

Jan Michalak*

PROCES KSZTAŁTOWANIA SIĘ STRATEGICZNEJ RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ

1. WPROWADZENIE

W drugiej połowie dwudziestego wieku w związku z postępującą globalizacją, coraz szybszym tempem postępu technicznego i związanym z nimi coraz intensywniejszym przepływem informacji nastąpiło znaczne zwiększenie stopnia niepewności otoczenia, w którym działają przedsiębiorstwa. Na wyżej wymienione trendy nałożyły się coraz szybsze zmiany i pojawianie się nowych napięć społecznych, gospodarczych i politycznych (takich, jak: kryzys naftowy), co dodatkowo skomplikowało sytuację podmiotów gospodarczych. Odpowiedzią przedsiębiorstw na zwiększający się poziom ryzyka i coraz większą nieciągłość otoczenia była zmiana koncepcji zarządzania – zarządzania strategicznego¹.

Wraz z pojawieniem się nowej koncepcji zarządzania powstała potrzeba dostosowania do niej rachunkowości zarządczej, która jak stwierdzili Johnson i Kaplan nie zmieniła się istotnie od 50 lat².

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie strategicznej rachunkowości zarządczej – jej genezy, definicji, rozwoju i najważniejszych kierunków dyskusji teoretycznej na jej temat na bazie przeglądu literatury światowej dokonanej przez autora.

2. STRATEGICZNA RACHUNKOWOŚĆ ZARZĄDCZA A ZARZĄDZANIE STRATEGICZNE

Strategiczna rachunkowość zarządcza bywa określana rachunkowością zarządczą opracowaną dla potrzeb zarządzania strategicznego³.

* Magister doktorant w Katedrze Rachunkowości UŁ.

¹ Na temat zarządzania strategicznego zob. szerzej: J. Jeżak, *Strategiczne zarządzanie przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1990.

² H. T. Johnson, R. Kaplan, *Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston 1987.

³ K. Ward, *Strategic Management Accounting*, Butterworth-Heinemann, Oxford 1996.

Pojęcie strategii pochodzi od gr. *strategos* oznaczającego głównodowodzącego. Termin ten pojawił się w użyciu ok. 400 r. p.n.e., ale w piśmiennictwie występuje dopiero w XVIII w. Pierwotnym znaczeniem strategii był dział sztuki wojennej obejmujący przygotowanie i prowadzenie wojny jako całości oraz jej poszczególnych kampanii i bitew.

Od lat sześćdziesiątych termin strategii upowszechnił się również w innych naukach – społecznych, politycznych, a nawet matematycznych, np. w teorii gier. Wraz z jego przejściem przez inne nauki zmieniło się też jego rozumienie i tak A. Chandler definiował strategię jako – określenie długofalowych celów i zadań przedsiębiorstwa, wybór kierunków działania oraz alokację środków niezbędnych do realizacji tych celów⁴.

Obecnie rozumienie strategii rozszerzyło się i Mintzberg wskazuje, że strategia może być rozumiana jako:

- plan,
- wzór zachowań,
- pozycja na rynku,
- perspektywa organizacji,
- gra⁵.

W stosunkowo krótkim czasie strategię zaczęto stosować w kolejnych funkcjach zarządzania – początkowo jako planowanie strategiczne, następnie jako strategiczna kontrola, aż w końcu doprowadziło do powstania zarządzania strategicznego. Zarządzanie strategiczne definiowane jest jako wiedza i sztuka stosowana w celu zespolenia strategii i działań dla osiągnięcia wysokiej sprawności wewnętrznej firmy i jej harmonijnego rozwoju w ścisłym powiązaniu z aktualnym i przyszłym otoczeniem w celu zmniejszenia niepewności. Istotą zarządzania strategicznego jest więc przygotowanie systemowych gwarancji dla sprawnego funkcjonowania przedsiębiorstwa w niesprzyjających warunkach stale zmieniającego się otoczenia i wykorzystania tych zmian jako sposobności do podejmowania nowych działań lepiej zaspokajających potrzeby odbiorców i interesy przedsiębiorstwa⁶.

W zarządzaniu strategicznym wyróżnia się następujące etapy:

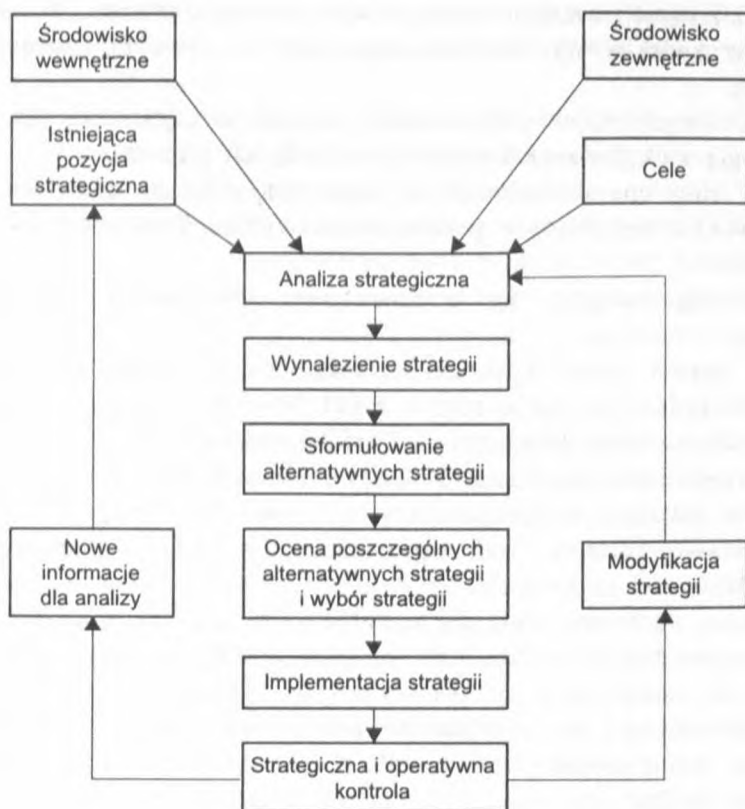
- 1) analiza strategiczna (obejmująca m. in. analizę otoczenia i analizę SWOT),
- 2) opracowanie strategii,
- 3) sformułowanie alternatywnych strategii,
- 4) ocena poszczególnych alternatywnych strategii i wybór strategii,
- 5) implementacja strategii,
- 6) strategiczna i operatywna kontrola.

Schemat zarządzania strategicznego pokazuje rys. 1.

⁴ A. D. Chandler, *Strategy and structure*, MIT Press, Cambridge (Massachusetts) 1962.

⁵ H. Mintzberg, *The Rise and Fall of Strategic Planning*, Free Press, New York 1994.

⁶ Definicję zaczerpnięto z J. Penc, *Leksykon Biznesu*, Placet, Warszawa 1997.



Rys. 1. Proces zarządzania strategicznego

Źródło: Opracowanie własne na podstawie K. Ward, *Strategic Management Accounting*, Oxford 1996; P. Horvath, A. Brokemper, *Strategieorientiertes Kostenmanagement*, „Zeitschrift Für Betriebswirtschaft” 1998, Z. 6.

Zarządzanie strategiczne kreuje nowe potrzeby informacyjne, których konwencjonalna rachunkowość zarządcza będąca jednym z podstawowych systemów informacyjnych w przedsiębiorstwie nie była w stanie spełnić.

3. POWSTANIE STRATEGICZNEJ RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ NA BAZIE KRYTYKI KONWENCJONALNEJ RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ

Rachunkowość zarządczą definiujemy jako proces zapewniający pomiar i prezentację informacji finansowych i niefinansowych ułatwiających kierownikom różnych szczebli wytyczanie i implementację celów organizacji⁷.

⁷ Definicja opracowana przez IFAC w rozdziale *Rola rachunkowości zarządczej* napisanym przez A. Jaruga w: A. Jaruga, W. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza, Koncepcje i zastosowania*, „Absolwent”, Łódź 1999.

Rachunkowość zarządcza rozwinęła się z rachunku kosztów. W literaturze anglo-amerykańskiej wyróżnia się trzy etapy w rozwoju rachunkowości zarządczej.

W pierwszym etapie rachunkowość zarządcza zajmowała się głównie metodologią kalkulowania kosztów i kontrolą ich poziomu.

Drugi etap charakteryzował się większym nakierowaniem na pomoc rachunkowości zarządczej w podejmowaniu krótkookresowych decyzji menedżerskich.

Trzeci etap związany jest z powstaniem strategicznej rachunkowości zarządczej.

Jako pierwsi konieczność nakierowania strategicznego rachunkowości dostrzegli Japończycy. Już w 1967 r. MITI (Ministry of International Trade and Industry) wydało dokument pt. *Cost Management* zawierający wytyczne dla przedsiębiorstw japońskich, w którym zwracało uwagę na: planowanie i kontrolę kosztów w długim okresie, jednoczesne zwiększanie obrotu i zmniejszanie kosztów oraz wprowadzenie ponadfunkcyjnego obszaru odpowiedzialności za koszty⁸.

Dyskusja na temat silniejszej orientacji strategicznej w rachunkowości zarządczej w angloamerykańskim kręgu kulturowym rozpoczęła się na początku lat osiemdziesiątych. Na sympozjum w Oxford w 1981 r. Kenneth Simmonds wskazał na konieczność nowej orientacji w rachunkowości zarządczej, która przewidywała zmiany w rachunkowości zarządczej, przede wszystkim mające doprowadzić do zastosowania informacji generowanych przez rachunkowość zarządczą dla decyzji strategicznych. Jego krytyka istniejącej rachunkowości zarządczej koncentrowała się na braku odpowiednich informacji. Simmonds żądał użycia rachunkowości zarządczej dla kreowania specjalnych informacji dla potrzeb podejmowania decyzji strategicznych.

Podstawą instrumentalną dla strategicznej rachunkowości zarządczej miało być stworzenie przez rachunkowość zarządczą takiej struktury sprawozdawczości wewnętrznej, która oprócz informacji o odchyleniach między wartościami planowanymi a rzeczywistymi zawierała również informacje o konkurentach⁹.

Dalszy rozwój konceptualny strategicznej rachunkowości zarządczej pochodzi od analizy łańcucha wartości opracowanej przez Portera. Koncepcja Portera strukturyzuje przedsiębiorstwo według różnych ważnych strategicznie działań.

⁸ Na temat rozwoju rachunkowości strategicznej zob. szerzej w: M. Sakurai, *Integratives Kostenmanagement*, Vahlen Verlag, München 1997.

⁹ K. Simmonds, *Materiały na konferencję CIMA*, Oxford 1981.

Według Portera istnieją trzy potencjalnie skuteczne strategie, za pomocą których przedsiębiorstwo może uzyskać wyniki lepsze od innych firm w danym sektorze. Są to:

- wiodąca pozycja pod względem kosztów wytwarzania,
- zróżnicowanie (dywersyfikacja) wyrobów lub usług,
- koncentracja na określonej grupie nabywców.

Porter koncentrował się również na analizie relatywnej pozycji kosztowej, którą nazwał strategiczną analizą kosztów („Strategic Cost Analysis”)¹⁰.

Pełniejszą koncepcję strategicznej rachunkowości zarządczej przedstawili Shank i Govindarajan w *Paradygmacie strategicznej rachunkowości zarządczej*, która jest rozwinięciem i uzupełnieniem założeń Portera.

Krytyka konwencjonalnej rachunkowości zarządczej, która odbiła się prawdopodobnie najszerszym echem wśród specjalistów rachunkowości zarządczej została przedstawiona przez Johnsona i Kaplana w książce pt. *Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting*.

Zarzucili oni między innymi konwencjonalnej rachunkowości zarządczej, że informacja przez nią dostarczana ograniczona przez procedury i cykl systemu sprawozdawczości finansowej organizacji jest zbyt późna, zbyt zagregowana, zbyt zakłócona, żeby mogła być istotna do podejmowania decyzji przez menadżerów.

Nasilenie się krytyki konwencjonalnej rachunkowości zarządczej i próby zmiany jej koncepcji doprowadziło do powstania strategicznej rachunkowości zarządczej¹¹.

4. STRATEGICZNA RACHUNKOWOŚĆ ZARZĄDCZA – DEFINICJA I PORÓWNANIE Z KONWENCJONALNĄ RACHUNKOWOŚCIĄ ZARZĄDCZĄ

Strategiczna rachunkowość zarządcza jest definiowana jako dział rachunkowości zarządczej, której głównym zadaniem jest tworzenie i zapewnianie długotrwałej przewagi konkurencyjnej wspomagane poprzez przewidywanie i kształtowanie poziomu kosztów, ich struktury i kształtowania się w czasie w ujęciu produktów, procesów i istniejących możliwości działania.

Dla skonkretyzowania definicji zwraca się uwagę na takie podstawowe jej aspekty, jak:

¹⁰ M. E. Porter, *Competitive Advantage – Creating and Sustaining Superior Performance*, Free Press, New York 1985.

¹¹ Na temat dyskusji o strategicznej rachunkowości zarządczej zob. również w: R. Dixon, D. R. Smith, *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, materiały konferencyjne na konferencję *Współczesne koncepcje rachunkowości w zarządzaniu organizacjami gospodarczymi*, Łódź 1994.

– głównym celem strategicznej rachunkowości zarządczej jest osiągnięcie i ugruntowanie przewagi konkurencyjnej, w związku z tym muszą być ujęte informacje na temat branży i strategicznego pozycjonowania, a dane muszą mieć charakter relatywny (np. relatywny udział w rynku, relatywny poziom kosztów)¹²;

– strategiczna rachunkowość zarządcza nie wychodzi poza przyjęte ramy strategii, lecz widzi produkty, procesy i możliwości jako obiekty, które można kształtować;

– strategiczna rachunkowość zarządcza musi wskazywać na czynniki kształtujące koszty w długim horyzoncie czasowym takie jak ekonomia skali, różnorodność, doświadczenie. Czynniki te wpływają na strukturę, przebieg i poziom kosztów;

– strategiczna rachunkowość zarządcza musi być stosowana już przy wczesnych fazach rozwoju, by można było wykorzystać możliwości uniknięcia kosztów już w fazach planowania¹³.

Do podstawowych metod strategicznej rachunkowości zarządczej należą:

Target Costing,

– Life Cycle Costing¹⁴,

– ABC,

– Prozesskostenrechnung,

– Benchmarking,

– Reengineering,

– Outsourcing,

– Balanced Scorecard,

– Tableau de Bord.

Konwencjonalna rachunkowość zarządcza jest bardziej nakierowana historycznie, służy do podejmowania decyzji krótkookresowych w typowych sytuacjach. Podstawowym obiektem jej zainteresowania są relacje wewnętrzne w przedsiębiorstwie.

Strategiczna rachunkowość zarządcza jest nakierowana znacznie bardziej prospektywnie, na podejmowanie skomplikowanych decyzji strategicznych, co wymaga od niej znacznie większej koncentracji na relacjach zewnętrznych przedsiębiorstwa i wartościach relatywnych.

Bardziej szczegółowo różnice między konwencjonalną rachunkowością zarządczą a strategiczną rachunkowością zarządczą przedstawia tab. 1.

¹² K. Ward, *Strategic Management Accounting*, Butterworth-Heinemann, Oxford 1996.

¹³ P. Horvath, A. Brokemper, *Strategieorientiertes Kostenmanagement*, „Zeitschrift Für Betriebswirtschaft” 1998, Z. 6.

¹⁴ Na temat zastosowania tej metody zob. szerzej I. Sobańska, J. Michalak, *Metoda cyklu życia produktu a strategiczna rachunkowość zarządcza*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce”, t. 52, Warszawa 1999.

Tabela 1

Porównanie cech konwencjonalnej i strategicznej rachunkowości zarządczej

CECHY RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ	
Konwencjonalnej	Strategicznej
Historyczność	prospektywność
Jednostki realne	relatywne jednostki
Jednookresowość	wielookresowość
Decyzje jednookresowe	decyzje w sekwencji czasu
Introspekcja – relacje wewnętrzne	relacje zewnętrzne
Koncentracja problemów: produkcja	koncentracja problemów: konkurencja
Działania egzystencjalne	szanse
Reagowanie na zmiany	proaktywność
Programowana technologia	nie programowana technologia
Dostrzeganie sprzężenia zwrotnego	szeroko stosowane sprzężenie zwrotne
Dane orientujące	informacje orientujące
Bazowanie na systemach informacyjnych sztywnych	bazowanie na systemach informacyjnych elastycznych
Tworzenie konwencji i teorii	ignorowanie konwencji i dotychczasowych teorii

Źródło: I. Sobańska, *Rachunkowość zarządcza konwencjonalna i strategiczna*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie” 0/99 na podstawie: D. Ashton, R. Hopper, R. W. Scapens (Eds.), *Issues in Management Accounting*, Prentice Hall, London 1995.

5. KIERUNKI DYSKUSJI NA TEMAT STRATEGICZNEJ RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ NA PRZEŁOMIE WIEKÓW

Pomimo już ponad dwudziestoletniej historii wciąż brak zgodności co do kształtu rachunkowości zarządczej.

Na początku lat dziewięćdziesiątych Kaplan i Cooper zwracali uwagę na konieczność pełnego zintegrowania strategicznej rachunkowości zarządczej. Według nich integrującym jądrem dla metod strategicznej rachunkowości zarządczej powinno być zarządzanie oparte na działaniach – ABM. Podkreślali oni również wagę koncentracji na działaniach w fazie projektowania i kształtowania produktu, które mają najważniejsze znaczenie dla poziomu kosztów w długim okresie. Proponowali m. in. wybieranie nie tych dostawców, którzy oferują najniższą cenę, ale tych z którymi całość współpracy będą związane najniższe koszty¹⁵.

Znacznie bardziej niechętni wobec koncepcji rachunkowości strategicznej byli autorzy niemieccy. Niektórzy z nich podważali sens wyróżniania strategicznej rachunkowości zarządczej jako odrębnej dziedziny rachunkowości.

¹⁵ R. S. Kaplan, R. Cooper, *Cost and Effect*, Harvard Business School Press, Harvard 1998.

A. Baden zarzucał tworzonym koncepcjom strategicznej rachunkowości zarządczej, że zadania, które jej się wyznacza (wspieranie decyzji strategicznych) wypełnia dynamiczny rachunek inwestycyjny. Jako zarzut stawiał również strategicznej rachunkowości zarządczej brak istotnych zmian wniesionych do metodologii rachunkowości zarządczej, natomiast wniesionym metodom zarzucał poważne braki i niekompletność. Posuwał się nawet do zaklasyfikowania strategicznej rachunkowości zarządczej jako części rachunku inwestycyjnego. W rozwoju strategicznej rachunkowości zarządczej zauważał również niebezpieczeństwo podejmowania fałszywych decyzji i doprowadzenia do spadku znaczenia rachunkowości zarządczej w praktyce¹⁶.

Z kolei Horvath i Brokemper stawiali strategicznej rachunkowości zarządczej następujące zarzuty:

1) rachunkowość nie jest w stanie wynaleźć żadnej strategii, może jednakże zanalizować sytuację wyjściową, ocenić poszczególne alternatywy strategiczne i pomóc w przekładaniu strategii na poziom operacyjny.

2) nie ma żadnej metody w rachunkowości, która jest całkowicie zorientowana strategicznie. Większość metod można zastosować zarówno na poziomie strategicznym jak i operacyjnym.

W związku z tym proponowali nazywać strategiczną rachunkowość zarządczą rachunkowością zarządczą zorientowaną na strategię, którą to nazwę uważali za bardziej prawidłową.

Horvath i Brokemper nie zgadzali się z Badenem na temat relacji między strategiczną rachunkowością zarządczą a rachunkiem inwestycyjnym. Uważali oni, że rachunek inwestycyjny nie może w praktyce zastąpić strategicznej rachunkowości zarządczej, ponieważ za pomocą strategicznej rachunkowości zarządczej może zostać praktycznie odzwierciedlona perspektywa produktowa i procesowa. Natomiast rachunek inwestycyjny może być używany do odzwierciedlenia i wyceny zmian w zasobach¹⁷.

Postulowali oni też, że w ramach wspierania strategii w strategicznej rachunkowości zarządczej powinny zostać zintegrowane rachunek kosztów, zarządzanie kosztami i rachunek inwestycyjny. Pomóc w tym może rozwój technologii informatycznej i opracowanie w pełni zintegrowanych pakietów wspomagających zarządzanie.

Pomimo silnie spolaryzowanych poglądów większość specjalistów w dziedzinie rachunkowości zarządczej zgadzała się, że operacyjna, krótkookresowa orientacja rachunkowości zarządczej traci na znaczeniu, a zyskiwała na znaczeniu orientacja długookresowa¹⁸.

¹⁶ A. Baden, *Die strategische Kostenrechnung*, „Zeitschrift Für Betriebswirtschaft” 1998, Z. 6.

¹⁷ P. Horvath, A. Brokemper, *op. cit.*

¹⁸ *Ibidem*; R. S. Kaplan, R. Cooper, *op. cit.*

Z badań przeprowadzonych przez Franza i Kajütera przeprowadzonych wśród 91 dużych przedsiębiorstw niemieckich w połowie lat dziewięćdziesiątych wynikało, że poziom poznania i stosowania metod strategicznej rachunkowości zarządczej był wysoki. Wyniki powyższych badań prezentuje tab. 2.

Tabela 2

Stopień upowszechnienia metod strategicznej rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach niemieckich

Techniki strategicznej rachunkowości zarządczej	Znajomość (w %)	Stosowanie (w %)	Zamiar wprowadzenia w najbliższym czasie (w %)
Target costing	100	50	22
Benchmarking	100	82	19
Life-Cycle Costing	55	27	6
ABC	100	50	50

Źródło: opracowanie własne na podstawie: K. P. Franz, *Kostenmanagement*, Kajüter, Stuttgart 1997.

Koniec lat dziewięćdziesiątych dwudziestego wieku i początek dwudziestego pierwszego wieku upłynęły w dyskusji nad strategiczną rachunkowością zarządczą w kontekście metod strategicznej rachunkowości zarządczej takich jak Balanced Scorecard i Tableau de Bord.

Balanced Scorecard jest metodą zarządzania zaprojektowaną przez Kaplana i Nortona. Jej głównymi celami jest komunikowanie, wykonywanie i monitorowanie strategii przy użyciu zestawu mierników finansowych i niefinansowych. Pomaga ona również organizacjom korzystającym z tej metody skoncentrować wszystkie jej zasoby na wykonaniu strategii.

Użycie Balanced Scorecard pozwala na zmierzenie niematerialnych czynników kreujących wartość oraz zapewnienie wyboru odpowiednich celów oraz strategii, która zapewni dobre wyniki finansowe w długiej perspektywie.

Zwolennicy Balanced Scorecard wskazują na główne zalety Balanced Scorecard¹⁹:

¹⁹ R. S. Kaplan, D. Norton, *Balanced Scorecard – Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press, Boston 1996; A. Jarugowa, *Zrównoważona Karta Dokonań w systemie zarządzania strategicznego*, „Controlling i Rachunkowość” 2000, nr 1; J. Weber, *Balanced Scorecard – management Innovation oder alter Wein in neuen Schläuchen*, „Kosterechnungspraxis” 2000, No. 2.

- powiązanie strategii z działaniami operacyjnymi,
- nadanie większej wagi wskaźnikom niefinansowym,
- powiązanie wszystkich wskaźników za pomocą związków przyczynowo-skutkowych, co zaowocowało powstaniem zrozumiałego modelu funkcjonowania przedsiębiorstwa,
- możliwość używania Balanced Scorecard jako platformy komunikacji między specjalistami z różnych dziedzin.

Balanced Scorecard szybko zdobyła również uznanie wśród praktyków co zaowocowało licznymi wdrożeniami głównie w Stanach Zjednoczonych i Niemczech (opisy wdrożeń można znaleźć m. in. w: D. P. Norton, F. Kapler, *Balanced Scorecard Best Practices. Trends and Research Implications*, „Controlling” 2000, No. 1).

Balanced Scorecard spotkała się z silną krytyką teoretyków zwłaszcza francuskich. Zarzucają oni Balanced Scorecard wtórność wobec metody Tableau de Bord, która powstała już w latach pięćdziesiątych XX wieku. Tableau de Bord składała się z różnych wskaźników (głównie niefinansowych), zaś cele, zmienne dla działań i działania były w niej powiązane za pomocą opisanych związków przyczynowo-skutkowych²⁰. Podobne zarzuty wtórności były stawiane przez teoretyków niemieckich wobec innej metody strategicznej rachunkowości zarządczej – ABC, którą uważali za wtórną wobec Prozesskostenrechnung²¹.

Do innych zarzutów stawianych wobec Balanced Scorecard należy teza o dostosowaniu jej do amerykańskich realiów i wartości kulturowych.

Jako słabość Balanced Scorecard wskazuje się również, że jest metodą autorytarną nie pozwalającą pracownikom na wykazanie własnych poglądów, ponieważ strategia tworzona jest przez zarząd i pracownicy mają jedynie wpływ na sposób jej wykonania, a nie na jej konstruowanie. Silna orientacja z góry do dołu, może niszczyć inicjatywę pracowników oraz nie pozwalać na efektywne grupowe podejmowanie decyzji.

Często podnoszonym również argumentem przeciw Balanced Scorecard jest wykazywana w praktyce niemożliwość sformułowania zależności przyczynowo-skutkowych pomiędzy poszczególnymi celami i wskaźnikami.

Pełna ocena Balanced Scorecard będzie możliwa dopiero, gdy metoda ta będzie stosowana przez dłuższy czas w praktyce poszczególnych przedsiębiorstw, ponieważ w niektórych próby wdrożenia zakończyły się fiaskiem ze względu na jej nowość i opory ze strony pracowników.

²⁰ Szerzej na temat dyskusji pomiędzy francuskimi i amerykańskimi teoretykami zobacz w: A. Bourguignon, V. Mallert, H. Norreklit, *The balanced scorecard versus the French tableau de bord: a cultural and ideological perspective*, referat z konferencji EAA 2001

²¹ Szerzej na temat Prozesskostenrechnung zobacz w: I. Sobańska, *Rozwój systemów rachunku kosztów w gospodarce rynkowej*, Towarzystwo Gospodarcze „Rafib”, Łódź 1998.

6. PODSUMOWANIE

W ciągu dwudziestu lat dyskusji na temat strategicznej rachunkowości zarządczej wciąż nie ma zgody wśród specjalistów rachunkowości zarządczej na temat tak podstawowej kwestii, czy wyróżniać ją jako odrębny obszar rachunkowości. Otwarte pozostają również pytania dotyczące dokładnego obrazu strategicznej rachunkowości zarządczej. Jednak dyskusja teoretyczna i zastosowania praktyczne z pewnością przyczyniły się do rozwoju rachunkowości zarządczej i do zapewniania przez nią szerszej i bardziej realnej informacji o funkcjonowaniu przedsiębiorstwa, jego pozycji rynkowej i jego interakcji z otoczeniem, a co za tym idzie do powstania lepszej bazy informacyjnej dającej nadzieję na podejmowanie właściwszych decyzji strategicznych w turbulentnym otoczeniu i na budowanie trwałej przewagi konkurencyjnej przez przedsiębiorstwa.

Narzędzia stosowane przez strategiczną rachunkowość zarządczą zdobywają coraz większą popularność i pozwalają na przełożenie misji przedsiębiorstwa oraz jego strategii na zestawy konkretnych działań operacyjnych. Dzięki temu strategię są realizowane i przestaje być prawdziwy zarzut, że strategię tworzone przez zarządy przedsiębiorstw pozostają bez wpływu na działania podejmowane na niższych poziomach zarządzania. Metody stosowane przez strategiczną rachunkowość zarządczą pozwalają również zmierzyć efekty wdrożenia strategii i odpowiedzieć na pytanie, czy dana strategia była opłacalna dla przedsiębiorstwa.

Rozwój strategicznej rachunkowości zarządczej doprowadził również do zmiany zadań specjalistów rachunkowości zarządczej – m. in. objaśniania powiązań wyników finansowych ze strategicznymi konsekwencjami podjętych działań. Wymaga to od specjalistów rachunkowości zarządczej lepszego zrozumienia specyfiki działalności przedsiębiorstwa oraz jego otoczenia.

Jan Michalak

THE ORIGIN AND THE DEVELOPMENT OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING

The main topic of the article is strategic management accounting. The genesis of strategic management accounting is connected with the changes in economy and the origin of strategic management. Strategic management created new information needs that traditional management accounting could not satisfy.

Strategic management accounting consists of new paradigm, features and methods. The most useful methods of strategic management methods are: Target Costing, Life Cycle Costing, ABC, Prozesskostenrechnung Benchmarking, Reengineering, Outsourcing, Balanced Scorecard, Tableau de Bord.

Although the discussion on strategic management accounting lasts for more than 20 years there is no answer to some crucial issues. In the article there are presented some voices in the discussion – i.e.: A. Baden, A. Bourguignon, V. Mallert, H. Norreklit, R. Dixon, D. R. Smith, H. T. Johnson, R. Kaplan, P. Horvath, A. Brokemper, M. E. Porter, M. Sakurai, K. Simmonds, K. Ward, J. Weber.