

Edward Nowak

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

ISTOTA STRATEGICZNEJ RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ

1. Wstęp

Procesy globalizacji działalności gospodarczej oraz wyraźny wzrost konkurencji na rynku wymagają od właścicieli i menedżerów stosowania odpowiednich sposobów działania. Chodzi o takie postępowanie, które umożliwi przedsiębiorstwu osiągnięcie jego długofalowych zamierzeń. Przy tym przedsiębiorstwa muszą dostosować swoją działalność do dynamicznie zmieniającego się otoczenia.

Przedsiębiorstwa, aby mogły przetrwać i dalej funkcjonować, muszą stosować odpowiednie strategie działania. Formułowanie strategii przedsiębiorstwa oraz skuteczna realizacja obranej strategii wymagają zastosowania odpowiednich instrumentów zarządzania. Do takich instrumentów należy zaliczyć strategiczną rachunkowość zarządczą, nazywaną również rachunkowością zarządczą zorientowaną na strategię przedsiębiorstwa. Istocie i roli strategicznej rachunkowości zarządczej w procesie zarządzania strategicznego jest poświęcony niniejszy artykuł.

2. Pojęcie strategicznej rachunkowości zarządczej

Strategiczna rachunkowość zarządcza jest stosunkowo nową koncepcją rachunkowości zarządczej. Zainteresowanie właścicieli i menedżerów organizacji gospodarczych problematyką strategicznej rachunkowości zarządczej pojawiło się pod koniec ubiegłego wieku. Wówczas to wzrosło wyraźnie zapotrzebowanie menedżerów na nowe instrumenty wspomagające proces zarządzania strategicznego. Chodziło przede wszystkim o takie instrumenty, które umożliwiłyby dobór odpowiedniej strategii działania przez przedsiębiorstwo oraz monitorowanie jej realizacji.

Odpowiedzią na powyższe zapotrzebowanie było pojawienie się nowej koncepcji rachunkowości zarządczej – strategicznej rachunkowości zarządczej. Ter-

min „strategiczna rachunkowość zarządcza” (*strategic management accounting*) został użyty po raz pierwszy przez Kennetha Simonsa (por. [4, s. 62]). Określił on strategiczną rachunkowość zarządczą jako obszar rachunkowości zajmujący się dostarczaniem i analizą informacji dotyczących przedsiębiorstwa oraz jego konkurencji na potrzeby formułowania strategii tego przedsiębiorstwa [8].

Elementy nawiązujące do strategii przedsiębiorstwa znajdują się również w niektórych definicjach rachunkowości zarządczej w ogóle. Przykładem może być definicja rachunkowości zarządczej sformułowana w Chartered Institute of Management Accounting (CIMA). Według tej definicji, rachunkowość zarządcza jest integralną częścią zarządzania, zajmującą się identyfikacją, prezentacją i interpretacją informacji wykorzystywanych do: formułowania strategii, planowania i kontrolowania działalności, podejmowania decyzji, optymalizacji zużycia zasobów, ochrony aktywów oraz ich ujawniania akcjonariuszom, zatrudnionym i innym osobom trzecim [3, s. 1]. Na pierwszym miejscu zatem jako zadanie rachunkowości zarządczej wskazuje dostarczanie informacji wykorzystywanych do formułowania strategii przedsiębiorstwa. Implikacje tego to podporządkowanie strategii innych elementów systemu rachunkowości zarządczej.

Również inni autorzy zaproponowali swoje definicje strategicznej rachunkowości zarządczej. K. Ward opublikował w 1992 r. książkę w całości poświęconą strategicznej rachunkowości zarządczej pt. *Strategic Management Accounting* [11]. Autor ten przedstawił bardzo ogólną definicję strategicznej rachunkowości zarządczej jako działu rachunkowości zarządczej, nawiązującego do strategii działania, planowanej i wdrażanej przez organizację gospodarczą.

Podobnie widzi istotę strategicznej rachunkowości zarządczej R.M.S. Wilson [12], który uważa strategiczną rachunkowość zarządczą za koncepcję rachunkowości zarządczej uwzględniającą strategiczne uwarunkowania działalności przedsiębiorstwa. Zadaniem R.M.S. Wilsona strategiczna rachunkowość zarządcza jest takim ujęciem rachunkowości zarządczej, które koncentruje się na wykorzystaniu informacji finansowych do rozwinięcia nadrzędnych strategii przedsiębiorstwa w celu osiągnięcia trwałej przewagi konkurencyjnej.

Nieco inaczej wyjaśnia istotę strategicznej rachunkowości zarządczej H. Smith [9, s. 13], który przez strategiczną rachunkowość zarządczą rozumie dziedzinę, której celem jest stworzenie systemu informacyjnego przez dostarczanie zarządowi przedsiębiorstwa odpowiedniego rodzaju danych i informacji. Informacje z tego systemu są wykorzystywane przez zarząd do wspomagania osiągnięcia celów przedsiębiorstwa w taki sposób, aby nastąpiło wzajemne dopasowanie pięciu czynników: misji, celów, zadań, strategii operacyjnych i oceny stopnia wykonania zadań.

Ciekawe wyjaśnienie pojęcia strategicznej rachunkowości zarządczej przedstawił P.M. Collier [1, s. 9]. Autor ten uważa, że w strategicznej rachunkowości zarządczej uwaga menedżerów i specjalistów z zakresu rachunko-

wości zarządczej jest skoncentrowana na otoczeniu zewnętrznym przedsiębiorstwa, a nie na jego wnętrzu. Przy tym w strategicznej rachunkowości zarządczej analizuje się cały łańcuch tworzenia wartości, łącznie z dostawcami i odbiorcami, oraz poszukuje się odpowiednich sposobów zdobywania i utrzymywania przewagi konkurencyjnej.

Również w polskiej literaturze można znaleźć propozycje określeń strategicznej rachunkowości zarządczej. Określenia takie sformułowali I. Sobańska i E. Nowak oraz B. Nita. I. Sobańska [10] wyjaśnia istotę strategicznej rachunkowości zarządczej przez przeciwstawienie konwencjonalnej rachunkowości zarządczej, a E. Nowak [5] określa zakres strategicznej rachunkowości zarządczej na tle operacyjnej rachunkowości zarządczej. Definicja strategicznej rachunkowości zarządczej sformułowana przez B. Nitę [4, s. 64] jest następująca: strategiczna rachunkowość zarządcza jest działem rachunkowości zarządczej zorientowanym na wspomaganie procesu zarządzania strategicznego, umożliwiającym kadrze menedżerskiej skuteczne podejmowanie decyzji sprzyjających osiągnięciu nadrzędnych celów działalności tego przedsiębiorstwa.

3. Rola strategicznej rachunkowości zarządczej w procesie zarządzania

Właściciele i zarządy przedsiębiorstw coraz częściej muszą mierzyć się z wyzwaniami stawianymi przez problemy strategiczne. Od sprawności rozwiązywania tych problemów zależy osiągnięcie długofalowych celów działalności przedsiębiorstw oraz zapewnienie możliwości przetrwania i rozwoju. Dlatego rachunkowość zarządcza rozwija się coraz bardziej w kierunku instrumentarium wykorzystywanego w procesie zarządzania strategicznego.

Tradycyjna rachunkowość zarządcza jest ukierunkowana głównie na wspomaganie procesu zarządzania operacyjnego. Zadaniem jej jest dostarczanie informacji na potrzeby podejmowania decyzji gospodarczych, dotyczących krótkoterminowych celów działalności przedsiębiorstwa, głównie zaś osiągnięcia większego zysku. Przy tym informacje generowane przez system rachunkowości zarządczej dotyczą wewnętrznych uwarunkowań działalności przedsiębiorstwa. Dlatego tradycyjna rachunkowość zarządcza ma charakter operacyjny.

Ograniczenia zakresu tradycyjnej rachunkowości zarządczej spowodowały wykształcenie się obszaru nazywanego strategiczną rachunkowością zarządczą. Strategiczna rachunkowość zarządcza jest zorientowana na wspomaganie procesu zarządzania strategicznego. Głównym jej zadaniem jest dostarczanie naczelnemu kierownictwu przedsiębiorstwa informacji niezbędnych do podejmowania decyzji strategicznych, dotyczących długofalowych celów działalności przedsiębiorstwa.

Strategiczna rachunkowość zarządcza powinna być ukierunkowana na wspomaganie formułowania strategii oraz procesu jej realizacji. Globalizacja

działalności gospodarczej oraz nasilająca się konkurencja na rynku skłaniają przedsiębiorstwo do stosowania takiej strategii działania, która pozwala na zdobycie przewagi konkurencyjnej. Przewaga konkurencyjna jest osiągana głównie przez lepsze, niż to czyni konkurencja, wykorzystanie strategicznych czynników sukcesu. Identyfikacja tych czynników jest wyzwaniem wobec strategicznej rachunkowości zarządczej.

Przedsiębiorstwa mogą osiągać przewagę konkurencyjną w różnych obszarach działalności. Za główne odmiany strategii konkurencyjnej traktuje się:

- 1) strategię przywództwa kontowego,
- 2) strategię wyróżniania się,
- 3) strategię koncentracji [6].

Za podstawowe odmiany strategii konkurencji uważa się strategię przywództwa kosztowego i strategię wyróżniania się. Wzajemne relacje między tymi strategiami są przedstawione na rys. 1.

Relatywna pozycja w zakresie wyróżniania się	Silna	Strategia wyróżniania się	Strategia wyróżniania się z przywództwa kosztowego
	Słaba	Utkwienie w martwym punkcie	Strategia przywództwa kosztowego
		Słaba	Silna

Relatywna pozycja pod względem kosztów

Rys. 1. Rozwój strategii konkurencji

Źródło: [7, s. 49].

System rachunkowości zarządczej powinien być tak ukształtowany, aby uwzględniał strategiczną orientację przedsiębiorstwa. W zależności od przyjętej strategii przedsiębiorstwa będą wykorzystywać odpowiednie instrumenty rachunkowości zarządczej. Na przykład, w przypadku strategii przywództwa kosztowego istotny będzie benchmarking kosztowy, natomiast realizacja strategii wyróżniania się może być wspomagana przez rachunek kosztów klienta czy też rachunek kosztów procesów.

Sprostanie globalnej konkurencji zmusza przedsiębiorstwo do poszerzania kompleksowości działalności. To z kolei powoduje, że przedsiębiorstwa powinny podejmować działania w ramach całego łańcucha tworzenia wartości, którego to łańcucha częścią składową jest przedsiębiorstwo. Nie można zatem ograniczać się wyłącznie do analizy działalności przedsiębiorstwa, lecz należy także analizować

jego otoczenie. Działania podejmowane w przedsiębiorstwie są bowiem jedynie częścią całego łańcucha tworzenia wartości.

Przedmiotem zainteresowania strategicznej rachunkowości zarządczej są wszystkie działania podejmowane w procesie tworzenia wartości. Należy wziąć pod uwagę cały łańcuch tworzenia wartości, poczynając od dostawców materiałów, na odbiorcach produktów kończąc. Zatem w strategicznej rachunkowości zarządczej ważną rolę odgrywają informacje dotyczące otoczenia przedsiębiorstwa. Analiza łańcucha wartości jest ważnym źródłem informacji wyjaśniających źródła przewagi kosztowej oraz różnicowania produktów.

Mówiąc o roli strategicznej rachunkowości zarządczej, należy jeszcze nawiązać do podstawowego celu działalności przedsiębiorstwa w długim okresie. Tym długofalowym celem działalności przedsiębiorstwa jest powiększenie jego wartości. Informacje dostarczane przez rachunkowość zarządczą powinny bowiem wspomagać realizację określonych działań służących osiągnięciu określonego celu.

Wzrost wartości przedsiębiorstwa jest uważany za miarę realizacji strategii uzyskiwania przewagi konkurencyjnej i za oznakę stopnia przystosowania się do zmieniającego się otoczenia, w którym działa przedsiębiorstwo. Dlatego ważnym obszarem zainteresowań strategicznej rachunkowości zarządczej jest monitorowanie procesu kreowania wartości przedsiębiorstwa z zastosowaniem odpowiednich mierników. Ponadto należy dokonać identyfikacji czynników kształtujących wartość przedsiębiorstwa i wyodrębnić kluczowe czynniki sukcesu, wyrażającego się wzrostem wartości w dłuższym okresie.

Zastosowanie strategicznej rachunkowości zarządczej w procesie zarządzania strategicznego wyraża się także wspomaganie oceny realizacji strategii przedsiębiorstwa. Ważnym instrumentem pomiaru realizacji strategii jest strategiczna karta wyników [2]. Karta ta pozwala ująć różne obszary funkcjonowania i cele działalności przedsiębiorstwa. Ważne jest przy tym to, że w strategicznej karcie wyników chodzi o zrównoważenie poszczególnych elementów strategii w określonych obszarach działalności przedsiębiorstwa. Strategiczna karta wyników umożliwia sterowanie różnymi działaniami przedsiębiorstwa celem zapewnienia efektywności w długim okresie.

4. Zakończenie

W nadchodzących latach należy oczekiwać wzrostu znaczenia problemów strategicznych w działalności przedsiębiorstwa. Wzrost ten będzie powodował coraz większe zainteresowanie instrumentami wspomagającymi proces zarządzania strategicznego. Ważna rola przypada tu strategicznej rachunkowości zarządczej, która obejmuje zestaw instrumentów zorientowanych na strategię przedsiębiorstwa. Można przypuszczać, że w najbliższych latach zainteresowanie strategiczną rachunkowością zarządczą będzie wciąż wzrastało i będzie ona coraz bardziej

popularnym narzędziem wykorzystywanym przez menedżerów. Stawia to nowe wyzwania przed specjalistami z zakresu rachunkowości zarządczej, a jednocześnie stwarza nowe perspektywy rozwoju tej ważnej dyscypliny naukowej.

Literatura

- [1] Collier P.M., *Accounting for Managers. Interpreting Accounting Informations for Decision-Making*, John Wiley and Sons, London 2003.
- [2] Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię działania*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001.
- [3] Lucy T., *Management Accounting*, DP Publications Ltd., London 1992.
- [4] Nita B., *Rachunkowość zarządcza we wspomaganiu zarządzania wartością przedsiębiorstwa*, praca doktorska AE, Wrocław 2005.
- [5] Nowak E., *Rachunkowość zarządcza strategiczna i operacyjna*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000, nr 5.
- [6] Porter H., *Strategia konkurencji. Metody analizy sektorów i konkurentów*, PWE, Warszawa 1998.
- [7] Shank J. K., Govindarajan K., *Strategic Cost Management. The New Tool for Competitive Advantage*, The Free Press, New York 1993.
- [8] Simonds K., *Strategic Management Accounting*, „Management Accounting” 1981, nr 59(4).
- [9] Smith H., *Nowe narzędzia rachunkowości zarządczej*, Funkcja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1998.
- [10] Sobańska I., *Rachunkowość zarządcza konwencjonalna i strategiczna*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 1999.
- [11] Ward K., *Strategic Management Accounting*, Butterworth-Heinemann, London 1992.
- [12] Wilson R.M.S., *Strategic Management Accounting*, [w:] *Issues in Management Accounting*, red. D. Ashton, T. Hopper, R.W. Scapens, Prentice Hall, London 1995.

ESSENCE OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING

Summary

The paper treats of strategy-oriented management accounting, also called strategic management accounting. Different definitions of strategic management accounting have been presented. Consequence of strategic management accounting in management process have been formulated.