.

Zdobywanie i przetwarzanie w odpowiedni sposób informacji dotyczących obecnej sytuacji rywali rynkowych nie jest wystarczające. Według R. Coopera i R. Slagmulder [Cooper, Slagmulder 2004, s. 45] analizy konkurencyjne powinny również służyć rozpoznaniu planów i przyszłych strategii konkurenta oraz szczegółowych programów i działań. Przykładowo, prowadzone badania analityczne powinny umożliwić określenie wpływu podejmowanych przez kierownictwo konkurencyjnego przedsiębiorstwa decyzji zarówno na obecny, jak też przyszły poziom i strukturę kosztów. W rezultacie znajomość tendencji kształtowania się kosztów konkurenta ułatwia podejmowanie decyzji przez menedżerów tego przedsiębiorstwa, które jest inicjatorem analizy porównawczej.

Na rysunku 1 przedstawiono sytuację, w której w danym przedziale czasowym przedsiębiorstwo w celu uzyskania przewagi na rynku planuje zredukować swoje koszty. Jednakże w tym samym okresie konkurent, obsługujący tę samą grupę klien-



**Rys. 1.** Konkurencyjne podejście do kształtowania kosztów

Źródło: [Grundy, Johnson, Scholes 1998, s. 179].

tów, może wykazać się niższymi kosztami. Menedżerowie tego przedsiębiorstwa muszą zatem myśleć o tym, w jaki sposób osiągnąć korzystniejszą pozycję pod względem kosztów nie tylko w chwili obecnej, ale również w przyszłości.

### 3. Zakres analiz konkurencji w nurcie strategicznej rachunkowości zarządczej

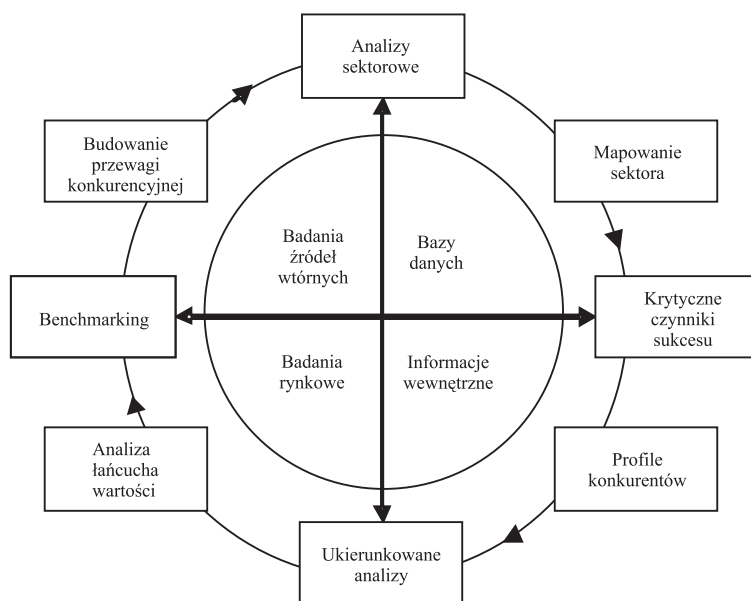
Rachunkowość zarządcza zorientowana na konkurencję posługuje się wieloma metodami, a jej zakres jest wyznaczany w zasadzie jedynie przez wymagania informacyjne menedżerów. Na rysunku 2 zaprezentowano w ujęciu syntetycznym zbiór metod, które można zastosować w celu analizy podmiotów konkurencyjnych.

Z. Hoque [Hoque 2006, s. 134] podaje, że do najważniejszych analiz prowadzonych w ramach strategicznej rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na otoczenie konkurencyjne, zalicza się:

1. analizę kosztów konkurencji,
2. analizy benchmarkingowe,
3. analizę jakości i cen konkurencyjnych produktów,
4. analizę łańcucha wartości,
5. analizę rentowności sektora.

#### 3.1. Analiza kosztów konkurencji

Ocena kosztów konkurentów jest jednym z ważniejszych zadań strategicznej rachunkowości zarządczej, które powinno być wykonywane przy ocenie pozycji ryn-



**Rys. 2.** Podejście do analizy konkurentów

Źródło: [Wilson 1994, s. 26].

kowej przedsiębiorstwa. Sposobem realizacji tego zadania może być analiza porównawcza kosztów na tle konkurentów. Zdaniem K. Warda [Ward 1992, s. 89] na potrzeby 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 poziomu i struktury kosztów w odróżnieniu od bazowania wyłącznie na danych historycznych. Należy ponadto pamiętać, że z punktu widzenia zdobywania i utrzymywania potencjalnej przewagi konkurencyjnej znaczenie mają wielkości względne, a nie absolutne [Nita 2006, s. 252–262].

### 3.2. Analizy benchmarkingowe

Analiza kosztów konkurentów może być postrzegana w znacznie szerszym kontekście analiz benchmarkingowych. Benchmarking można określić jako zbiór procedur i technik porównawczych wewnątrz i na zewnątrz przedsiębiorstwa w odniesieniu do liderów i związane z tym uczenie się oraz twórcze wykorzystywanie doświadczeń wyniesionych z najlepszych praktyk. Należy przy tym podkreślić, że benchmarkingu nie należy utożsamiać z naśladowaniem, imitowaniem lub kopiowaniem, powinien być rozumiany jako twórcze interpretowanie doświadczeń, które w innych

obszarach działalności przedsiębiorstwa lub innych podmiotach doprowadziły do uzyskania ponadprzeciętnych korzyści. Tak szeroka definicja wskazuje na bogate spektrum występujących możliwości w zakresie porównań, a tym samym determinuje rodzaje stosowanego w praktyce benchmarkingu.

Istota benchmarkingu znakomicie wpisuje się w omawiane wcześniej koncepcje rachunkowości zarządczej. Prowadzenie w różnych przekrojach porównań z liderami uzupełnia bowiem nowoczesne systemy rachunku kosztów [Nita 2008, s. 361]:

1. W rachunku kosztów docelowych benchmarking ułatwia identyfikację metod, pozwalających na redukcję kosztów. Już na etapie projektowania produktu i planowania procesu wytwarzania można odwołać się do najlepszych praktyk dzięki czemu koszt bieżący zostanie obniżony do poziomu kosztu dopuszczalnego;

2. W rachunku kosztów ciągłego doskonalenia wysiłki pracowników są zorientowane na redukcję kosztów w fazie produkcyjnej. Benchmarking jako systematyczne dążenie ku doskonałości, oferuje podpowiedzi co do rozwiązań, które można zastosować w toku wytwarzania produktu;

3. Szacowanie kosztów w całym cyklu życia produktu jest również znacznie ułatwione dzięki znajomości i zrozumieniu praktyk stosowanych przez liderów. Rozpoznanie newralgicznych etapów cyklu życia produktów, oferowanych przez wiodące przedsiębiorstwa, pojawiających się w związku z tym problemów oraz sposobów ich rozwiązywania ułatwia zapobieganie potencjalnym trudnościom w przedsiębiorstwie, które stosuje benchmarking;

4. Rachunek kosztów jakości korzysta z technik benchmarkingu dzięki rozpoznaniu postrzeganej przez klientów wartości produktów liderów rynkowych. Uwzględnienie takich informacji ułatwia szacowanie kosztów jakości i redukcję kosztów niezgodności (błędów wewnętrznych i zewnętrznych).

Koszty stanowią newralgiczny obszar działalności przedsiębiorstwa i w związku z tym stanowią jeden z podstawowych obszarów badań benchmarkingowych. Traktując zatem koszty jako przedmiot benchmarkingu i jednocześnie przyjmując kryterium podmiotowe, wyodrębnia się:

- benchmarking wewnętrzny kosztów,
- benchmarking zewnętrzny kosztów,
- benchmarking funkcjonalny kosztów.

W tabeli 2 zaprezentowano syntetyczne omówienie wymienionych odmian, wskazując na zakres porównywania i źródła informacji.

Analiza kosztów i pozycji kosztowej konkurentów nabiera szczególnego znaczenia przy formułowaniu i realizacji konkurencyjnych strategii wówczas, gdy przedsiębiorstwo [Rybarczyk, Dżurak, Świdorska 2003, s. 225]:

- chce zapobiec wejściu nowych konkurentów na rynek lub skutecznie zareagować na ich strategiczne posunięcia,
- konkuruje głównie ceną (strategia przywództwa kosztowego) lub prowadzi „wojnę cenową”, czyli obniża ceny sprzedaży w celu wyeliminowania konkurencji,
- zamierza wejść na rynek z nowym produktem, uzyskując jednocześnie kosztową przewagę konkurencyjną.

Tabela 2. Zastosowanie benchmarkingu w zarządzaniu kosztami

Rodzaj benchmarkingu	Przykładowy zakres porównań	Źródła informacji o kosztach	Cechy charakterystyczne
Benchmarking wewnętrzny	<ul style="list-style-type: none"> <li>struktura kosztów wg rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów pełnych</li> <li>struktura kosztu jednostkowego wg rachunku kosztów zmiennych</li> <li>struktura ceny sprzedaży</li> <li>wpływ stosowanych technologii i rozwiązań organizacyjnych na koszty</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>system rachunkowości</li> <li>składanie wizyt międzywydziałowych</li> <li>organizowanie sesji warsztatowych poświęconych sprawom kosztów</li> <li>rozwiniecie partnerstwa w zakresie kosztów</li> <li>stworzenie siatki benchmarkingowej</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>łatwość dostępu do informacji o kosztach</li> <li>szybkie wdrożenie</li> <li>podniesienie efektywności ośrodków odpowiedzialności poprzez wprowadzenie konkurencji</li> <li>ułatwia identyfikację działań nietworzących wartości</li> <li>punkt wyjścia do benchmarkingu zewnętrznego</li> </ul>
Benchmarking zewnętrzny	<ul style="list-style-type: none"> <li>stosowane modele rachunku kosztów,</li> <li>stosowane instrumenty rachunkowości zarządczej (np. budżetowanie)</li> <li>poziom i struktura ponoszonych kosztów np. wg rodzajów, stopnia zmienności,</li> <li>struktura kosztu wytworzenia wg pozycji kalkulacyjnych</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li> powszechnie dostępne płatne i nieodpłatne bazy danych,</li> <li> bazy danych dla przedsiębiorstw zrzeszonych w organizacjach (np. EFQM),</li> <li> media (prasa, radio, telewizja, Internet),</li> <li> udział w konferencjach i galach biznesu</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>niekiedy ograniczony dostęp do informacji,</li> <li>porównywane koszty są ponoszone w tych samych procesach</li> <li>przedsiębiorstwo porównywalne staje się zwykle partnerem</li> <li>celem jest osiągnięcie korzyści dla obu przedsiębiorstw</li> <li>potrzeba unikania zachowań nieetycznych</li> </ul>
Benchmarking funkcjonalny	<ul style="list-style-type: none"> <li>procesy, funkcje i procedury wywołujące ponoszenie nadmiernych kosztów, np. czas przyjmowania zamówień, procedury transportu wewnętrznego, czynności kontroli jakości, proces obsługi klienta, rozpatrywanie reklamacji</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>powszechnie dostępne publikacje branżowe</li> <li>media (prasa, radio, telewizja, Internet),</li> <li>rankingi i raporty sporządzane przez niezależne agencje</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>łatwość dostępu do informacji o kosztach</li> <li>możliwość odkrycia nowatorskich koncepcji</li> <li>rozwijanie partnerstwa</li> <li>niebezpieczeństwo związane z wykorzystaniem zdobytych informacji ze względu na porównywalność</li> </ul>

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Kowalak 2006, s. 283–297].



### 3.3. Analiza jakości i cen konkurencyjnych produktów

Analiza jakości i cen konkurencyjnych produktów (wyrobów i usług) jest silnie związana z analizą wartości (*value analysis*), która służy m.in. udzieleniu odpowiedzi na pytanie, jakie działania z punktu widzenia klientów można uznać za tworzące wartość konkurencyjnych produktów przy uwzględnieniu triady jakość-funkcjonalność-cena? Z perspektywy wewnętrznego łańcucha wartości dany produkt nabiera wartości (jest przy tym również obciążany kosztami produkcji) wraz z przechodzeniem przez kolejne działania (projektowanie, produkcja, marketing itd.) wykonywane w przedsiębiorstwie. W związku z tym, aby określić granice działalności przedsiębiorstwa, należy dokonać oceny działań realizowanych w ramach jego łańcucha wartości z punktu widzenia tworzenia przez nie wartości. Zgodnie z definicją podaną przez CAM-I, działanie tworzące wartość jest działaniem uznawanym za przyczyniające się do zwiększania wartości dla klienta lub zaspokojenia potrzeb przedsiębiorstwa [Miller, Pniewski, Polakowski 2000, s. 203]. Wymieniona definicja odwołuje się do tego, że przewaga konkurencyjna przedsiębiorstwa wynika z jego zdolności do dostarczania swoim klientom wartości przewyższającej całkowity koszt jej wytwarzania. Produkty są przez nabywców postrzegane jako zestaw – związanych m.in. z jakością, funkcjonalnością oraz ceną – cech, które mogą być kształtowane w dowolnych konfiguracjach i na różne sposoby po to, by sprostać ich oczekiwaniom. Klienci mogą mieć różne funkcje popytu, co wyzwała możliwości różnicowania produktu i kształtowania ceny. W związku z tym warunkiem kreowania wartości jest oferowanie takiej kombinacji cech charakterystycznych dla danego produktu, która znajdzie uznanie nabywców i będzie przez nich postrzegana jako wartościowa.

### 3.4. Analiza łańcucha wartości

Z zagadnieniem kształtowania jakości i ustalania cen produktów jest silnie związana analiza łańcucha wartości. M. Hergert i D. Morris [Herbert, Morris 1989] twierdzą, że podstawowe jej zadania sprowadzają się do identyfikacji źródeł przewagi konkurencyjnej w przedsiębiorstwie, analizy związków występujących między poszczególnymi ogniwami łańcucha wartości oraz określenia znaczenia każdego działania i jego związku ze strategią przedsiębiorstwa. J.K. Shank i V. Govindarajan [Shank, Govindarajan 1993, s. 58] wyrażają pogląd, iż analiza łańcucha wartości powinna się sprowadzać do jego identyfikacji oraz przypisania kosztów i przychodów do poszczególnych działań, określenia czynników kosztotwórczych oraz opracowania takiej strategii, która umożliwi zdobycie trwałej przewagi konkurencyjnej.

Analizę łańcucha wartości można również potraktować jako analizę układu kooperacji między poszczególnymi ogniwami oraz na tej podstawie badać wykonywane w ramach danego przedsiębiorstwa działania. Kolejnym etapem jest wówczas analiza kosztów i strat powstających w poszczególnych fazach procesu wytwórcze-

go, a na końcu opracowanie środków zaradczych w formie działań korygujących, które składają się na strategię przewagi konkurencyjnej [Stabryła 2002, s. 168].

Wyróżnia się cztery podstawowe etapy analizy łańcucha wartości i związane z nimi zadania badawcze, które należy wykonać w toku jej prowadzenia [Nita 2008, s. 90]:

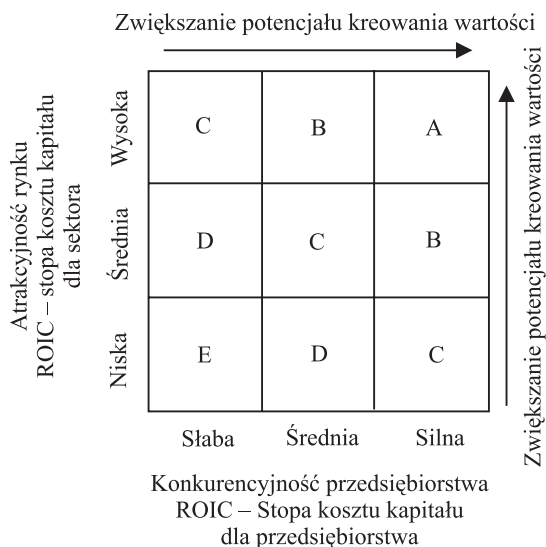
1. identyfikacja łańcucha wartości oraz przyporządkowanie przychodów, kosztów i aktywów do poszczególnych działań,
2. rozpoznanie oraz interpretacja powiązań, występujących między poszczególnymi działaniami wewnętrznego łańcucha wartości przedsiębiorstwa oraz ogniwami systemu wartości,
3. identyfikacja czynników, wywierających wpływ na powstawanie kosztów działań wykonywanych w łańcuchu wartości,
4. wybór strategii (przywództwo kosztowe, zróżnicowanie produktów) oraz ewentualna modyfikacja łańcucha wartości w celu umożliwiającym uzyskanie przewagi konkurencyjnej.

### 3.5. Analiza rentowności sektora

Kolejna analiza dotyczy badania rentowności sektora. Atrakcyjność sektora, w którym działa dane przedsiębiorstwo, można badać za pomocą modelu strukturalnej analizy sektora M.E. Portera [Porter 1992, s. 22]. Zgodnie z tym podejściem analitycznym wpływ na nadwyżkę ekonomiczną sektora, a tym samym jego atrakcyjność mają przede wszystkim dwie wewnętrzne siły napędowe konkurencji pionowej (*vertical competition*), czyli siła przetargowa dostawców i nabywców, oraz trzy podstawowe siły napędowe konkurencji poziomej (*horizontal competition*), do których zalicza się groźbę nowych wejść, zagrożenie ze strony substytucyjnych wyrobów lub usług oraz rywalizację między konkurentami, działającymi wewnątrz sektora.

Wymienione siły oddziałują na rentowność sektora, którą należy postrzegać z punktu widzenia kreowania wartości, jakie można opisać za pomocą różnicy między stopą zwrotu z zainwestowanego kapitału (ROI) oraz stopą kosztu kapitału (WACC). Owa różnica jest określana często różnicą ekonomiczną (*economic spread*) lub nadwyżką ekonomiczną (*economic surplus*) i może być traktowana jako miernik ekonomicznej rentowności przedsiębiorstwa, ponieważ informuje o znaku osiągniętego wyniku (zysk lub strata). Oznacza w praktyce stopę zwrotu skorygowaną o koszt utraconych inwestycji. Zatem z perspektywy interesów właścicielskich warto porównać różnicę ekonomiczną przedsiębiorstwa i całego sektora. Porównanie takie jest możliwe dzięki zastosowaniu macierzy atrakcyjność rynku – pozycja konkurencyjna, której przykład przedstawiono na rysunku 3.

Atrakcyjność danego sektora można rozumieć jako jego zdolność do przyciągania potencjalnych inwestorów. W prezentowanej macierzy zarówno atrakcyjność rynku, jak też pozycja konkurencyjna danego przedsiębiorstwa są skwantyfikowane za pomocą różnicy między stopą zwrotu z zainwestowanego kapitału i stopą kosztu



**Rys. 3.** Macierz atrakcyjność rynku – pozycja konkurencyjna

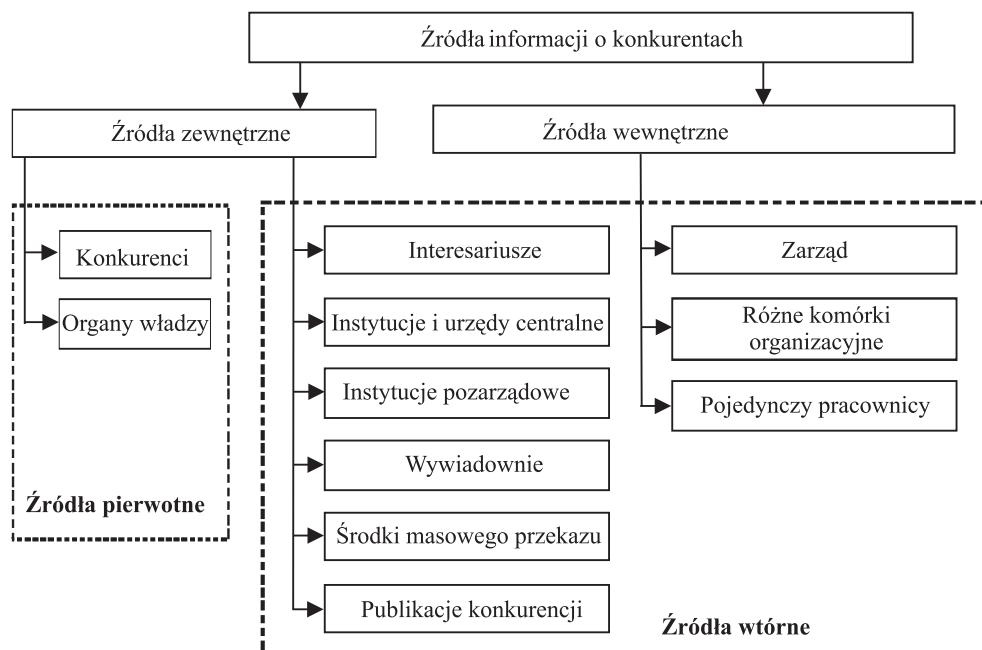
Źródło: opracowanie własne na podstawie [Morin, Jarrell 2001, s. 257].

kapitału. W zależności od występującej w obu wymiarach różnicy ekonomicznej, wyszczególniono pięć kategorii opisujących potencjał kreowania wartości dla przedsiębiorstwa, poczynając od kategorii A, oznaczającej silny potencjał kreowania wartości (trwała przewaga konkurencyjna na atrakcyjnych rynkach, oznaczająca rentowność ekonomiczną), do kategorii E, sugerującej prawdopodobną destrukcję wartości (słaba pozycja konkurencyjna na nieatrakcyjnych rynkach).

#### 4. Źródła informacji o konkurentach

Zaspokojenie potrzeb informacyjnych przedsiębiorstwa na potrzeby analiz konkurencji jest możliwe dzięki wykorzystywaniu danych, pochodzących zarówno z otoczenia (źródła zewnętrzne), jak też gromadzonych w przedsiębiorstwie (źródła wewnętrzne). Inny rozpowszechniony podział oznacza rozróżnienie źródeł pierwotnych i wtórnych. Pierwotne obejmują te źródła, które jako pierwsze dostarczają istotne informacje i są najczęściej związane z podmiotami, których działania wywierają bezpośredni wpływ na treść tych informacji. Charakteryzują się one wysoką wiarygodnością, a uzyskiwana za ich pośrednictwem informacja nie jest zniekształcona. Źródła wtórne to z kolei te, które podają określone informacje na podstawie źródeł pierwotnych, a w związku z tym zdobywana za ich pośrednictwem wiedza odznacza się niską jakością i ograniczoną wiarygodnością. W kontekście zbierania informacji o konkurentach do źródeł pierwotnych zalicza się w zasadzie samych konkurentów, przy czym niektóre źródła związane z konkurentami mają również charakter wtórny.

Ogólnie rzecz ujmując, zarówno źródła zewnętrzne, jak też wewnętrzne mogą mieć charakter źródeł pierwotnych i wtórnych. Należy jednak podkreślić, że w odniesieniu do zdobywania informacji o konkurentach ten podział dotyczy w zasadzie wyłącznie informacji, uzyskiwanych na zewnątrz przedsiębiorstwa. Źródła wewnętrzne z natury rzeczy mają wyłącznie charakter wtórny, są to bowiem informacje zdobywane przez pracowników lub zarząd za pośrednictwem różnych kanałów oraz prawie zawsze są przetworzone i obciążone różnymi zniekształceniami.



Rys. 4. Źródła informacji o konkurentach

Źródło: [Nita 2008, s. 140].

Typologię źródeł pozyskiwania informacji o konkurentach w omówionym ujęciu zaprezentowano schematycznie na rysunku 4. Do źródeł zewnętrznych o charakterze pierwotnym zalicza się głównie konkurentów oraz w ograniczonym zakresie organy władzy państwowej. Sami konkurenci stanowią nieocenione źródło informacji, gdyż często publikują informacje na swój temat w postaci sprawozdań finansowych, dostępnych w Internecie lub oficjalnych periodykach (Monitor Polski B). Oprócz tego konkurenci świadomie lub niekiedy nieświadomie przekazują dane dotyczące funkcjonowania swoich przedsiębiorstw podczas różnych konferencji lub nieformalnych spotkań (np. planowany poziom nakładów na badania i rozwój).

W określonym zakresie do źródeł pierwotnych zalicza się organy władzy państwowej, ponieważ podejmowane przez nie decyzje, determinują warunki funkcjonowania poszczególnych podmiotów. Do tych organów zalicza się głównie:

- organy władzy ustawodawczej (Sejm i Senat), które zajmują się stanowieniem prawa i o ile uchwalane ustawy nie odnoszą się bezpośrednio do poszczególnych przedsiębiorstw, o tyle niektóre rozwiązania np. w zakresie opodatkowania (CIT, VAT) dotyczą wyodrębnionych grup lub obszarów działalności,
- organy władzy wykonawczej, czyli Rada Ministrów oraz agencje rządowe (np. Agencja Rynku Rolnego), które poprzez liczne rozporządzenia i dokumenty ustalają podłoże działania różnych podmiotów,
- organy władzy sądowniczej, które niekiedy m.in. w drodze postanowień i wyroków, determinują funkcjonowanie przedsiębiorstw konkurencyjnych.
- interesariusze, stanowiący jedno z głównych źródeł zewnętrznych o charakterze wtórnym, oznaczają podmioty skupione wokół przedsiębiorstwa i bezpośrednio lub pośrednio zaangażowane w jego działalność. Owa grupa obejmuje przede wszystkim:
  - klientów, ponieważ generują popyt i w trosce o zaspokojenie własnych potrzeb sami analizują ofertę rynkową i niekiedy dysponują cennymi informacjami o konkurentach,
  - dostawców, bowiem należy pamiętać o tym, że nasi dostawcy są często dostawcami naszych konkurentów i określają dla nich np. ceny zakupu materiałów,
  - instytucje finansowe, takie jak banki, zakłady ubezpieczeń, które określają stopy oprocentowania kredytów lub składki ubezpieczeniowe,

Instytucje i urzędy centralne to różnego rodzaju organizacje, powoływane w ramach administracji państwowej. Do grupy tej zalicza się m.in. Narodowy Bank Polski, Główny Urząd Statystyczny, Główny Urząd Ceł, Urząd Patentowy, Urząd Zamówień Publicznych.

Instytucje pozarządowe to organizacje spoza przedsiębiorstwa, takie jak izby handlowe i inne podmioty, zrzeszające przedsiębiorstwa w różnych sektorach, organizacje konsumenckie itp.

Kolejna grupa obejmuje wywiadownie gospodarcze, które dysponują bazami danych, gdzie znajdują się informacje na temat przedsiębiorstw działających w różnych branżach. Posiadane informacje mają najczęściej charakter w znacznym stopniu zagregowany, przy czym w niektórych przypadkach możliwe jest uzyskanie bardziej szczegółowych danych z obszaru interesującego konkretnego klienta.

Niezwykle bogatą wiedzę na temat konkurentów można zdobyć, śledząc informacje w środkach masowego przekazu, takich jak radio, telewizja, prasa, czasopiśma branżowe oraz w Internecie. Należy jednak pamiętać, że właśnie ta grupa charakteryzuje się może niską wiarygodnością za sprawą publikowania danych niesprawdzonych lub zniekształconych, co oznacza, że trzeba je przyjmować z ograniczonym zaufaniem.

W ramach źródeł zewnętrznych, a przy tym jednocześnie wtórnych zalicza się również informacje napływające od konkurentów o charakterze nieoficjalnym. Mogą to być komunikaty wewnętrzne, teksty przemówień, publikacje zwarte i artykuły pracowników konkurencji, gazetki, foldery, ulotki i biuletyny zakładowe itp.

Jak wcześniej wspomiano, źródła wewnętrzne, czyli skoncentrowane w przedsiębiorstwie podmioty, gromadzące informacje o kosztach konkurencji, mają prawie zawsze charakter wtórny. Nie można bowiem oczekiwać, że pracownicy w jednej firmie będą dysponować informacjami o innym przedsiębiorstwie (konkurencie), które są bardziej aktualne i wiarygodne aniżeli te pochodzące bezpośrednio od konkurenta. Należy jednak pamiętać, że mimo to w każdej firmie pracują osoby, które w wyniku penetracji różnych źródeł dysponują wiedzą na temat konkurentów. Pierwsza grupa obejmuje oczywiście członków kierownictwa, którzy za pośrednictwem osobistych kontaktów zdobywają bardzo często cenne informacje, jakie można wykorzystać przy prowadzeniu odpowiednich analiz porównawczych. Druga grupa to poszczególne komórki organizacyjne, które ze względu na swoją specyfikę powinny niezależnie gromadzić różne dane. Przykładowo, pracownicy działu zaopatrzenia mogą dysponować wiedzą na temat cen, oferowanych konkurentom przez dostawców. Osoby zatrudnione w dziale handlowym mogą się orientować na temat kosztów dystrybucji i cen sprzedaży konkurencji. W zasadzie w każdej organizacji znajdują się osoby, które zbierają różne informacje, przy czym nie zawsze czynią to świadomie.

Przedstawiona typologia nie wyczerpuje wszystkich dostępnych źródeł informacji<sup>1</sup>. Należy pamiętać, że największą wiarygodnością charakteryzują się informacje, pochodzące ze źródeł pierwotnych bezpośrednio od konkurenta, przy czym najtrudniej jest je uzyskać. Z drugiej strony łatwiej jest zgromadzić dane ze źródeł wtórnych, jednakże mogą mieć one zróżnicowaną wartość informacyjną. Gromadzenie informacji winno ponadto odbywać się w sposób uporządkowany, w zależności od hierarchii potrzeb, bowiem nie wszystkie są przydatne równocześnie i nie wszystkie odpowiadają celom ich gromadzenia.

## 5. Podsumowanie

Współczesna rachunkowość zarządcza jest bardzo silnie zorientowana na wspomaganie osiągania strategicznych celów przedsiębiorstw, co jest możliwe jedynie przy uwzględnieniu otoczenia konkurencyjnego. Oznacza to, że w ramach strategicznej rachunkowości zarządczej należy zaakcentować znaczenie zewnętrznych analiz podmiotów konkurencyjnych. Omówione w opracowaniu analizy powinny być prowadzone przez specjalistów rachunkowości zarządczej i pracowników działów controllingu jako osób współodpowiedzialnych za monitorowanie otoczenia, planowanie potrzeb informacyjnych przedsiębiorstwa oraz pozyskiwanie i przetwarzanie informacji z różnych źródeł. Te dane mogą być wykorzystywane wieloaspektowo,

---

<sup>1</sup> Znaczenie szersze omówienie źródeł informacji, nie tylko na potrzeby oceny konkurentów, lecz również dla formułowania i realizacji strategii przedstawia G.K. Świdorska [*Informacja...* 2003, s. 52–107].

m.in. w zarządzaniu wiedzą organizacji, przy wspomaganie procesu podejmowania decyzji strategicznych oraz do badania kierunków rozwoju rywali rynkowych. Wygenerowane na ich podstawie raporty wewnętrzne ułatwiają opracowanie scenariuszy problemowych na potrzeby różnych ośrodków odpowiedzialności, mając przy tym na względzie strategię podstawową przedsiębiorstwa i uzyskiwanie przewagi konkurencyjnej. Takie postępowanie umożliwia zarówno podejmowanie decyzji wewnątrz organizacji, jak też oddziaływanie na otoczenie. W tym ujęciu celem działań prowadzonych przez specjalistów rachunkowości „zarządczej jest poprawa pozycji przedsiębiorstwa względem konkurentów.

## Literatura

- Cooper R., Slagmulder R., *Cost analysis outside the organization*, „Cost Management” 2004, vol. 18, no. 3.
- Grundy T., Johnson G., Scholes K., *Exploring strategic financial management*, Prentice Hall Europe, London 1998.
- Hergert M., Morris D., *Accounting data for value chain analysis*, „Strategic Management Journal” 1989, vol. 10, no. 2.
- Hoque Z., *Strategic management accounting: Concepts, processes and issues*, Pearson Education Australia, French Forest 2006.
- Informacja zarządcza w procesie formułowania i realizacji strategii – wyzwanie dla polskich przedsiębiorstw*, red. G.K. Świdarska, Difin, Warszawa 2003.
- Kowalak R., *Benchmarking w zarządzaniu kosztami*, w: *Strategiczne zarządzanie kosztami*, red. E. Nowak, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2006.
- Miller J.A., Pniewski K., Polakowski M., *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000.
- Morin R.A., Jarrell S.L., *Driving shareholder value: Value-building techniques for creating shareholder wealth*, McGraw Hill, 2001.
- Nita B., *Analiza pozycji strategicznej przedsiębiorstwa*, w: *Strategiczne zarządzanie kosztami*, red. E. Nowak, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2006.
- Nita B., *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Wolters Kluwer Polska, Kraków 2008.
- Porter M.E., *Strategia konkurencji. Metody analizy sektorów i konkurentów*, PWE, Warszawa 1992.
- Rybarczyk K., Dzurak P., Świdarska G.K., *Narzędzia nowoczesnej rachunkowości zarządczej dla formułowania i realizacji strategii*, w: *Informacja zarządcza w procesie formułowania i realizacji strategii*, Difin, Warszawa 2003.
- Shank J.K., Govindarajan V., *Strategic cost management. The new tool for competitive advantage*, The Free Press, New York 1993.
- Simmonds K., *Strategic management accounting*, „Management Accounting” 1981, vol. 59, no. 4.
- Stabryła A., *Zarządzanie strategiczne w teorii i praktyce firmy*, PWN, Warszawa–Kraków 2002.
- Tagoe N., *Competitor analysis*, w: *Handbook of management accounting*, red. J.A. Smith, CIMA Publishing, Burlington 2007.
- Ward K., *Strategic management accounting*, Butterworth-Heinemann, Oxford 1992.
- Wilson R., *Competitor analysis*, „Management Accounting” 1994, vol. 72, no. 4.

## COMPETITOR-ORIENTED MANAGEMENT ACCOUNTING

**Summary:** The paper describes the competitor-focused management accounting. In the first part the basic objectives of this approach to accounting were described. In particular the following were analyzed: competitor identification, objectives of competitive companies, strategy as well as the strengths and weaknesses of the competitors and their behavior in the future. In the second part of the article various analyses of competitor accounting were depicted. The most important under consideration were the competitor cost analysis, benchmarking, quality and price analysis, value-chain analysis and industry profitability analysis. Finally, the sources of information for competitor accounting were described.