

Edward Nowak*

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

INSTRUMENTY RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ WSPOMAGAJĄCE REALIZACJĘ STRATEGII PRZEDSIĘBIORSTWA

Streszczenie

Artykuł poświęcono problematyce strategicznej rachunkowości zarządczej. Celem artykułu jest ukazanie roli instrumentów rachunkowości zarządczej wspomagającej realizację strategii przedsiębiorstwa. Aby osiągnąć założony cel zastosowano metodę krytycznej analizy literatury krajowej i zagranicznej z zakresu rachunkowości zarządczej. W artykule zidentyfikowano instrumenty rachunkowości zarządczej szczególnie przydatne w monitorowaniu realizacji strategii przedsiębiorstwa. Wartość artykułu polega na ukazaniu nowej tendencji w rozwoju rachunkowości zarządczej, jaką jest wspomaganie procesu zarządzania strategicznego.

Słowa kluczowe: rachunkowość zarządcza, strategia przedsiębiorstwa, strategiczna rachunkowość zarządcza

Wprowadzenie

Początek XXI wieku upływa pod znakiem istotnych zmian uwarunkowań funkcjonowania przedsiębiorstw. Postępuje globalizacja działalności gospodarczej, nasila się konkurencja na rynku, dynamicznemu rozwojowi podlegają technologie informacyjne a przedsiębiorstwa wprowadzają zautomatyzowane procesy

* Adres e-mail: edward.nowak@ue.wroc.pl

produkcyjne. Dochodzi do tego jeszcze światowy kryzys gospodarczy oraz niepewność sytuacji politycznej w różnych rejonach świata. To wszystko oddziałuje na działalność przedsiębiorstw, które muszą dostosować się do nowych okoliczności, co warunkuje ich przetrwanie, funkcjonowanie oraz rozwój.

Konieczność dostosowania się do aktualnych uwarunkowań prowadzenia działalności zmusza przedsiębiorstwa do stosowania odpowiednich narzędzi zarządzania. Ważną rolę w tym procesie pełni rachunkowość zarządcza, która jest zorientowana na dostarczanie kierownictwu i menedżerom informacji przydatnych w planowaniu i kontroli działalności oraz podejmowaniu decyzji. Rachunkowość zarządcza w coraz większym stopniu staje się istotnym elementem procesu zarządzania nie tylko na poziomie operacyjnym, ale także strategicznym. Jest tak dlatego, że rachunkowość zarządcza obejmuje zestaw instrumentów, które mogą skutecznie wspomagać osiągnięcie długookresowych zamierzeń przedsiębiorstwa i przyczyniać się do poprawy efektywności podejmowanych działań.

Artykuł poświęcono problematyce rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na strategię przedsiębiorstwa. Głównym jego celem jest ukazanie roli i znaczenia rachunkowości zarządczej na różnych etapach procesu zarządzania strategicznego w zmieniających się warunkach ich funkcjonowania. Zasadnicza teza artykułu zawiera się w stwierdzeniu, że rachunkowość zarządcza dysponuje odpowiednimi informacjami, które mogą wspomagać planowanie, realizację i monitorowanie strategii przedsiębiorstwa. Problematyka ta zostanie ukazana w świetle poglądów różnych autorów publikacji naukowych oraz stanowisk instytucji zajmujących się rachunkowością zarządczą.

1. Geneza strategicznej rachunkowości zarządczej

Rachunkowość zarządcza pojawiła się i zaczęła rozwijać w praktyce przedsiębiorstw amerykańskich w latach dwudziestych ubiegłego wieku¹. Sam termin rachunkowość zarządcza (ang. *management accounting*) został użyty po raz pierwszy przez W. Vattera², który w 1950 roku wydał książkę *Managerial Accounting* (Prentice Hall, New York). Przy czym w początkowym okresie rachunkowość zarządcza

¹ *Rachunkowość zarządcza a controlling*, Stanowisko Komisji Rachunkowości Zarządczej i Controllingu Rady Naukowej, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, „Rachunkowość” 2010, nr 3.

² W. Vatter, *Managerial Accounting*, Prentice Hall, New York, 1950.

była nastawiona głównie na pomiar kosztów prowadzenia działalności gospodarczej przy zastosowaniu rachunku kosztów standardowych.

Od początku wyodrębnienia rachunkowość zarządcza podlegała dynamicznemu rozwojowi wraz ze zmianami uwarunkowań prowadzenia działalności gospodarczej, które powodowały przeorientowanie potrzeb informacyjnych menedżerów. Rachunkowość zarządcza w ujęciu tradycyjnym była bowiem zorientowana głównie na dostarczanie informacji na potrzeby sterowania bieżącą działalnością przedsiębiorstwa. Takie jej ukierunkowanie okazywało się niewystarczające ze względu na procesy zachodzące w przedsiębiorstwach oraz ich otoczeniu, wskazane we wstępie artykułu.

Pod koniec lat dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku zaczęły pojawiać się publikacje dotyczące stanu rachunkowości zarządczej oraz jej ograniczeń. Do najczęściej wskazywanych niedostatków tradycyjnej rachunkowości zarządczej należy zaliczyć³:

- podporządkowanie wymogom rachunkowości finansowej, tzn. ukierunkowanie na wycenę zapasów produktów i ustalanie wyniku finansowego,
- koncentrację na pomiarze rezultatów działalności w krótkim okresie,
- ograniczenie oceny rezultatów działalności głównie na podstawie mierników finansowych,
- pomijanie czynników niefinansowych przy ocenie dokonań jednostek gospodarczych,
- tradycyjne podejście do kalkulacji kosztów i budżetowania,
- rutynowy charakter sprawozdań wewnętrznych, które są nieodpowiednie dla planowania i kontroli oraz podejmowania decyzji,
- nieuwzględnianie pomiaru stopnia realizacji długookresowych celów działalności,
- brak ukierunkowania rachunkowości zarządczej na strategię przedsiębiorstwa.

Na tle tych niedostatków i ograniczeń rachunkowości zarządczej w tradycyjnym ujęciu wskazuje się pożądane kierunki jej rozwoju, którymi są⁴:

³ M. Bromwich, A. Bhimani, *Management Accounting: Evolution not Revolution*, CIMA, London 1989; H. Yazdifar, *Management Accounting in the Twenty-first-century Firm: a Strategic View*, „Strategic Change” 2003, March–April.

⁴ M. Bromwich, A. Bhimani, *Management Accounting: Evolution not Revolution*, CIMA, London 1989; M. Smith, *Nowe narzędzia rachunkowości zarządczej*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1998, s. 9–11.

- ukierunkowanie na wspomaganie procesu zarządzania strategicznego,
- nastawienie na ocenę osiągania długookresowych celów przedsiębiorstwa,
- koncentrację na kreowanie wartości dodanej dla klienta w relacji do konkurentów,
- orientację na procesy i działania istotne z punktu widzenia kreowania wartości,
- identyfikację czynników kosztotwórczych o charakterze długookresowym,
- traktowanie informacji o zasobach niematerialnych jako informacji o znaczeniu strategicznym,
- wykorzystanie mierników niefinansowych w ocenie dokonań,
- integrację różnych podejść i metod rachunkowości zarządczej.

Z dokonanego przeglądu poglądów w sprawie niedostatków i kierunków rozwoju wynika, że pożądanym jest przeorientowanie rachunkowości zarządczej. Zachodzi potrzeba większego jej ukierunkowania na strategiczne problemy przedsiębiorstwa, co było przesłanką wyodrębnienia się strategicznej rachunkowości zarządczej.

2. Istota strategicznej rachunkowości zarządczej

Ewolucja rachunkowości zarządczej w kierunku większego nastawienia na potrzeby zarządzania strategicznego ma odzwierciedlenie w różnych definicjach rachunkowości zarządczej. Jedną z nich jest definicja opracowana przez brytyjski instytut CIMA (Chartered Institute of Management Accountants). Instytut ten określa rachunkowość zarządczą jako integralną część zarządzania, zajmującą się identyfikacją, prezentacją i interpretacją informacji wykorzystywanych do:

- formułowania strategii,
- planowania i kontrolowania działalności,
- podejmowania decyzji,
- optymalizacji zużycia zasobów i ochrony aktywów

oraz ujawnianiem tych informacji odpowiednim użytkownikom⁵.

Międzynarodowa Federacja księgowych IFAC (International Federation of Accountants) wydała natomiast Międzynarodowe Wytyczne Dobrych Praktyk „Ocena i doskonalenie zarządzania w organizacjach”. W wytycznych tych są wskazane

⁵ CIMA Official Terminology, Chartered Institute of Management Accountants, London 2000.

następujące aktywności zarządcze, w które powinni być zaangażowani specjaliści ds. rachunkowości:

- ustalanie strategicznych kierunków,
- zapewnienie osiągnięcia celów,
- zapewnienie, że ryzyko jest zarządzane,
- weryfikowanie racjonalności zużycia zasobów⁶.

Sam termin „strategiczna rachunkowość zarządcza” (ang. *strategic management accounting*) został użyty po raz pierwszy przez K. Simmondsa w 1981 roku, który zdefiniował strategiczną rachunkowość zarządczą jako obszar rachunkowości zarządczej, który zajmuje się dostarczaniem i analizą informacji dotyczących przedsiębiorstwa oraz jego konkurentów na potrzeby formułowania oraz monitorowania strategii przedsiębiorstwa⁷.

Z nowych definicji warto przytoczyć tę sformułowaną przez R. Proctora, która dobrze oddaje strategiczne ukierunkowanie rachunkowości zarządczej w szerokim ujęciu: „strategiczna rachunkowość zarządcza oznacza podejście do zarządzania, które polega na wykorzystaniu efektywnego systemu informacyjnego obejmującego informacje zewnętrzne i wewnętrzne oraz finansowe i niefinansowe w celu zdobycia przez przedsiębiorstwo przewagi konkurencyjnej poprzez ciągłą poprawę osiągniętych wyników”⁸. R. Proctor wskazuje na dwa filary tego instrumentu zarządzania:

- poprawne sformułowanie strategii, tzn. wybór sposobu działania spośród wielu możliwych oraz realizowanie go w bardziej efektywny sposób,
- jakość systemu informacyjnego, tzn. wybór właściwych mierników dokonaniań oraz dostarczenie odpowiednich, aktualnych i zagregowanych informacji w elastycznej postaci.

3. Podstawowe instrumenty strategicznej rachunkowości zarządczej

Rachunkowość zarządcza ma charakter praktyczny i obejmuje różne instrumenty podporządkowane osiągnięciu celów działalności przedsiębiorstwa. Uwaga ta

⁶ International Good Practice Guidance. Evaluating and Improving Governance in Organizations, IFAC, New York, 2009 February.

⁷ K. Simmonds, *Strategic Management Accounting*, „*Management Accounting*” 1981, nr 59 (9).

⁸ R. Proctor, *Management Accounting for Business Decision*, Prentice Hall Financial Times, London 2006.

odnosi się także do strategicznej rachunkowości zarządczej, która jest ukierunkowana na realizację długookresowego celu przedsiębiorstwa, jakim jest kreowanie wartości dla właścicieli i klientów. Spełnienie tego zadania wymaga m.in. pomiaru dokonań w długim okresie oraz informacyjnego wspomaganie zarządzania strategicznego. Odbywa się to przy wykorzystaniu odpowiednich instrumentów zorientowanych na strategię przedsiębiorstwa.

W ostatnich latach powstało wiele nowych instrumentów, które można zaliczyć do strategicznej rachunkowości zarządczej. Stosunkowo najbardziej znanym i rozpowszechnionym jest strategiczna karta wyników, nazywana także zrównoważoną kartą dokonań⁹. Instrument ten służy pomiarowi i ocenie dokonań w różnych obszarach efektywności przedsiębiorstwa, które autorzy karty nazywają perspektywami. Są to mianowicie cztery następujące perspektywy: finansowa, klienta, procesów wewnętrznych i rozwoju. Są to te obszary aktywności biznesowej, które są istotne z punktu widzenia realizacji strategii przedsiębiorstwa.

W strategicznej karcie dokonań są określone cztery elementy podporządkowane realizacji przyjętej strategii:

- ogólne cele o charakterze strategicznym,
- miary monitorowania osiągnięcia celów strategicznych,
- szczegółowe cele będące rozwinięciem ogólnych celów,
- inicjatywy wskazujące działania, które należy podjąć dla osiągnięcia założonych celów.

Ważnym zadaniem strategicznej rachunkowości zarządczej jest pomiar dokonań przedsiębiorstwa o różnym charakterze. System pomiaru dokonań powinien umożliwić okresową oceną strategicznych kierunków działania oraz stopień osiągnięcia celów przez wdrożenie przyjętej strategii. Ocena ta wymaga monitorowania procesu kreowania wartości przedsiębiorstwem na tle procesów rozwojowych. Dla realizacji tego zadania stosuje się różne mierniki kreowania wartości:

- mierniki oparte na zysku operacyjnym,
- mierniki oparte na przepływach środków pieniężnych,
- mierniki uwzględniające zwrot dla właścicieli.

Pomiar dokonań nie może ograniczać się do wielkości finansowych. Powinien on obejmować także takie wielkości jakościowe, jak kapitał intelektualny

⁹ R.S. Kaplan, D.F. Norton, *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2006.

przedsiębiorstwa czy też kapitał klienta. Są to istotne czynniki decydujące o długookresowym sukcesie w biznesie.

Strategiczna rachunkowość zarządcza powinna być także ukierunkowana na wspomaganie zarządzania ryzykiem. Podstawowym celem tego wspomagania jest odpowiednie zabezpieczenie funkcjonowania przedsiębiorstwa z punktu widzenia realizacji celów strategicznych¹⁰. Proces zarządzania ryzykiem można przedstawić w czterech etapach:

- identyfikacja czynników ryzyka działalności,
- ocena skali występującego ryzyka,
- monitorowanie ryzyka działalności,
- reagowanie na pojawiające się ryzyko.

Zadaniem rachunkowości zarządczej jest informacyjne wspomaganie skutecznej realizacji tego procesu.

W strategicznej rachunkowości zarządczej wykorzystuje się także wiele innych instrumentów, takich jak np.¹¹:

- metody oceny projektów inwestycyjnych,
- budżetowanie wyników,
- *benchmarking* wyników,
- pomiar wartości marki,
- strategiczna kalkulacja cen.

Odrębnego potraktowania wymagają instrumenty zarządzania kosztami, które to zarządzanie jest zorientowane na strategię, co jest przedmiotem rozważań w następnym punkcie artykułu.

4. Instrumenty strategicznego zarządzania kosztami

Rozwój rachunkowości zarządczej rozpoczął się od rachunku kosztów. Tradycyjny rachunek kosztów zajmuje się pomiarem kosztów prowadzenia działalności gospodarczej. Wzrost znaczenia informacji o kosztach w zarządzaniu powoduje ciągłą ewolucję systemów rachunku kosztów. W wyniku tej ewolucji wyodrębniono

¹⁰ Enterprise Risk Management – Integrated Framework, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), London 2004.

¹¹ Por np. *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, red. E. Nowak, PWE, Warszawa 2008.

zarządzanie kosztami, które aktualnie stanowi ważny obszar rachunkowości zarządczej.

Zarządzanie kosztami obejmuje działania podejmowane przez menedżerów na podstawie informacji z systemu rachunkowości i spoza tego systemu, ukierunkowane na ciągłe doskonalenie procesów oraz dokonywanie zmian, co powinno doprowadzić do obniżenia kosztów przy jednoczesnej poprawie zadowolenia klientów¹².

W zarządzaniu kosztami chodzi o to, aby koszty kształtowały się na możliwie niskim poziomie, dlatego do najważniejszych jego zadań należy zaliczyć:

- analizę procesu ponoszenia kosztów,
- rozpoznanie możliwości obniżenia kosztów,
- poprawę efektywności wykorzystania zasobów,
- określenie wpływu podejmowania decyzji na przyszłe koszty.

Ponoszenie przez przedsiębiorstwo kosztów jest w dużym stopniu skutkiem decyzji o charakterze strategicznym. Zarządzanie kosztami jest dlatego coraz bardziej zorientowane na strategię przedsiębiorstwa i jest określane mianem strategicznego zarządzania kosztami. Termin ten pojawił się po raz pierwszy w 1989 roku¹³. W koncepcji tej wychodzi się z założenia, że na poziom kosztów pewne czynniki, o charakterze zewnętrznym i wewnętrznym, oddziałują przez długi czas.

Strategiczne zarządzanie kosztami jest procesem podejmowania decyzji dotyczących specyficznych czynników kosztotwórczych w kontekście strategii przedsiębiorstwa oraz łańcucha tworzenia wartości¹⁴. Określenie to nawiązuje do podstawowych analiz wchodzących w zakres zarządzania kosztami zorientowanego na strategię:

- analizy łańcucha tworzenia wartości,
- strategicznego pozycjonowania przedsiębiorstw,
- analizy strategicznych nośników kosztów.

Strategiczne nośniki kosztów, które są czynnikami kosztotwórczymi w długim okresie, są wyodrębniane przy uwzględnieniu realizowanej przez przedsiębiorstwo

¹² C. Drury, *Management Accounting for Business*, Thomason, London 2005.

¹³ J.K. Shank, *Strategic Cost Management. New Wine or just New Bottles?*, „Journal of Management Accounting Research” 1989, nr 1.

¹⁴ W.J. Mouse, J.R. Davis, A.L. Hartgraves, *Management Accounting. A Strategic Approach*, South-Western, Thomson Learning, London 2003, s. 7.

strategii oraz w powiązaniu z łańcuchem tworzenia wartości. Ze względu na charakter nośniki te można podzielić na trzy grupy¹⁵:

- strukturalne nośniki kosztów, które są związane ze strukturą ekonomiczną przedsiębiorstwa,
- wykonawcze nośniki kosztów, które dotyczą operacyjnych procesów przedsiębiorstwa,
- nośniki kosztów działań, nastawionych na zaspokajanie potrzeb klientów.

W strategicznym zarządzaniu kosztami wykorzystuje się następujące instrumenty rachunku kosztów nastawionego na kształtowanie się kosztów w długim okresie¹⁶:

- rachunek kosztów działań (procesów),
- rachunek kosztów łańcucha wartości,
- rachunek kosztów cyklu życia produktów,
- rachunek kosztów docelowych,
- rachunek kosztów jakości,
- rachunek kosztów ciągłego doskonalenia,
- rachunek kosztów projektów innowacyjnych.

Modele te są ukierunkowane na pomiar strategicznych nośników kosztów oraz identyfikację długookresowych czynników kosztotwórczych, co umożliwia podjęcie odpowiednich działań mających na celu poprawę efektywności wykorzystania zasobów, które skutkują obniżaniem kosztów.

Podsumowanie

Systemy rachunkowości zarządczej podlegają rozwojowi i doskonaleniu w obszarze koncepcji teoretycznych, rozwiązań metodycznych oraz zastosowań praktycznych. Zmiany w tych systemach następują wraz ze zmianami warunków funkcjonowania przedsiębiorstw, które wpływają na systemy zarządzania. Do nowych celów i zadań zarządzania przedsiębiorstwami należy także dostosować instrumenty rachunkowości zarządczej.

¹⁵ J.K. Shank, K. Govindarajan, *Strategic Cost Management. The New Pool for Competitive Advantage*, The Free Press, New York 1993, s. 21–24.

¹⁶ E. Nowak, M. Wierziński, *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa 2010.

Ważną tendencją w rachunkowości zarządczej obserwowaną w ostatnich latach jest jej ukierunkowanie na strategię przedsiębiorstwa. Rachunkowość zarządcza jest w coraz większym stopniu dostosowana do potrzeb zarządzania strategicznego. Widocznym przejawem tego procesu jest wykształcanie się nowych instrumentów rachunkowości zarządczej zorientowanych na strategię. Uzasadnia to stosowanie określenia „strategiczna rachunkowość zarządcza”.

Szczególne role instrumentów strategicznej rachunkowości zarządczej wynika z ich możliwości wsparcia realizacji strategii oraz długookresowego wzrostu wartości przedsiębiorstwa. Osiąganie tych celów rachunkowości zarządczej jest możliwe poprzez kontrolę ponoszonych kosztów w długim okresie. Strategiczne zarządzanie kosztami stało się dlatego ważnym obszarem strategicznej rachunkowości zarządczej. Ostatecznie chodzi bowiem o to, aby doprowadzić do poprawy osiąganych wyników przez wzrost efektywności wykorzystania zasobów w perspektywie długookresowej.

Literatura

- Bromwich M., Bhimani A., *Management Accounting: Evolution not Revolution*, CIMA, London 1989.
- CIMA Official Terminology, Chartered Institute of Management Accountants, London 2000.
- Enterprise Risk Management – Integrated Framework, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), London 2004.
- Drury C., *Management Accounting for Business*, Thomason, London 2005.
- International Good Practice Guidance. Evaluating and Improving Governance in Organizations, IFAC, New York, 2009 February.
- Kaplan R.S., Norton D.F., *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2006.
- Mouse W.J., Davis J.R., Hartgraves A.L., *Management Accounting. A Strategic Approach*, South-Western, Thomson Learning, London 2003.
- Nowak E., Wierziński M., *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa 2010.
- Proctor R., *Management Accounting for Business Decision*, Prentice Hall Financial Times, London 2006.
- Rachunkowość zarządcza a controlling*, Stanowisko Komisji Rachunkowości Zarządczej i Controllingu Rady Naukowej, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, „Rachunkowość” 2010, nr 3.

- Shank J.K., *Strategic Cost Management. New Wine or just New Bottles?*, „Journal of Management Accounting Research” 1989, nr 1.
- Shank J.K., Govindarajan K., *Strategic Cost Management. The New Pool for Competitive Advantage*, The Free Press, New York 1993.
- Simmonds K., *Strategic Management Accounting*, „Management Accounting” 1981, nr 59 (9).
- Strategiczna rachunkowość zarządcza*, red. E. Nowak, PWE, Warszawa 2008.
- Vatter W., *Managerial Accounting*, Prentice Hall, New York, 1950.
- Yazdifar H., *Management Accounting in the Twenty-first-century Firm: a Strategic View*, „Strategic Change” 2003.

MANAGEMENT ACCOUNTING INSTRUMENTS AS SUPPORT FOR ACHIEVING COMPANY STRATEGIC GOALS

Abstract

Selected issues of strategic management accounting are discussed, with focus on the role of management accounting instruments in supporting the company strategic goals. The study objectives were addressed based on literature studies of management accounting publications, both domestic and foreign. The paper identifies some of the management accounting instruments which are of particular use for the purpose of monitoring the realization of strategies in companies. The utility of the study lies in presenting the strategic management support as a new trend in the development of management accounting.

Translated by Anna Śliwa

Keywords: management accounting, company strategy, strategic management accounting

JEL Code: M41

