

Edward Nowak

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

KONCEPCJE I METODY STRATEGICZNEJ RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ

1. Wstęp

Rachunkowość zarządcza jest tradycyjnie zorientowana na dostarczanie menedżerom informacji, które mają im pomóc w sterowaniu bieżącą działalnością przedsiębiorstwa. Takie ograniczenie roli i zakresu rachunkowości zarządczej jest w aktualnych warunkach niewystarczające dla skutecznego zarządzania współczesnymi przedsiębiorstwami. W obecnych czasach wzrasta bowiem znaczenie problemów strategicznych w działalności przedsiębiorstw. Przedsiębiorstwa, aby mogły przetrwać i dalej funkcjonować, muszą stosować strategie działania odpowiednie dla warunków rynkowego współzawodnictwa i zmian zachodzących w ich otoczeniu. Przy tym w przyjętych strategiach działalności powinny być określone długofalowe zamierzenia, do osiągnięcia których przedsiębiorstwa powinny dążyć.

Wskazane procesy zmuszają naczelne kierownictwo przedsiębiorstw do poszukiwania i stosowania takich narzędzi zarządzania, które wspomagają proces zarządzania strategicznego. Należy do nich zaliczyć rachunkowość zarządczą zorientowaną na strategię przedsiębiorstwa. Problematyce tej jest poświęcony niniejszy artykuł, którego głównym celem jest przedstawienie roli i znaczenia rachunkowości zarządczej w procesie zarządzania strategicznego.

2. Istota strategicznej rachunkowości zarządczej

Rachunkowość zarządcza może wspomagać informacyjnie proces zarządzania przedsiębiorstwem na poziomie zarówno operacyjnym, jak i strategicznym. Konieczność takiego przeorientowania rachunkowości zarządczej i jej przystosowania do strategii działania przedsiębiorstwa jest wskazywana od początku lat 80. ubiegłego wieku. Sam termin „strategiczna rachunkowość zarządcza” został użyty po raz pierwszy przez K. Simmondsa w roku 1981. Określił on strategiczną rachunkowość zarządczą (*strategic management accounting*) jako obszar rachun-

kowości zarządczej, zajmujący się dostarczaniem i analizą informacji dotyczących przedsiębiorstwa oraz jego konkurentów, na potrzeby formułowania oraz monitorowania strategii tego przedsiębiorstwa [11, s. 26].

Definicje rachunkowości zarządczej w ogóle zawierają także niekiedy elementy nawiązujące do strategii przedsiębiorstwa. Przykładem może tu być definicja rachunkowości zarządczej sformułowana w Chartered Institute of Management Accounting (CIMA), według której 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 osobom trzecim. W definicji tej na pierwszym miejscu jako zadanie rachunkowości zarządczej wskazuje się dostarczanie informacji wykorzystywanych do formułowania strategii przedsiębiorstwa. Strategii przedsiębiorstwa powinny być zatem przyporządkowane inne elementy systemu rachunkowości zarządczej [7, s. 9].

Jedna z nowych definicji strategicznej rachunkowości zarządczej została sformułowana przez R. Proctora [9, s. 406], według którego termin ten oznacza w szerokim znaczeniu podejście do zarządzania, wykorzystujące informacje zewnętrzne i niefinansowe, a także wewnętrzne informacje finansowe. Strategiczna rachunkowość zarządcza jest wykorzystaniem przez menedżerów efektywnego systemu informacyjnego, pomagającego w zdobywaniu przez organizację przewagi konkurencyjnej dzięki ciągłej poprawie osiąganych wyników.

Definicja sformułowana przez R. Proctora ma charakter opisowy i wskazuje na dwa elementy, na których ten model zarządzania jest oparty. Pierwszym z nich jest poprawne sformułowanie strategii: wybór sposobu działania spośród wielu możliwych oraz realizowanie go w sposób bardziej efektywny. Drugim jest jakość systemu informacyjnego: wybór właściwych mierników rezultatów działalności oraz dostarczanie odpowiednich, aktualnych i zagregowanych informacji w elastycznej postaci. Trudności związane z wyborem właściwej strategii oraz jakość systemu informacyjnego R. Proctor traktuje jako ograniczenia strategicznej rachunkowości zarządczej.

3. Ukierunkowanie rachunkowości zarządczej na strategię przedsiębiorstwa

Ograniczone możliwości zastosowania rachunkowości zarządczej w aktualnych warunkach funkcjonowania przedsiębiorstw spowodowały konieczność poszukiwań przyszłych kierunków jej rozwoju. Badania w tym zakresie podjęli różni autorzy, zarówno zagraniczni, jak i polscy. W niniejszym artykule zostaną przedstawione ustalenia w tym zakresie dokonywane przez kilku wybranych specjalistów zajmujących się strategiczną rachunkowością zarządczą.

Pod koniec lat 90. ubiegłego wieku brytyjski instytut CIMA (Chartered Institute of Management Accounting) zlecił badania dotyczące aktualnego stanu rozwoju rachunkowości zarządczej. Wyniki tych badań zostały opublikowane przez M. Bromwicha i A. Bhiamani w 1989 r. w raporcie CIMA: „Management Accounting: Evolution not Revolution”. Autorzy tego raportu wymienili pięć wad rachunkowości zarządczej [1]:

- podporządkowanie rachunkowości zarządczej wymogom rachunkowości finansowej,
- brak strategicznego ukierunkowania rachunkowości zarządczej,
- oparcie rachunkowości zarządczej na niepotrzebnych założeniach dotyczących procesów wytwarzania,
- ocenę wyników przedsiębiorstwa jedynie na podstawie mierników finansowych,
- krótkoterminowe spojrzenie na pomiar wyników działalności.

Wychodząc od ustaleń dotyczących ograniczeń tradycyjnej rachunkowości zarządczej, M. Bromwich i A. Bhiamani wskazali przyszłe kierunki rozwoju rachunkowości zarządczej [1]:

- identyfikację czynników kosztotwórczych, które łączą procesy z ponoszonymi kosztami,
- pomiar kosztów działań, które mogą przyczynić się do osiągnięcia istotnych korzyści,
- wykorzystanie w systemach informacyjnych rachunkowości zarządczej informacji niefinansowych: jakościowych i ilościowych,
- wzrost znaczenia strategicznego podejścia w rachunkowości zarządczej.

M. Bromwich i A. Bhiamani zwrócili tym samym uwagę na strategiczną rachunkowość zarządczą jako na obszar przyszłego rozwoju rachunkowości zarządczej.

M. Smith [12, s. 9-11], uwzględniając wyniki badań empirycznych przeprowadzonych przez różnych autorów, określił cztery kierunki rozwoju współczesnej rachunkowości zarządczej:

- trzymanie się celów przedsiębiorstwa i adaptację podejścia strategicznego do ich osiągnięcia,
- stosowanie kosztów rzeczywistych, a nie standardowych,
- duże znaczenie wskaźników niefinansowych,
- potrzebę ciągłego kwestionowania tradycyjnego podejścia do kalkulacji kosztów, budżetowania i sprawozdawczości zarządczej.

Autor ten wskazuje również na konieczność nastawienia rachunkowości zarządczej na problemy strategiczne.

G.K. Świdorska [15] zwróciła uwagę na zasadniczą rolę rachunkowości zarządczej w systemie informacyjnym „organizacji przyszłości”. Tak ukierunkowana nowoczesna rachunkowość zarządcza powinna mieć następujące charakterystyczne cechy:

- koncentracja 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 oraz uczestniczenia w opracowaniu strategii i monitorowania jej realizacji,
- identyfikacja działań kreujących wartości.

K. Rybarczyk, P. Dżurak i G.K. Świderska [10] uważają, że aktualnie istnieje potrzeba przygotowania wszystkich informacji zarządczych w kontekście strategicznym, i postulują, aby rachunkowość zarządcza w ogóle była z założenia ukierunkowana na strategię przedsiębiorstwa.

A. Karmańska z kolei [5] wskazuje na następujące cechy rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na strategię przedsiębiorstwa:

- orientacja na odległą przyszłość,
- orientacja na procesy biznesowe,
- orientacja na identyfikowanie i poszukiwanie w tych procesach działań dodających wartości klientowi,
- orientacja na stworzenie mechanizmów strategicznej rachunkowości odpowiedzialności.

Te cechy rachunkowości zarządczej sprawiają, zdaniem autorki, że uzyskuje ona wymiar strategicznej rachunkowości zarządczej.

4. Zakres i metody strategicznej rachunkowości zarządczej

Strategiczna rachunkowość zarządcza obejmuje zestaw określonych koncepcji i metod, które mogą wspierać proces strategicznego zarządzania przedsiębiorstwem. Przy czym poszczególne metody strategicznej rachunkowości zarządczej są podporządkowane realizacji określonych koncepcji zarządzania strategicznego. W niniejszym punkcie artykułu zostanie przedstawiona ocena roli i znaczenia najważniejszych metod strategicznej rachunkowości zarządczej, zarówno dla teorii, jak i praktyki tej dziedziny.

Na podstawie przeglądu literatury B.R. Lord [6] doszła do wniosku, że brak jest porozumienia odnośnie do tego, co stanowi istotę strategicznej rachunkowości zarządczej. Dlatego różni autorzy podejmują próby określenia tych elementów rachunkowości zarządczej, które są charakterystyczne dla strategicznej rachunkowości zarządczej. Przy czym poszczególni autorzy kładą niekiedy nacisk na odmienne aspekty.

C. Drury [3, s. 463], uwzględniając wyniki badań literaturowych B.R. Lord, zidentyfikował następujące elementy, które mogą być wykorzystane do scharakteryzowania strategicznej rachunkowości zarządczej. Obejmują one:

1) rozszerzenie wewnętrznego ukierunkowania tradycyjnej rachunkowości zarządczej dla objęcia zewnętrznych informacji o konkurencji,

2) relacje między pozycją strategiczną określoną przez przedsiębiorstwo a oczekiwaniami w stosunku do rachunkowości zarządczej (rachunkowość w stosunku do pozycjonowania strategicznego),

3) osiągnięcie przewagi konkurencyjnej w drodze analizowania sposobów obniżki kosztów i/lub zwiększenia wyróżniania produktów przedsiębiorstwa przez wykorzystanie ogniw łańcucha wartości oraz optymalizację nośników kosztów.

A. Szychta [14] za najważniejsze aspekty strategicznej rachunkowości zarządczej uznaje następujące kwestie:

1) nastawienie na zbieranie i analizę informacji o kontrahentach danej jednostki gospodarczej,

2) dobór i zastosowanie odpowiednich metod z zakresu rachunkowości zarządczej i marketingu, w zależności od przyjętej strategii jednostki gospodarczej,

3) wykorzystanie możliwości obniżki kosztów na skutek realizacji koncepcji ciągłego doskonalenia,

4) zastosowanie finansowych i niefinansowych miar wyników w celu monitorowania usprawnień w różnych obszarach działalności jednostki.

A. Szychta uznaje te aspekty strategicznej rachunkowości zarządczej za ważne przy ścisłym jej definiowaniu.

C. Guilding, K.S. Cravens i M. Tayles [4] na podstawie przeglądu literatury wyspecyfikowali 12 metod z obszaru strategicznej rachunkowości zarządczej. Do zidentyfikowania tych metod wykorzystali dwa następujące kryteria:

- orientację na otoczenie lub marketing,
- długookresowe ukierunkowanie na przyszłość.

Tabela 1. Zastosowania i znaczenie metod strategicznej rachunkowości zarządczej

Metody strategicznej rachunkowości zarządczej	Zastosowanie		Znaczenie	
	punkty	ranking	punkty	ranking
Monitorowanie pozycji strategicznej	5,0	1	5,7	1
Strategiczne kalkulacje cen	4,5	2	5,4	2
Ocena wyników konkurencji na podstawie sprawozdań finansowych	4,4	3	5,3	3
Szacowanie kosztów konkurencji	4,1	4	5,3	4
Strategiczna kalkulacja kosztów	3,5	5	4,9	5
Rachunek kosztów jakości	3,2	6	4,3	6
Rachunek kosztów docelowych	3,1	7	3,9	8
Rachunek kosztów łańcucha wartości	3,0	8	4,3	7
Monitorowanie wartości marki	2,7	9	3,4	11
Rachunek kosztów cyklu życia	2,6	10	3,6	9
Rachunek kosztów kompetencji	2,3	11	3,5	10
Budżetowanie wartości marki	2,3	12	3,3	12

Źródło: [4].

Następnie autorzy poddali poszczególne metody ocenie ze względu na dwa kryteria:

1) stopień zastosowania w praktyce, który był oceniany na podstawie badań ankietowych przeprowadzonych w przedsiębiorstwach USA, Nowej Zelandii i Wielkiej Brytanii,

2) znaczenie metod dla strategicznej rachunkowości zarządczej ocenione przez wybranych respondentów.

Poszczególne metody były ocenione w skali od 1 do 7 punktów. Średnie wyniki ocen oraz ranking porównywanych metod przedstawiono w tab. 1.

Wśród 12 rozpatrywanych metod znalazło się 7 metod dotyczących rachunku kosztów i kalkulacji cen zorientowanych na strategię, 3 metody służące ocenie pozycji konkurencji oraz 2 odnoszące się do wartości marki. Przy tym największe zastosowanie i znaczenie ma strategiczne monitorowanie pozycji.

Rankingi ocenianych metod ze względu na oba zastosowane kryteria są do siebie zbliżone. Praktyczne zastosowanie poszczególnych metod było jednakże ocenione niżej niż ich znaczenie teoretyczne wskazywane przez respondentów.

5. Zakończenie

Zmiana roli rachunkowości zarządczej i jej ukierunkowanie na wspomaganie procesu zarządzania strategicznego stawiają nowe wyzwania przed tą dziedziną rachunkowości. Strategiczna rachunkowość zarządcza powinna w najbliższych latach stać się ważnym instrumentem dostarczającym naczelnemu kierownictwu informacji zarządczej do wsparcia formułowania i realizacji strategii przedsiębiorstwa. Ta szczególna rola strategicznej rachunkowości zarządczej będzie niewątpliwie powodować ciągły wzrost zainteresowania jej koncepcjami i metodami, zarówno w ujęciu teoretycznym, jak i w obszarze zastosowań praktycznych. Wzrost tego zainteresowania jest adekwatny do dużych możliwości rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na strategię przedsiębiorstwa.

Literatura

- [1] Bromwich M., Bhimani A., *Management Accounting: Evolution not Revolution*, CIMA, London 1989.
- [2] *CIMA Official Terminology*, CIMA, London 2000.
- [3] Drury C., *Management Accounting for Business*, Thomson Learning, London 2005.
- [4] Guilding C., Cravens K.S., Tayles M., *An International Comparison of Strategic Management Accounting Practices*, „Management Accounting Research” 2000 nr 11(1).
- [5] Karmańska A., *Zarządzanie przedsiębiorstwem a rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, red. A. Karmańska, Difin, Warszawa 2006.
- [6] Lord B.R., *Strategic Management Accounting: the Emperor's New Clothes?* „Management Accounting Research” 2000 nr 7(3).

-
- [7] Lucy T., *Management Accounting*, DP Publications Ltd., London 1992.
 - [8] Nowak E., Nowak M., *Strategiczna rachunkowość zarządcza. Pojęcie cele, narzędzia*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 1119, AE, Wrocław 2006.
 - [9] Proctor R., *Managerial Accounting for Business Decision*, Prentice Hall Financial Times, London 2006.
 - [10] Rybarczyk K., Dzurak P., Świderska G.K., *Narzędzia nowoczesnej rachunkowości zarządczej dla formułowania i realizacji strategii*, [w:] *Informacja zarządcza w procesie formułowania i realizacji strategii firmy*, red. G.K. Świderska, Difin, Warszawa 2003.
 - [11] Simmonds K., *Strategic Management Accounting*, „Management Accounting” 1981 nr 59(4).
 - [12] Smith M., *Nowe narzędzia rachunkowości zarządczej*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1998.
 - [13] *Strategiczne zarządzanie kosztami*, red. E. Nowak, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2006.
 - [14] Szychta A., *Ramy koncepcyjne strategicznej rachunkowości zarządczej: in statut nascendi*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2006 nr 3(87).
 - [15] Świderska G.K., *Rola rachunkowości w procesie podejmowania decyzji*, „Monitor Rachunkowości i Finansów” 1999 nr 10.

CONCEPTS AND METHODS OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING

Summary

The article discusses of the strategy-oriented management accounting. It shows the constraints of the traditional management accounting which is targeted towards the operational management. Against this background, the role and importance of a managerial accounting in the strategic management process was depicted. Also the concept of the strategic management accounting was shown as well as the methods of strategic management accounting used in theory and practice.