

**Bartłomiej Nita**

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

## **STRATEGICZNA RACHUNKOWOŚĆ ZARZĄDCZA. UJĘCIE MODELOWE**

### **1. Wstęp**

Globalizacja działalności gospodarczej, swoboda przepływu kapitału oraz postęp technik informatycznych są zjawiskami społeczno-ekonomicznymi, które w znacznym stopniu przyczyniły się do rozwoju nowego nurtu zarządzania, określanego jako zarządzanie wartością przedsiębiorstwa (*value-based management*)<sup>1</sup>. W związku z tym współczesna rachunkowość zarządcza nie może być postrzegana wyłącznie jako wiązka technik, instrumentów i procedur służących wspomaganie podejmowania decyzji w przedsiębiorstwie. Ten podsystem rachunkowości może i powinien stanowić integralną część procesu zarządzania, w tym zarządzania strategicznego, w którego centrum zainteresowania jest dbałość o osiągnięcie podstawowych celów działalności przedsiębiorstwa.

Coraz częściej, zarówno w praktyce zarządzania, jak i w pracach teoretycznych, postuluje się zatem 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 poprzez swoje instrumentarium przenikać proces zarządzania strategicznego na etapie analizy strategicznej, planowania i realizacji strategii oraz kontroli strategicznej.

---

<sup>1</sup> Można przyjąć, że zarządzanie wartością przedsiębiorstwa (tłumaczone również jako zarządzanie przez wartość, zarządzanie na podstawie wartości) jest specyficznym procesem zarządzania, w ramach którego to procesu wszelkie działania i decyzje, zachodzące na wszystkich szczeblach struktury organizacyjnej, są zorientowane na osiągnięcie nadrzędnego celu, którym jest systematyczne i ciągłe kreowanie wartości dla właścicieli. Istotę VBM wyjaśniają m.in. S.D. Young i S.F. O'Byrne [37, s. 18].

Celem opracowania jest przedstawienie strategicznej rachunkowości zarządczej w ujęciu modelowym, przy czym model rozumie się tu jako zbiór komplementarnych koncepcji stanowiących określoną konstrukcję teoretyczną. Wskazano zatem na miejsce i rolę rachunkowości zarządczej na poszczególnych etapach procesu zarządzania strategicznego.

## 2. Geneza i określenie 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 osiągnięcie celów tegoż przedsiębiorstwa. W odróżnieniu od rachunkowości finansowej, zasady prowadzenia rachunkowości zarządczej są określane indywidualnie w zależności od potrzeb danego podmiotu<sup>2</sup>.

Do takiego rozumienia roli i miejsca rachunkowości zarządczej w systemie rachunkowości oraz do przeciwstawienia funkcji realizowanych przez rachunkowość finansową i zarządczą doprowadziły lata ewolucji. Mimo że nazwą „rachunkowość zarządcza” zaczęto posługiwać się szerzej dopiero w połowie ubiegłego wieku, jej źródła sięgają jeszcze XIX w<sup>3</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, takich jak:

---

<sup>2</sup> Cechy charakterystyczne obu podsystemów rachunkowości oraz zachodzące między nimi relacje są przedstawione m.in. w [5, s. 30-34; 9, s. 35-44; 18, s. 15-17].

<sup>3</sup> Jak pisze A.A. Jaruga, w 1950 r. prof. W. Pater wydał książkę pt. *Management Accounting* i odtąd zaczęto się szerzej posługiwać nazwą „rachunkowość zarządcza” [5, s. 45].

Wstępne etapy rachunkowości zarządczej są opisane przez M. Smitha [25, s. 7], który jej początków upatruje około 1890 r., kiedy to powstawały pierwsze systemy informacyjne rachunkowości zarządczej. Kolejne etapy rozwoju obejmowały wykształcenie się naukowych metod zarządzania na przełomie wieków XIX i XX, 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 około 1923 r. nastąpiło oddzielenie rachunkowości finansowej i rachunku kosztów.

W okresie powojennym w latach sześćdziesiątych przyszedł czas szerokiego stosowania technik badań operacyjnych, metod statystycznych i ekonometrycznych w rachunkowości zarządczej, natomiast lata siedemdziesiąte zaznaczyły się znaczącym wpływem podejścia systemowego i cybernetyki. Później nastąpił wspomagany komputerami rozwój rachunkowości zarządczej, silnie związany z modelami przedsiębiorstw; wzbogacono ją 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, będący z kolei podsystemem systemu informacji [10].

- podporządkowanie rachunkowości zarządczej zewnętrznym wymaganiom rachunkowości finansowej,
- brak strategicznej perspektywy w rachunkowości zarządczej, zwłaszcza w ocenie projektów inwestycyjnych,
- opieranie się rachunkowości zarządczej na niepotrzebnych założeniach odnośnie do procesów wytwarzania,
- uwzględnianie tradycyjnych założeń w ocenie rezultatów działalności przedsiębiorstwa,
- krótkoterminowe spojrzenie na pomiar wyników [1].

Wymienione cechy charakterystyczne postrzeganej w sposób tradycyjny rachunkowości zarządczej zwracają przede wszystkim uwagę na operacyjną działalność przedsiębiorstwa i brak strategicznego myślenia w obszarze rachunkowości. Przemiany zachodzące w światowej gospodarce współcześnie 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<sup>4</sup>.

Międzynarodowa Federacja Księgowych IFAC (International Federation of Accounting) postuluje zestaw koncepcji, wyznaczających ramy koncektualne 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 [11, s. 10].

Analiza rezultatów badań empirycznych prowadzonych przez różnych autorów doprowadziła M. Smitha [25, s. 11] do czterech podstawowych wniosków odnośnie do 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

---

<sup>4</sup> G.K. Świdarska [33] proponuje zestaw wyróżników charakteryzujących taką nowoczesną rachunkowość zarządczą w systemie informacyjnym „organizacji przyszłości”: koncentrację na przyszłości; podejście procesowe, uwzględniające perspektywę analizy „od zewnątrz do wewnątrz” organizacji, polegającą 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; identyfikację działań kreujących wartość.

duże znaczenie wskaźników niefinansowych, a wreszcie postuluje potrzebę ciągłego kwestionowania tradycyjnego podejścia do kalkulacji kosztów, budżetowania i sprawozdawczości zarządczej.

Konieczność zwrócenia uwagi rachunkowości zarządczej w kierunku 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 [24], który określa strategiczną rachunkowość zarządczą SMA (*strategic management accounting*) jako dostarczanie i analizę informacji z zakresu rachunkowości zarządczej, dotyczących przedsiębiorstwa oraz jego konkurentów, na potrzeby formułowania i monitorowania strategii tego przedsiębiorstwa<sup>5</sup>.

Z końcem lat dziewięćdziesiątych również w polskiej literaturze wykształciły się definicje strategicznej rachunkowości zarządczej. I. Sobańska [27] 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 [17] pisze, że strategiczną rachunkowość zarządczą można określić jako ten dział rachunkowości zarządczej, który jest włączony w proces strategicznego zarządzania przedsiębiorstwem. Jej podstawowym zadaniem jest

---

<sup>5</sup> Nacisk na aspekty strategiczne i osiąganie zasadniczych celów w zarządzaniu przedsiębiorstwem znajduje odzwierciedlenie w kolejnych definicjach i określeniach proponowanych przez różnych autorów. K. Ward [35, s. 3] pojmując 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 [8], który twierdzi, że dostarcza ona informacje niezbędne do wspomaganie strategicznych decyzji w przedsiębiorstwie. M. Smith [25, s. 13] rozumie strategiczną rachunkowość zarządczą jako dziedzinę, której celem jest stworzenie systemu wspomagającego podejmowanie decyzji poprzez 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 [26, s. 67] pisze, że strategiczna rachunkowość zarządcza skupia się na celach przedsiębiorstwa i koncentruje się wokół kreowania i utrzymania systemu wspomaganie decyzji, dostarczającego informacji niezbędnych do umożliwiania decydom efektywnego osiągania celów przedsiębiorstwa. T. Grundy i in. [6, s. 55] traktują strategiczną rachunkowość zarządczą jako zintegrowane ujęcie, służące podejmowaniu strategicznych i finansowych decyzji oraz interpretacji osiągnięć, łączące w całość zarówno analizę operacyjną i finansową, jak też analizę konkurencyjności. P.M. Collier [2, s. 9] postrzega strategiczną rachunkowość zarządczą jako próbę przesunięcia perspektywy spojrzenia menedżerów i rachunkowców z wnętrza przedsiębiorstwa na otoczenie zewnętrzne. Na przewagę strategią zwraca uwagę R.M.S. Wilson [36], który interpretuje strategią 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.

stworzenie systemu informacyjnego do celów zarządzania strategicznego, realizowanego przez naczelne kierownictwo.

W niniejszych rozważaniach można przyjąć, że strategiczna rachunkowość zarządcza jest działem rachunkowości zarządczej zorientowanym na wspomaganie procesu zarządzania strategicznego w przedsiębiorstwie, umożliwiającym kadrze menedżerskiej skuteczne podejmowanie decyzji sprzyjających osiągnięciu nadrzędnych celów działalności tego przedsiębiorstwa.

### 3. Zakres strategicznej rachunkowości zarządczej

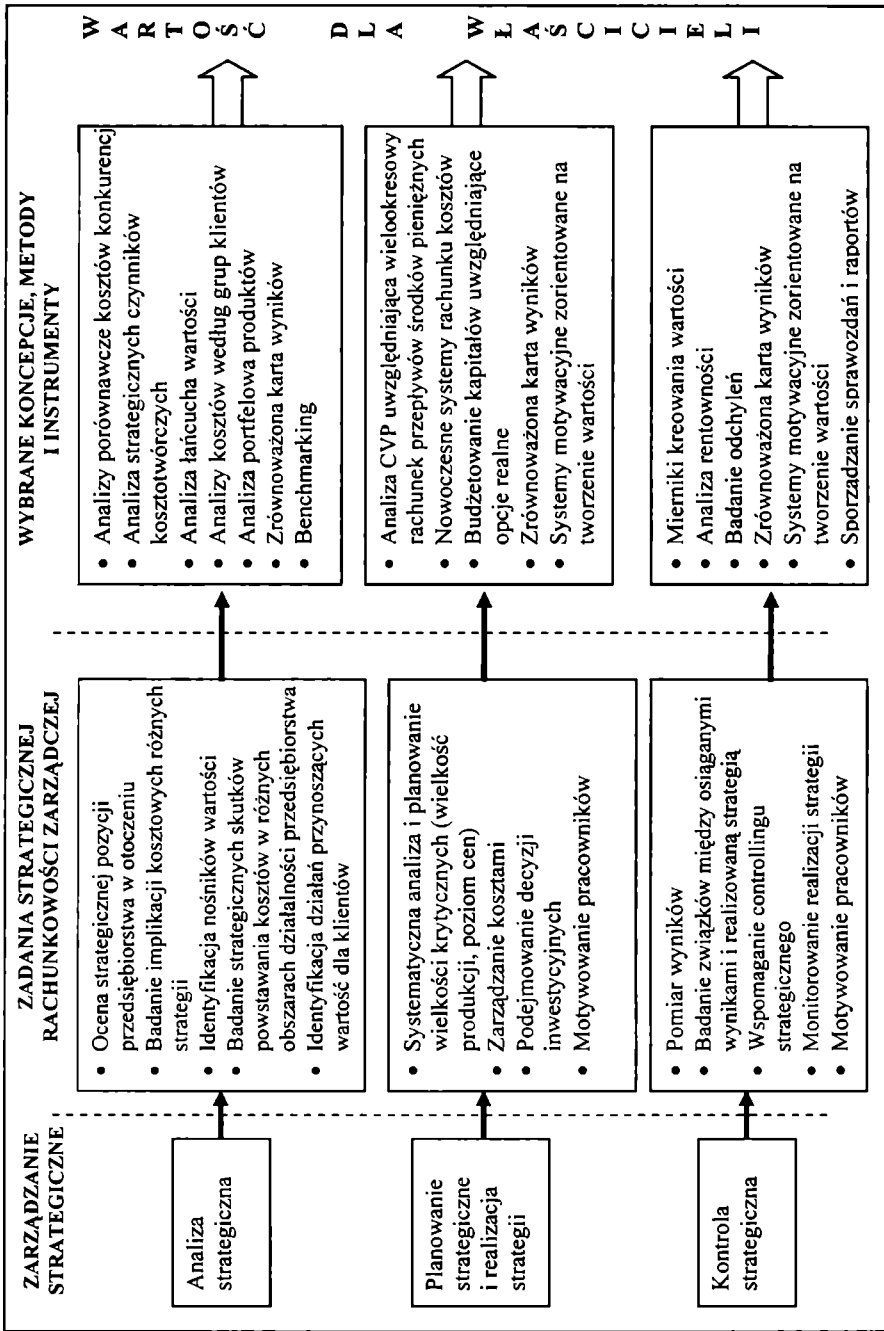
Z prowadzonych rozważań wynika, że rachunkowość zarządcza może i powinna odgrywać znaczącą rolę w zarządzaniu wartością przedsiębiorstwa, w związku z czym automatycznie powstaje pytanie o zakres i możliwości wykorzystania tego podsystemu rachunkowości we wspomaganiu osiągnięcia zasadniczego celu prowadzenia działalności gospodarczej. Jak wcześniej sygnalizowano, zarządzanie wartością przedsiębiorstwa może być postrzegane jako specyficzny rodzaj zarządzania, ukierunkowany na osiągnięcie podstawowych celów strategicznych, a zatem funkcje i zadania procesu VBM można przyporządkować do każdego z wyodrębnionych etapów zarządzania strategicznego. Mając na względzie stwierdzenie, że wyzwania stojące w tym obszarze przed rachunkowością zarządczą nie ograniczają się wyłącznie do wiązki instrumentów wspomagających kreowanie wartości, wydaje się, iż strategiczna rachunkowość zarządcza ma charakter komplementarny w stosunku do zarządzania strategicznego. Następstwem tego toku myślenia jest wniosek, że zadania rachunkowości zarządczej rozciągają się przez wszystkie podstawowe etapy procesu zarządzania strategicznego, poczynając od analizy strategicznej, poprzez planowanie strategiczne i realizację strategii aż po kontrolę strategiczną.

Dokonując syntezy znanych w literaturze modeli, zarządzanie strategiczne można rozumieć jako proces złożony z trzech bardzo ogólnych etapów:

1. Analizy strategicznej,
2. Planowania strategicznego i realizacji strategii,
3. Kontroli strategicznej.

Analiza strategiczna oznacza postępowanie badawcze, podejmowane w celu diagnozy przedsiębiorstwa i jego otoczenia zarówno bliższego, jak też dalszego, czyli makrootoczenia. Jest to zbiór metod pozwalających na zbadanie, ocenę oraz przewidywanie przyszłości przedsiębiorstwa i jego otoczenia, jak również określanie wariantów przyszłych rozwiązań strategicznych i sposobów prowadzenia walki konkurencyjnej.

Planowanie strategiczne jest postrzegane bardzo szeroko, oznacza kształtowanie rozwoju przedsiębiorstwa i ma na celu zapewnienie wzrostu jego wartości.



Rys. 1. Zakres strategicznej rachunkowości zarządczej we wspomaganiu zarządzania wartością przedsiębiorstwa

Źródło: opracowanie własne.

J. Zieleniewski [38, s. 308] pisze, że planowanie, rozumiane w sensie ogólnym, wiąże się z obmyśleniem środków i sposobów działania. Natomiast planowanie strategiczne, jako szczególna postać planowania, dotyczy wypracowania przez przedsiębiorstwo sposobów urzeczywistnienia strategii [30, s. 590]. Planowanie strategiczne nie jest zatem tylko i wyłącznie procesem opisywania przyszłości, ale wiąże się nierozdzielnie z realizacją strategii i takie podejście przyjęto w opracowaniu<sup>6</sup>.

Kontrola strategiczna oznacza czuwanie nad przebiegiem strategii i ocenę wyników przedsiębiorstwa z punktu widzenia realizowanej strategii. Etap ten może być realizowany w ramach controllingu strategicznego, wówczas kluczowe znaczenie ma system sprzężeń zarówno zwrotnych (*feed-back*), jak i wyprzedzających (*feed-forward*).

Mając na względzie zaprezentowane wyszczególnienie etapów procesu zarządzania strategicznego, należy niejako określić miejsce, zadania i możliwe sposoby realizacji tychże zadań na każdym z wymienionych etapów z uwzględnieniem perspektywy strategicznej w rachunkowości. Ramową propozycję takiego podejścia przedstawia schematycznie rys. 1.

#### 4. Rachunkowość zarządcza na etapie analizy strategicznej

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 to metodach wykorzystuje się dwuwymiarowe macierze, przy tym z perspektywy rachunkowości zarządczej interesujące są takie macierze, w których oba wymiary mogą być łatwo skwantyfikowane i powiązane z kreowaniem wartości.

---

<sup>6</sup> Jak pisze A. Stabryła [29, s. 219] planowanie pozostaje w najściślejszym związku z funkcją decyzyjną procesu zarządzania. Planowanie strategiczne jest zatem kompleksowym podejściem, polegającym na połączeniu procesu decyzyjnego, odniesionego do zadań kluczowych i problemów newralgicznych przedsiębiorstwa, z analityczno-projekcyjnym wymiarem funkcji planowania. Niekiedy w procesie zarządzania strategicznego wyróżnia się dodatkowo fazę wdrażania, wydaje się jednak, iż wdrażanie strategii zawiera się w realizacji strategii.

Wspomaganie oceny potencjału przedsiębiorstwa do podnoszenia wartości dla właścicieli w przyszłości na podstawie strategii przywództwa kosztowego wyznacza kolejny zbiór zadań stojących przed rachunkowością zarządczą. Zastosowanie znajduje tu zarówno ocena kosztów konkurencji, wymagająca przeprowadzenia analizy porównawczej kosztów przedsiębiorstwa w odniesieniu do kosztów najpoważniejszych konkurentów, jak też porównywania poziomu kosztów przedsiębiorstwa do zewnętrznego wzorca – benchmarking.

Podstawowym zadaniem rachunkowości zarządczej w analizie strategicznej, które to zadanie powinno być wykonywane wraz z oceną pozycji rynkowej przedsiębiorstwa, jest ocena kosztów konkurencji. Sposobem realizacji tego zadania może być analiza porównawcza kosztów na tle konkurentów. K. Ward [35, 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.

Kolejne problemy z obszaru rachunkowości zarządczej na etapie analizy strategicznej przedsiębiorstwa dotyczą badania strategicznych skutków powstawania kosztów w różnych obszarach działalności przedsiębiorstwa, czyli poszukiwania odpowiedzi na pytanie, gdzie powstają koszty w ujęciu strategicznym. Niezwykle użytecznym narzędziem, które może znajdować tu zastosowanie, jest analiza łańcucha wartości. Koncepcja łańcucha wartości umożliwia bowiem ocenę działań i procesów realizowanych w ramach przedsiębiorstwa, przyczyniających się do kreowania wartości dodanej, a w rezultacie pozwala na rozważenie ewentualnego wyeliminowania tych działań, które powodują destrukcję wartości<sup>7</sup>.

Analiza łańcucha wartości, podobnie jak benchmarking, wiąże się z zarządzaniem na podstawie działań ABM (*activity-based management*), sto-

---

<sup>7</sup> Sama koncepcja łańcucha wartości jest znana co najmniej od połowy ubiegłego wieku. W okresie powojennym pojawiły się publikacje (m.in. L. Milea), w których autorzy zajmowali się zagadnieniem analizy wartości (*value analysis*) [12, 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 osiemdziesiątych ubiegłego stulecia przez M.E. Portera [20, s. 33], postrzegającego 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 na zarówno obecne, jak i potencjalne źródła różnicowania produktów.



sunkowo nową koncepcją zarządzania, powstała w odpowiedzi na potrzebę bardziej efektywnego zarządzania przedsiębiorstwem. Koncepcja ABM oznacza systemowe podejście do zarządzania przedsiębiorstwem na podstawie analizy działań<sup>8</sup>. Należy podkreślić, że aby podejmować na tym etapie jakiegokolwiek decyzje względem wykonywanych w ramach łańcucha wartości działań, należy rozpatrzyć kategorię działań tworzących wartość w powiązaniu z wartością dla klienta<sup>9</sup>.

Istotne uzupełnienie analizy łańcucha wartości stanowi skierowanie uwagi na czynniki, inne niż rozmiary działalności, wywierające wpływ na poziom kosztów w 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. [7; 22]). Strukturalne czynniki kosztotwórcze mają znaczenie przede wszystkim na etapie prowadzenia analiz strategicznych. Ich zrozumienie i właściwa interpretacja ułatwiają podejmowanie decyzji w 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 związane przede wszystkim 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 obszary zastosowań rachunkowości zarządczej w omawianym etapie zarządzania strategicznego wiążą się m.in. z planowaniem rentowności po-

---

<sup>8</sup> Proces ewolucji oraz historyczne źródła koncepcji *activity-based management* zostały zaprezentowane m.in. w artykule A. Szychty [32] i książce J. A. Millera we współpracy z K. Pniewskim i M. Polakowskim [14, s. 9-11]. Do najważniejszych narzędzi zarządzania na podstawie działań należy zaliczyć (por. [18, s. 147; 9, 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), rekonstrukcje 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 podczas stosowania pozostałych instrumentów.

<sup>9</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 [14, s. 203].

szczególnych asortymentów według grup klientów. Należy 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, umożliwiającą skuteczne przewidywanie np. zapotrzebowania na aktywa trwałe i obrotowe.

## 5. Rachunkowość zarządcza w fazie planowania i realizacji strategii

Po etapie wstępnym, związanym z prowadzeniem analiz strategicznych i ustalaniem kierunków rozwoju, kadra menedżerska w toku realizacji przyjętej strategii powinna w sposób aktywny i systematyczny programować rozwój przedsiębiorstwa oraz podejmować decyzje związane z jego funkcjonowaniem. W perspektywie strategicznej rachunkowości zarządczej zasadniczego znaczenia nabiera zarządzanie kosztami w taki sposób, który zapewni osiąganie zasadniczych, długoterminowych celów prowadzenia działalności gospodarczej. Powszechnie przyjmuje się, że z punktu widzenia rachunkowości zarządczej rachunek kosztów dostarcza informacji niezbędnych kierownictwu przedsiębiorstwa do podejmowania decyzji zarządczych<sup>10</sup>. 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 K. 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 [23, s. 6-8].

---

<sup>10</sup> Oczywiście rachunek kosztów spełnia również wiele funkcji na potrzeby rachunkowości finansowej. Chodzi tu głównie o informacje dotyczące kalkulacji kosztów wytworzenia produktów, stanowiących podstawę do określenia kosztów uzyskania przychodu i obliczenia wyniku finansowego przedsiębiorstwa. Te zadania rachunku kosztów nie są jednak przedmiotem zainteresowania w niniejszym opracowaniu.

W.J. Morse, J.R. Davis i A.L. Hartgraves [16, s. 7] określają strategiczne zarządzanie kosztami jako podejmowanie decyzji dotyczących specyficznych czynników kosztotwórczych (*cost drivers*) w kontekście strategii danego przedsiębiorstwa oraz łańcucha wartości.

W związku z tym, aby z powodzeniem realizować strategię przedsiębiorstwa, należy dokonać wyboru właściwego 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 ABC (*activity-based costing*),
- rachunek kosztów jakości (*quality costing*),
- rachunek kosztów cyklu życia (*life cycle costing*),
- rachunek kosztów docelowych (*target costing*),
- rachunek kosztów ciągłego doskonalenia (*kaizen costing*).

Szerokie omówienie wymienionych systemów znajduje się m.in. w pracy A. Jarugowej i in. [11]. Natomiast trzy ostatnie systemy rachunku kosztów w kontekście kreowania wartości przedsiębiorstwa są przedmiotem rozważań prowadzonych przez M. Wierzbińskiego<sup>11</sup>. Rachunkowi kosztów docelowych w całości jest poświęcona książka S. Sojaka i H. Józwiaka [28].

Na etapie planowania strategicznego szczególnego znaczenia nabiera przewidywanie i planowanie rentowności grup asortymentowych produktów z punktu widzenia odpowiedzi na pytanie, czy produkcja i sprzedaż przyczynia się do zdobywania przewagi konkurencyjnej i powiększania wartości przedsiębiorstwa. Kierunki realizacji tych zadań koncentrują się na analizie wielkości krytycznych, czyli poszukiwaniu takich poziomów cen i rozmiarów produkcji, które zapewniają przekroczenie progowych wartości tych parametrów, na których zależy właścicielom, a poniżej których następuje destrukcja wartości<sup>12</sup>.

Uwzględniając potrzebę analizy wielkości krytycznych, należy w planowaniu strategicznym obejmować przedmiotem rozważań możliwości rozszerzenia tradycyjnych formuł punktu krytycznego sprzedaży, zgodnie z zasadami zarządzania ukierunkowanego na podnoszenie wartości dla właścicieli przedsiębiorstwa. Analizę progę rentowności, zorientowanego na kreowanie wartości przedsiębiorstwa, można prowadzić w wielu kierunkach, z których najważniejsze

<sup>11</sup> Por. rozdziały 5, 6 i 7 w [19].

<sup>12</sup> W długoterminowym rachunku decyzyjnym za punkt wyjścia w ustalaniu cen sprzedaży może służyć formuła dyskontowa zaproponowana przez M. Dobiję [4, s. 362]. Warto również przywołać rozwinięte przez M. Dobiję równanie jednostkowej ceny sprzedaży w warunkach występowania efektywności na rynku [4, s. 258], którego interpretacja pozwala na stwierdzenie, iż cena sprzedaży obejmuje odpowiednio jednostkowe, normatywne koszty zmienne i stałe, wzrost wartości kapitału według realnej stopy zwrotu wolnej od ryzyka, premię z tytułu ryzyka ponoszonego przez inwestorów (uzależnioną od współczynnika beta) oraz deprecjację kapitału zainwestowanego, przypadającą na jednostkę produktu.

obejmują analizę progowych przepływów środków pieniężnych, analizę progę rentowności według idei zysku rezydualnego oraz z punktu widzenia granicznej stopy zysku operacyjnego, czyli takiej stopy osiągananej na dodatkowej sprzedaży, przy której następuje zrównanie się wartości bieżącej wpływów i wydatków środków pieniężnych.

Przyjąwszy strategię, przedsiębiorstwa nieustannie napotykały problemy związane z planowaniem i oceną efektywności projektów inwestycyjnych. 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 i przekracza np. okres 20-30 lat. Ponadto kryteria, takie 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 obszarze strategicznej rachunkowości zarządczej postuluje się stosowanie metod budżetowania kapitałów, wykorzystujących teorię wyceny opcji realnych<sup>13</sup>.

## 6. Wspomaganie kontroli strategicznej przez rachunkowość zarządczą

W ostatniej fazie zarządzania strategicznego, czyli szeroko rozumianej kontroli strategicznej, obszar zastosowań rachunkowości zarządczej obejmuje głównie pomiar osiąganych wyników, monitorowanie i raportowanie stopnia realizacji strategii oraz badanie związków między tymi wynikami a realizowaną strategią. Można mówić również o wykorzystaniu rachunkowości we wspomaganiu controllingu strategicznego, który jest niekiedy w tym kontekście określany jako controlling wartości, dotyczący:

- rentowności zainwestowanego kapitału,
- finansowych mierników kreowania wartości,
- przepływów środków pieniężnych,
- relacji handlowych (por. [31, s. 59]).

Na potrzeby wspomaganie zarządzania wartością przedsiębiorstwa w obszarze rachunkowości na etapie kontroli strategicznej, wyróżnia się trzy główne grupy mierników, które mogą podlegać aplikacji w procesie kreowania wartości:

- mierniki oparte na analizie dochodu rezydualnego i wykorzystaniu informacji pochodzących z tradycyjnych sprawozdań finansowych,
- mierniki oparte na analizie przepływów środków pieniężnych,
- mierniki oparte na całkowitym zwrocie dla właścicieli.

---

<sup>13</sup> Opcjom realnym, problematyce dotyczącej ich identyfikacji i wyceny jest poświęcona w całości m.in. praca L. Trigeorgisa [34].

Do pierwszej grupy zalicza się przede wszystkim zysk rezydualny (*residual income* – RI), ekonomiczną wartość dodaną (*economic value added* – EVA) oraz pochodne tych kategorii ekonomicznych. Mierniki, które uwzględniają analizę *cash flow*, obejmują m.in. wartość dodaną dla akcjonariuszy (*shareholder value added* – SVA), zwrot z inwestycji wyrażony w postaci przepływów środków pieniężnych (*cash flow return on investment* – CFROI) oraz wartość dodaną wyrażoną w przepływach środków pieniężnych (*cash value added* – CVA). Ostatnia grupa obejmuje całkowity zwrot dla akcjonariuszy (*total shareholder return* – TSR) i całkowity zwrot z przedsiębiorstwa (*total business return* – TBR). Wymienione mierniki należy również uzupełnić o rynkową wartość dodaną (*market value added* – MVA), której nie można bezpośrednio zaliczyć do żadnej z grup.

Mierniki kreowania wartości wykorzystywane na etapie kontroli strategicznej wiążą się nie tylko z pomiarem strategii realizowanej przez przedsiębiorstwo jako całości, znajdują również zastosowanie do oceny dokonań poszczególnych ośrodków odpowiedzialności. W związku z tym dużego znaczenia nabiera wybór odpowiedniego miernika, ponieważ nie ulega wątpliwości, że stosowanie wiązki mierników w jednym przedsiębiorstwie jest nieracjonalne i mogłoby prowadzić do problemów w interpretacji otrzymywanych rezultatów.

Pierwszy krok w procesie doboru jednego z wielu dostępnych mierników wymaga zatem zdefiniowania zestawu kryteriów, które mogą pomóc w podjęciu właściwej decyzji. W literaturze istnieje wiele propozycji w tym zakresie, do których można zaliczyć m.in. sugestie J.A. Knighta [13, s. 195] oraz R.A. Morina i S.L. Jarrella [15, s. 308-309]. Próba syntezy tych ujęć prowadzi do określenia zestawu siedmiu podstawowych kryteriów doboru takiego miernika stosowanego w przedsiębiorstwie, który mógłby skutecznie wspomagać strategiczną kontrolę kreowania wartości. Są to następujące czynniki:

- 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, wyrażające się w tym, czy określony miernik jest łatwy do obliczenia, ile informacji należy w tym celu zebrać oraz czy może być łatwo zrozumiany przez analityków, właścicieli i pracowników,
- 4) użyteczność na poziomie strategii – czy miernik pozwala na ocenę realizowanej strategii i czy może być wykorzystywany jako podstawa do podejmowania decyzji strategicznych,
- 5) możliwość stosowania do pomiaru dokonań pracowników i ich wynagradzania, przejawiająca się w tym, czy dany miernik nie może być łatwo manipulowany przez pracowników, a tym samym czy może stanowić podstawę systemów motywacyjnych oraz w jakim stopniu jego zaadaptowanie spowoduje takie

zachowania wśród kadry pracowniczej, które przyczyniają się do powiększania wartości,

- 6) dopasowanie do warunków rynkowych i cyklu życia przedsiębiorstwa – dotyczy tego, czy określony miernik może być stosowany w różnych warunkach otoczenia gospodarczego (recesji, rozkwitu, hossy i bessy) oraz czy zasadne jest jego wykorzystywanie na różnych etapach cyklu życia przedsiębiorstwa (rozwoju, wzrostu, dojrzałości, schyłku),
- 7) możliwość stosowania na różnych poziomach organizacyjnych, wyrażająca się w tym, czy konkretny miernik może być poddany aplikacji wyłącznie w odniesieniu do całego przedsiębiorstwa, czy też dla poszczególnych strategicznych jednostek gospodarczych oraz poziomów działalności operacyjnej w przedsiębiorstwie; jeśli nie jest możliwe zastosowanie danego miernika na różnych szczeblach struktury organizacyjnej, to pojawia się pytanie, czy można łatwo dokonać jego dekompozycji na wiązkę takich czynników kreowania wartości, które mogą być uwzględniane na tych poziomach.

## 7. Zakończenie

Należy podkreślić, że przedstawiony schematycznie na rys. 1 model strategicznej rachunkowości zarządczej, zakres zadań tego działu rachunkowości oraz instrumentarium konieczne do ich realizacji są znacznie szersze aniżeli te, które zostały objęte rozważaniami w opracowaniu. Przypisanie przez autora niektórych koncepcji i instrumentów do poszczególnych etapów zarządzania strategicznego nie przesądza o tym, iż nie można by ich wykorzystywać na innych etapach. Dotyczy to zwłaszcza np. mierników kreowania wartości, znajdujących swoje miejsce nie tylko na etapie kontroli strategicznej, ale i w pozostałych fazach zarządzania strategicznego.

Należy również podkreślić znaczenie innych ważnych zagadnień, które można rozpatrywać w obszarze rachunkowości zarządczej. Należą do nich niewątpliwie problemy oscylujące wokół kształtowania programów motywacyjnych i wynagradzania pracowników, rachunku kosztów kapitału ludzkiego<sup>14</sup> oraz zrównoważonej karty wyników. Wymienione zagadnienia ze swojej natury nie dają się jednoznacznie przypisać do wyłącznie jednego z wyodrębnionych wcześniej etapów procesu zarządzania i odgrywają różne role w każdej fazie.

Za zasadne można uznać stwierdzenie, iż problematyka integracji rachunkowości z zarządzaniem strategicznym w kontekście wspomaganie osiągnięcia

---

<sup>14</sup> Problemy pomiaru i raportowania kapitału intelektualnego w przedsiębiorstwie rozwija D. Dobija [3].

zasadniczych celów działalności przedsiębiorstwa stanowi niezwykle rozległy obszar badawczy i powinna stanowić przedmiot wnikliwych rozważań.

### Literatura

- [1] Bromwich M., Bhimani A., *Management Accounting: Evolution not Revolution*, Chartered Institute of Management Accountants, London 1989.
- [2] Collier P.M., *Accounting for Managers. Interpreting Accounting Information for Decision-Making*, John Wiley & Sons 2003.
- [3] Dobija D., *Pomiar i sprawozdawczość kapitału intelektualnego przedsiębiorstwa*, WSPiZ, Warszawa 2003.
- [4] Dobija M., *Rachunkowość zarządcza i controlling*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
- [5] Gabrusewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetschke H., *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2000.
- [6] Grundy T., Johnson G., Scholes K., *Exploring Strategic Financial Management*, Prentice-Hall 1998.
- [7] Hergert M., Morris D., *Accounting Data for Value Chain Analysis*, „Strategic Management Journal” 1989 marzec/kwiecień.
- [8] Innes J., *Strategic Management Accounting*, [w:] *Handbook of Management Accounting*, red. J. Innes, Gee Publishing 1999.
- [9] Jaruga A. A., Nowak W. A., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, WSPiZ, Łódź 2001.
- [10] Jarugowa A., *Rachunkowość społeczna na tle tendencji rozwoju rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej” 1984, nr 7.
- [11] Jarugowa A., Nowak W.A., Szychta A., *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODiDK, Gdańsk 1998.
- [12] Johnson G., Scholes K., *Exploring Corporate Strategy*, Prentice-Hall Europe 1999.
- [13] Knight J.A., *Value Based Management: Developing a Systematic Approach to Creating Shareholder Value*, McGraw-Hill 1998.
- [14] Miller J.A., współpraca K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000.
- [15] Morin R.A., Jarrell S.L., *Driving Shareholder Value: Value-Building Techniques for Creating Shareholder Wealth*, McGraw-Hill 2001.
- [16] Morse W.J., Davis J.R., Hartgraves A.L., *Management Accounting. A Strategic Approach*, South-western, Thomson Learning 2003.
- [17] Nowak E., *Rachunkowość zarządcza strategiczna i operacyjna*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000, nr 5.
- [18] Nowak E., *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków 2001.
- [19] Nowak E., Piechota R., Wierziński M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004.
- [20] Porter M.E., *Competitive Advantage. Creating and Sustaining Superior Performance*, The Free Press, New York 1998.
- [21] Porter M.E., *Strategia konkurencji. Metody analizy sektorów i konkurentów*, PWE, Warszawa 1992.
- [22] Riley D., *Competitive Cost Based Investment Strategies for Industrial Companies*, „Manufacturing Issues”, Booz, Allen & Hamilton, New York 1987.

- [23] Shank J.K., Govindarajan K., *Strategic Cost Management. The New Tool for Competitive Advantage*, The Free Press 1993.
- [24] Simmonds K., *Strategic Management Accounting*, „Management Accounting” 1981, nr 59(4).
- [25] Smith M., *Nowe narzędzia rachunkowości zarządczej*, FRRwP, Warszawa 1998.
- [26] Smith M., *Strategic Management Accounting. Text and Cases*, Butterworth-Heinemann 1997.
- [27] Sobańska I., *Rachunkowość zarządcza konwencjonalna i strategiczna*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie” 1999.
- [28] Sojak S., Józwiak H., *Rachunek kosztów docelowych*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004.
- [29] Stabryła A., *Zarządzanie strategiczne w teorii i praktyce firmy*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa – Kraków 2002.
- [30] Strategor, *Zarządzanie firmą. Strategie, struktury, decyzje, tożsamość*, PWE, Warszawa 2001.
- [31] Szablewski A., *Źródła i pomiary wartości firmy*, [w:] *Wycena i zarządzanie wartością firmy*, red. A.Szablewski, R.Tuzimek, Poltext, Warszawa 2004.
- [32] Szychta A., *Historyczne i metodologiczne aspekty rachunku kosztów działań*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 10 (66), SKwP, Warszawa 2002.
- [33] Świdarska G.K., *Rola rachunkowości w procesie podejmowania decyzji*, „Monitor Rachunkowości i Finansów” 1999, nr 10.
- [34] Trigeorgis L., *Real Options. Managerial Flexibility and Strategy in Resource Allocation*, The MIT Press, Cambridge 1998.
- [35] Ward K., *Strategic Management Accounting*, Butterworth-Heinemann 1992.
- [36] Wilson R.M.S., *Strategic Management Accounting*, [w:] *Issues in Management Accounting*, Prentice-Hall 1995.
- [37] Young S.D., O’Byrne S.F., *EVA and Value-Based Management. A Practical Guide to Implementation*, McGraw-Hill 2001.
- [38] Zieleniewski J., *Organizacja zespołów ludzkich. Wstęp do teorii organizacji i kierowania*, PWN, Warszawa 1982.

## STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING. THE MODEL APPROACH

### Summary

The paper describes the genesis and definition of the strategic management accounting concept. The need for integrating the accounting approach and the strategic perspective in corporate management was justified and the role of accounting in the process of strategic management was indicated.

In the article the main tasks and instruments of strategic management accounting were proposed and attributed to the particular stages of strategic management: strategy analysis, planning, implementation and strategy control.