

Alina Dyduch, Bogusława Bek-Gaik

Akademia Górniczo-Hutnicza w Krakowie

PRZYDATNOŚĆ NARZĘDZI RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ W ZARZĄDZANIU STRATEGICZNYM

W obecnych warunkach funkcjonowania przedsiębiorstw, zdeterminowanych narastającą konkurencją, obserwuje się nowe podejście do zarządzania. Jest ono postrzegane nie tylko jako planowanie, organizowanie, realizacja i kontrolowanie wytyczonych celów obejmujące bieżącą działalność; jego zakres dotyczy także budowy strategii. W związku z tym istnieje duże zainteresowanie ze strony przedsiębiorstw wszelkiego rodzaju informacjami, które byłyby przydatne przy formułowaniu odpowiednich celów strategicznych. To nieco inne pojmowanie zarządzania spowodowało także zmianę roli rachunkowości, zwłaszcza zarządczej. Powinna ona dostarczać przedsiębiorstwom odpowiednie informacje służące m.in. następującym celom [Jaruga, Nowak, Szychta 1999, s. 491]:

- ustalaniu kompleksowych strategii i planów długookresowych dotyczących produktu, jak i kapitału intelektualnego,
- decyzyjnym co do rozmieszczenia zasobów z uwzględnieniem kwestii cenowych i segmentacji produktów i klientów,
- planowaniu i regulacji kosztów operacyjnych i działalności w przekroju ośrodków odpowiedzialności i w kontekście przychodów oraz aktywów i zobowiązań,
- spełnianiu w zakresie sprawozdawczości wymagań norm prawnych, statutowych i profesjonalnych.

Zatem informacje dostarczane przez rachunkowość zarządczą powinny dotyczyć nie tylko procesów występujących wewnątrz przedsiębiorstwa, ale także uwzględniać otoczenie zewnętrzne oraz stanowić ważne ogniwo w budowie strategii.

W gospodarce rynkowej rola rachunkowości zarządczej ciągle wzrasta. Współcześnie możemy mówić o zaistnieniu dwóch odmian rachunkowości zarządczej: operacyjnej rachunkowości zarządczej i strategicznej rachunkowości zarządczej.

I. Sobańska [*Rachunek kosztów...* 2003, s. 33] stwierdza, że strategiczna rachunkowość zarządcza rozwinęła się w ostatnich latach jako odpowiedź na zapotrzebowanie przedsiębiorstw. Autorka podkreśla rolę strategicznej rachunkowości zarządczej, wskazując na jej główny cel – wspieranie realizacji strategii konkurencyjnej poprzez dostarczanie:

- rzetelnej informacji o konkurentach,
- informacji dostosowanej do strategii firmy,
- informacji o nośnikach kosztów i wykorzystania zasobów.

E. Nowak stwierdza, że strategiczna rachunkowość zarządcza może być potraktowana jako wspomagające proces opracowywania strategii przedsiębiorstwa [Nowak (E.) 2003b, s. 18].

Strategiczna rachunkowość zarządcza ma być pomocna w budowie strategii poprzez:

- dostarczanie wiarygodnych informacji o otoczeniu przedsiębiorstwa – następuje tu przesunięcie obszaru zainteresowania rachunkowości zarządczej z wewnątrz przedsiębiorstwa na jego uwarunkowania zewnętrzne,
- dostosowanie tych informacji do potrzeb strategii realizowanej przez dane przedsiębiorstwo – ułatwia to formułowanie oraz pomiar stopnia jej realizacji,
- dostarczanie informacji o nośnikach kosztów, wykorzystaniu zasobów – może to ułatwić realizację strategii konkurencji [*Rachunek kosztów...* 2003, s. 453].

Bardzo przydatne są informacje o udziale danego przedsiębiorstwa w rynku, o rozmiarach tego udziału, a także o pozycji konkurentów na danym rynku. Mając dane o udziale w rynku danego przedsiębiorstwa, o jego kosztach, przychodach i przepływach pieniężnych, można się zorientować, czy dana strategia jest realizowana prawidłowo i czy dokonano wyboru właściwej strategii.

Współczesna rachunkowość zarządcza rozwinęła szereg instrumentów i inicjatyw związanych z zarządzaniem przedsiębiorstwem. Wśród kluczowych narzędzi i koncepcji współczesnej operacyjnej rachunkowości zarządczej wymienia się: budżetowanie operacyjne, wielosegmentowy rachunek zysków i strat, analizę w zakresie: koszty – rozmiary produkcji – zysk, system produkcji i kontroli zapasów, natomiast do instrumentów strategicznej rachunkowości zarządczej możemy zaliczyć: budżetowanie kapitałowe, zarządzanie procesami, rachunek kosztów docelowych, rachunek kosztu cyklu życia produktu, rachunek kosztów działań oraz zrównoważoną kartę wyników, a także miernik EVA (*economic value added*).

Koncepcje, metody i narzędzia rachunkowości zarządczej umożliwiają przede wszystkim efektywne zarządzanie kosztami. Podstawowym trzonem rachunkowości zarządczej jest rachunek kosztów, który wyodrębnił się z rachunkowości finansowej, a następnie rozwinął w rachunek kosztów i przychodów. Niewątpliwie w ostatnich latach nastąpiła zmiana i rozbudowa istniejących systemów rachunku kosztów zarówno na świecie, jak i w polskich przedsiębiorstwach. Świadczą o tym przeprowadzone już badania na temat kierunków przemian w funkcjonowaniu rachunkowości, dokonane m.in. przez takich autorów, jak: I. Sobańska, A. Szychta,

J. Gierusz, A. Kujawski, T. Wnuk, Radek, R. Schwarz, A. Szadzińska [Gierusz, Kujawski, Kujawski 1996; Radek, Schwarz 2000, s. 58-83; Sobańska, Wnuk 2000, s. 215-221]. Badania te w głównej mierze dotyczyły odpowiedzi na następujące pytania:

- Czy i jak długo istnieją w polskich przedsiębiorstwach komórki rachunkowości zarządczej?
- Jakie zmiany nastąpiły w zakresie prowadzonego rachunku kosztów?
- Czy istnieje budżetowanie operacyjne w przedsiębiorstwach?
- Czy istnieje procedura budżetowania kapitałowego?
- Czy wzrasta rola rachunkowości zarządczej w podejmowaniu decyzji.

Informacja o kosztach jest wykorzystywana w wielu procesach decyzyjnych np. do ustalania cen produktów, struktury asortymentowej produkcji, planowania i kontroli kosztów, szacowania kosztów inwestycyjnych itp. Niewątpliwie rachunek kosztów działań powstał w odpowiedzi na niedoskonałości tradycyjnych systemów rachunku kosztów. ABC charakteryzuje się nowym spojrzeniem na przyczynę powstawania kosztów, zakładając, że przyczyną powstawania kosztów w przedsiębiorstwie są podejmowane przez nie działania.

Wartość informacyjna rachunku kosztów działań do celów zarządzania jest ogromna – przedsiębiorstwo uzyskuje informacje o rodzajach wykonywanych działań w przedsiębiorstwie, działaniach generujących wartość i działaniach nie generujących wartości oraz o kosztach wykonywanych działań [Szycha 1997, s. 68-85].

Zrodził się również pewien sposób zarządzania, oparty na analizie działań, określony mianem „zarządzanie oparte na działaniach” (ABM – *activity based management*). ABM jest koncepcją zarządzania przedsiębiorstwa wykorzystującą informację z rachunku kosztów działań do planowania, kontroli, oceny i koordynowania działalności gospodarczej. ABM prowadzi do kontrolowania kosztów w długim okresie poprzez sterowanie działaniami, które je wywołują. Zarządzanie typu ABM oznacza ciągłą analizę i planowanie działań oraz ich wielkości, a więc analizę przyczyn, a nie bezpośredniego oddziaływania na koszty stanowiące skutki działań.

Efektem działalności gospodarczej jako ciągu powiązanych działań ma być wzrost wartości produktów dla klientów, dlatego zarządzający według koncepcji ABM muszą znaleźć odpowiedź na podstawowe pytania:

- Czy wszystkie działania wykonawcze w przedsiębiorstwie są potrzebne, czy zwiększają one wartość produktów dla klientów?
- Jak można efektywniej wykorzystać dane działania? Na co zużywane są zasoby przedsiębiorstwa?
- Ile przedsiębiorstwo faktycznie zarabia na poszczególnych wyrobach?

Informacja o kosztach została wzbogacona również poprzez wykorzystanie innych koncepcji rachunku kosztów – kosztów docelowych, kosztów cyklu życia produktu oraz *kaizen costing*. Nowe systemy rachunku kosztów wpłynęły na znaczne rozszerzenie informacji tworzonych w rachunkowości zarządczej i dokład-

nie objaśniły przyczyny powstawania kosztów w jednostkach gospodarczych oraz umożliwiły zastosowanie innych narzędzi, jak np. rachunek kosztów klienta czy budżetowanie cyklu życia produktu.

Rachunek kosztów cyklu życia produktów jest instrumentem strategicznym w zarządzaniu kosztami. W tym systemie ponoszone koszty rozpatruje się z perspektywy całego cyklu życia produktu, czyli od momentu projektowania produktu do momentu jego całkowitego wycofania ze sprzedaży, czym różni się od tradycyjnych modeli rachunku kosztów.

Analiza cyklu życia produktu [Sobańska, Michalak 1999, s. 47; Nowak (W.A.) 1966, s. 208] dostarcza podstaw do zarządzania kosztami i parametrami produktu/procesu w okresie wykonywania działań z nim związanych w każdym cyklu jego życia. Jak podkreśla E. Nowak [2003b, s. 222], jest strategicznym instrumentem zarządzania kosztami. Kolejną koncepcją wspomagającą procesy zarządzania kosztami jest koncepcja *kaizen costing*, dostarczająca informacji o możliwości redukcji kosztów produktu na skutek proponowanych innowacji lub udoskonaleń przez zespoły pracowników. Podejmowaniu efektywnych decyzji strategicznych w przedsiębiorstwach służy również rachunek kosztów docelowych, w których procesy produkcji charakteryzują się krótkoseryjnością, wielowariantowością wytwarzanych wyrobów, a także zastosowaniem w nich nowoczesnych technologii [Szychta 2004, s. 137].

Target costing poszczególnych przedsiębiorstw może prowadzić do wytworzenia produktu o relatywnie niskich kosztach. Cel redukcji kosztów jest osiągany przy zastosowaniu różnych technik obniżania jednostkowych kosztów własnych produktów.

Istotnym strategicznym problemem w zarządzaniu przedsiębiorstwem jest problem wyboru właściwych inwestycji. Problem wyboru „najlepszych” decyzji jest koniecznym warunkiem przetrwania, umacniania pozycji, a w konsekwencji wzrostu na rynku. Decyzje inwestycyjne rozumiane jako strategiczne decyzje podejmowane przez firmę powinny być przedmiotem szczególnej uwagi i wnikliwej analizy. Budżetowanie kapitałowe będące instrumentem strategicznej rachunkowości zarządczej jest procedurą oceny długoterminowych projektów inwestycyjnych i jest procesem niezwykle ważnym, bowiem odpowiednie zaplanowanie i oszacowanie opłacalności rozpatrywanych projektów inwestycyjnych ma zasadnicze znaczenie dla długookresowej działalności każdej jednostki gospodarczej [*Rachunkowość zarządcza...* 2002, s. 10.1-10-52].

Procedura budżetowania kapitałowego, wykorzystując odpowiednie metody oceny efektywności rozważanych projektów, ułatwia podjęcie decyzji o wyborze do realizacji konkretnych przedsięwzięć, zgodnych z przyjętą strategią działania jednostki. Procedura budżetowania kapitałowego winna kończyć się sporządzeniem długofalowego budżetu kapitałowego, w którym określa się poziom środków finansowych przeznaczonych na realizację wybranych projektów. Instrumentem, który umożliwia implementację budżetów kapitałowych w perspektywie rocznej

działalności przedsiębiorstwa (w krótkim okresie), jest roczny budżet przedsiębiorstwa. Podejście to zapewnia możliwość dodatkowej weryfikacji założeń budżetów kapitałowych w konfrontacji z bieżącą sytuacją finansową jednostki.

Praktyka gospodarcza wskazuje jednak na to, że w przedsiębiorstwach nie istnieje procedura budżetowania kapitałowego. Niejednokrotnie firmy utożsamiają tę procedurę jedynie z metodyką oceny projektów inwestycyjnych za pomocą prostych metod oceny i metod dyskontowych. Obserwujemy brak zespołu zajmującego się budżetowaniem kapitałowym, brak powiązania budżetów kapitałowych z budżetem rocznym przedsiębiorstwa oraz brak kontroli wykonania budżetów kapitałowych. Przedsiębiorstwa oceniają projekty inwestycyjne za pomocą metodyki preferowanej przez podmioty zewnętrzne, którymi są z reguły instytucje finansujące (np. banki). Stosowanie tej metodyki bez procedury budżetowania kapitałowego prowadzi niejednokrotnie do niesłusznej oceny efektywności rozważanych projektów inwestycyjnych.

Do narzędzi rachunkowości zarządczej zalicza się również zrównoważoną kartę wyników oraz inne narzędzia zarządzania przez wartość, takie jak pomiar kapitału intelektualnego, zarządzanie marką czy wiedzą. W praktyce rachunkowości zarządczej przywiązuje się coraz większą wagę do opracowania takiego systemu pomiaru działalności przedsiębiorstwa, który z jednej strony przyczyni się do ułatwienia procesu formułowania strategii przedsiębiorstwa, z drugiej zaś – do realizacji tej strategii [*Rachunek kosztów...* 2003, s. 451].

Zrównoważona karta wyników jest formą zarządzania przez cele. Pozwala ona przełożyć strategię na bieżące działania. Jest koncepcją, w której występuje proces planowania, porównywanie wykonania z planem, a w następstwie tego porównania pojawiają się działania korygujące.

Zrównoważona karta wyników przekłada misję i strategię na cele i mierniki pogrupowane według czterech różnych perspektyw: finansowej, klienta, procesów wewnętrznych i rozwoju. Opiera się ona na podstawowym założeniu, że warunkiem osiągnięcia celów przez przedsiębiorstwo jest zrównoważenie w wymienionych czterech płaszczyznach [Nowak (E.) 2003a, s. 62]. Zrównoważona karta wyników pozwala na ocenę działalności przedsiębiorstwa w wymienionych perspektywach, wykorzystując przy tym niewiele miar. Cechami zrównoważonej karty wyników są: kompleksowe postrzeganie działalności przedsiębiorstwa oraz zapobieganie optymalizacji jednego obszaru działalności przedsiębiorstwa kosztem innych obszarów.

Występują czynniki ograniczające realizację strategii, do których zalicza się bariery: zasobów, uczenia się, mierników celu i komunikacji. Nie wystarczy posiadanie strategii, należy stworzyć odpowiednie warunki do jej realizacji. Wyrazem tego jest przełożenie celów strategicznych na poziom operacyjny.

W perspektywie finansowej brane są pod uwagę rezultaty finansowe danego przedsiębiorstwa, takie jak wartość firmy czy wzrost ceny akcji. Mają one istotne znaczenie dla właścicieli. Głównym celem jest tutaj wzrost wartości przedsiębiorstwa, który w zasadzie jest oparty na realizacji trzech tez strategicznych:

- osiągnięcia wymaganego wzrostu i struktury przychodów,
- zredukowania kosztów i zwiększenia wydajności,
- zwiększenia wykorzystania aktywów i efektywności inwestycji [Kaplan, Norton 2001, s. 61].

Duże znaczenie ma także pomiar działalności przedsiębiorstwa z punktu widzenia klienta. Powinny tu być uwzględnione takie czynniki, jak jakość sprzedawanego produktu, czas, w jakim dane zamówienie zostaje zrealizowane, czy koszt nabycia danego produktu. Ich właściwa realizacja może wpłynąć na zadowolenie klienta.

Perspektywa procesów wewnętrznych jest wyznacznikiem tego, czy dane przedsiębiorstwo jest wewnętrznie przygotowane, aby zadowolić klienta i tę perspektywę słusznie traktuje się jako uzupełnienie perspektywy klienta. Przedsiębiorstwo winno skupić się głównie na tych wewnętrznych działaniach, które z punktu widzenia klienta są dla niego najistotniejsze.

Analiza finansowa bazująca na klasycznych wskaźnikach, takich jak płynność, zadłużenie, wspomaganie finansowe czy rentowność, okazała się niewystarczająca, jeżeli chodzi o osiąganie celów strategicznych. Ważne jest nie tylko zdobycie klienta, ale też utrzymanie go przez dłuższy czas. Zatem przedsiębiorstwa muszą dostarczać takich produktów, które wyróżniałyby się spośród innych i jednocześnie zapewniły zdobycie przewagi konkurencyjnej.

Proces badań i rozwoju stanowi w takich przedsiębiorstwach ważne ogniwo łańcucha wartości i szczególnego znaczenia w odniesieniu do procesu innowacji nabiera opracowanie precyzyjnych miar działalności [Analiza finansowa... 2003, s. 174].

Perspektywa rozwoju ocenia te działania, które w przyszłości będą decydować o sukcesie firmy. Miarą tych działań będzie m.in. zadowolenie pracowników z wykonywanej pracy, stabilność zatrudnienia nie tylko ludzi na kierowniczych stanowiskach, ale także pozostałych pracowników, wyższa wydajność pracy zatrudnionych w danej firmie, a także skuteczniejsze zarządzanie informacją oraz wprowadzanie nowych produktów na rynek.

Aby zrównoważona karta wyników przyniosła pożądane rezultaty, muszą być spełnione następujące warunki:

- jasne i wyraźne sformułowanie strategii,
- wskazanie sposobu jej realizacji,
- zrozumienie celowości realizacji tej strategii przez osoby za nią odpowiedzialne.

Innym narzędziem zarządzania przez wartość jest koncepcja EVA (*economic value added* – ekonomiczna wartość dodana), często utożsamiana z zyskiem rezydualnym, który stanowi nadwyżkę pozostałą po pokryciu kosztów wszystkich kapitałów, a nie (jak w przypadku zysku księgowego) tylko kosztów kapitału obcego. Twórcy tej teorii (firma Stern and Stewart Co.) uważają, że należy dokonać korekt wielu danych księgowych, aby sprowadzić informacje bazujące na stan-

dardach księgowych do poziomu środków pieniężnych. Wartość EVA może być ustalana przy wykorzystaniu następującego wzoru [*Analiza finansowa...* 2003, s. 342-343]:

$$EVA = (ROI - WACC) \times K,$$

gdzie: ROI – wskaźnik rentowności zainwestowanego kapitału (*return of investment*),

WACC – średni ważony koszt kapitału (*weight average cost of capital*),

K – wartość kapitałów zainwestowanych w przedsiębiorstwie.

Wskaźnik EVA uwzględnia koszty finansowania zarówno kapitałami obcymi, jak i własnymi. Dodatnia wartość EVA stanowi nadwyżkę, która pozostaje do dyspozycji właścicieli po odjęciu wszystkich kosztów, w tym kosztu kapitału przez nich zainwestowanego. Oznacza to, że wewnętrzna stopa zwrotu danego projektu inwestycyjnego jest większa od kosztu kapitału. Jeżeli $EVA = 0$, oznacza to, że zwrot z kapitału pokrywa jedynie ryzyko podjęte przez inwestorów. Ujemna ekonomiczna wartość dodana oznacza, że przedsiębiorstwo nie wypracowało wartości, która przewyższałaby całkowity koszt wszystkich zainwestowanych kapitałów.

Przy ustalaniu wartości EVA istotne są trzy kategorie: skorygowany zysk operacyjny po opodatkowaniu, skorygowany kapitał zainwestowany i koszt kapitału, rozumiany jako średni ważony koszt kapitału obcego i własnego.

Rozwinięciem koncepcji EVA jest rynkowa wartość dodana MVA (*market value added*). Rynkowa wartość dodana jest nadwyżką wartości rynkowej przedsiębiorstwa nad wartością zainwestowanego w przedsiębiorstwie kapitału i jest odbiciem oczekiwań inwestorów w odniesieniu do wszystkich przepływów nadwyżek ekonomicznych, jakie będą występować w przedsiębiorstwie w ciągu jego istnienia.

Biorąc pod uwagę nowe spojrzenie na zarządzanie, którego głównym celem strategicznym jest wzrost wartości firmy oraz uwzględnienie warunków zewnętrznych funkcjonowania jednostki gospodarczej, należy stwierdzić, że zastosowanie narzędzi strategicznej rachunkowości zarządczej jest niezbędne w budowie i realizacji strategii. Wszystkie wymienione narzędzia rachunkowości zarządczej mają wspomagać zarządzanie strategiczne w przedsiębiorstwie, a zwłaszcza umożliwiać optymalne i racjonalne zarządzanie ukierunkowane na wzrost wartości jednostki gospodarczej.

Literatura

- Analiza finansowa w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, red. M. Walczak, Difin, Warszawa 2003.
- Gierusz J., Kujawski A., Kujawski I., *Stan obecny oraz kierunki ewolucji rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach Polski Północnej*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP nr 35, Warszawa 1996.
- Jaruga A., Nowak W.A., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza*, Absolwent, Łódź 1999.

- Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działania*, opracowanie w wersji polskiej K. Pniewski, A. Jaruga, M. Polakowski, PWN, Warszawa 2001.
- Nowak E., *Controlling w przedsiębiorstwie. Koncepcje i instrumenty*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2003a.
- Nowak E., *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2003.
- Nowak W.A., *Kalkulacja cyklu życia produktu*, [w:] *Zarządzanie przedsiębiorstwem w gospodarce rynkowej*, materiały konferencyjne, Kraków 1996.
- Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, red. I. Sobańska, C.H. Beck, Warszawa 2003.
- Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*. T. 1-2, red. G.K. Świderska, Difin, Warszawa 2002, s. 10.1-10-52.
- Radek M., Schwarz R., *Zmiany w rachunkowości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach w okresie transformacji systemu gospodarczego (na podstawie badań empirycznych)*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości tom 1(57), SKwP, Warszawa 2000.
- Sobańska I., Michalak J., *Metoda cyklu życia produktu a strategiczna rachunkowość zarządcza*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej, SKwP nr 52, Warszawa 1999.
- Sobańska I., Wnuk T., *Zmiany w praktyce rachunkowości na przełomie XX i XXI wieku*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP nr 56, Warszawa 2000.
- Szycha A., *Metody rachunkowości zarządczej uwarunkowanej działaniami*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej nr 43, SKwP, Warszawa 1997.
- Szycha A., *Rachunek kosztów działań i system kosztów docelowych jako instrumenty strategicznej rachunkowości zarządczej w warunkach globalizacji*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej tom 18 (74), Warszawa 2004.
- Szycha A., *Zastosowanie metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce*. Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP nr 5(61), Warszawa 2001, s. 101-117.

USEFULNESS OF THE MANAGEMENT ACCOUNTING TOOLS IN STRATEGIC MANAGEMENT

Summary

Nowadays there are two variants of management accounting: traditional operating accounting and strategic management accounting. It should be emphasized that strategic accounting has developed in recent years as a response to the growing demand among enterprises for information that would support the building and implementation of operating strategy. This article discusses selected strategic management accounting tools and their usefulness in management of contemporary enterprises. Particular attention has been paid to capital budgeting procedure, balanced scorecard and economic value added.