

*Rob Dixon, David R. Smith**

STRATEGICZNA RACHUNKOWOŚĆ ZARZĄDCZA

1. ISTOTA I ZAKRES STRATEGICZNEJ RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ

1.1. Wprowadzenie

W warunkach globalizacji rynków nadrzędna staje się konieczność zharmonizowania organizacji z ich zewnętrznym środowiskiem. Informacje odnoszące się do działalności przedsiębiorstwa i jego konkurencji, a także obecnej sytuacji rynkowej są niezbędne menedżerom do przyporządkowania zasobów przedsiębiorstwa odpowiednim zadaniom strategicznym w celu osiągnięcia przewagi konkurencyjnej. W celu utrzymania tej przewagi menedżerowie muszą bezustannie badać otoczenie i rzucać nowe wyzwania konkurencji, a także w pełni zdawać sobie sprawę z przyszłych zmian sytuacji rynkowej. Jedną z metod dostarczania tego typu informacji jest poszerzenie zakresu rachunkowości zarządczej o element zwany strategiczną rachunkowością zarządczą, który to element definiuje się następująco: „Dostarczanie i analiza informacji odnoszących się do wewnętrznej działalności przedsiębiorstwa oraz działalności jego konkurencji, a także do obecnych i przyszłych trendów rynkowych w celu wsparcia procesu oceny strategii przedsiębiorstwa”.

Z pozoru rachunkowość zarządcza i planowanie strategiczne mogą się wydawać sprzeczne. Tricker (1989) przeciwstawia roli stratega rolę eksperta w dziedzinie rachunkowości zarządczej twierdząc, że ta ostatnia patrzy na przedsiębiorstwo introspektywnie i w niewielkim tylko wymiarze zajmuje się decyzjami strategicznymi; strateg natomiast patrzy na otoczenie przedsiębiorstwa i zajmuje się głównie jego pozycją konkurencyjną. Wydaje się

* Prof., prof. w Durham University Business School, Mill Hill Lane.

jednak, że umiejętności analityczne i wiedza z dziedziny finansów, a także umiejętność podejmowania decyzji, które posiada ekspert w dziedzinie rachunkowości zarządczej mogą, jeżeli zostaną prawidłowo wykorzystane, przyczynić się do poprawy procesu oceny strategii przedsiębiorstwa.

Simmonds (1981) przypisuje informacjom istotnym do formułowania strategii przedsiębiorstwa dużą wartość, jako że pomagają one unikać katastrofalnych pomyłek. Precyzja konieczna podczas gromadzenia, analizy i prezentacji tego typu informacji może być zapewniona przez aparat, jakim dysponuje rachunkowość zarządcza. Piercy (1989) zwraca także uwagę na to, że informacje strategiczne mogą pomóc w powiązaniu danych finansowych, marketingowych i innych w celu zwiększenia jasności i kompletności obrazu przedsiębiorstwa i jego konkurentów. Wydaje się jednak, że takie informacje powinny być bardziej znaczące od tych, które zawierają budżety zasobów stanowiące znaczną część formułowanych obecnie planów strategicznych, ponieważ jedynie wtedy strategiczna rachunkowość zarządcza będzie mogła spełnić swą nową rolę.

Jest oczywiste, że ekspert w dziedzinie rachunkowości zarządczej ma potencjał umiejętności umożliwiający poprawę przepływu informacji potrzebnych w procesie oceny strategii przedsiębiorstwa. Będzie to jednak wymagało pewnego czasu, a dokładne implikacje tego procesu dla działu rachunkowości zarządczej przedsiębiorstwa mogą być określone przez zbadanie obecnego stanu systemu rachunkowości zarządczej.

1.2. Problemy rachunkowości. Sytuacja obecna

Ze strategicznego punktu widzenia systemy rachunkowości zarządczej dostarczają obecnie niewielkiej ilości informacji istotnych. Sytuacja taka może mieć kilka przyczyn. Na przykład Pryor (1989) skrytykował tradycyjny system rachunku kosztów jako nakierowany na potrzeby sprawozdawczości finansowej, a zaniedbujący potrzeby strategiczne.

Kaplan (1988) twierdzi, że podejście introspektywne spowodowane jest istotą istniejących systemów rachunku kosztów. W sytuacji gdy dochodzi do konfliktu pomiędzy koniecznością dostarczania informacji z jednej strony dla potrzeb sprawozdawczości finansowej a z drugiej dla podejmowania decyzji na szczeblu strategicznym, pierwszeństwo przyznawane jest zwykle sprawozdawczości finansowej. Rezultatem takiego zewnętrznego nastawienia rachunkowości zarządczej jest skupienie uwagi na pomiarze i klasyfikacji kosztów, zaniedbanie analizy przyczyn ich powstawania.

Z kolei Johnson i Kaplan (1987) krytykują systemy rachunkowości zarządczej jako niezdolne do dostarczania informacji istotnych strategicznie,

z powodu ich powolności, problemów z agregacją oraz niewłaściwej wyceny produktów. Menedżerom zarzuca się ponadto przyjmowanie krótkiej perspektywy czasowej opartej na rezultatach przedstawionych w sprawozdaniach miesięcznych. W celu pomyślnego sformułowania i wdrożenia planów strategicznych konieczne jest jednak przyjęcie długiego horyzontu czasowego. Kaplan (1984) kwestionuje zdolność systemów rachunkowości rozwiniętych w latach dwudziestych naszego stulecia do dostarczania informacji spełniających zapotrzebowanie przedsiębiorstw konkurujących na coraz dynamiczniej rozwijających się rynkach. Keichel (1981) twierdzi np., że w procesie formułowania strategii przedsiębiorstwa 70% czasu poświęca się przystosowaniu danych z wewnętrznego systemu rachunkowości do potrzeb planowania strategicznego. W jednym z ostatnich raportów na temat nowych rozwiązań w rachunkowości zarządczej Bromwich i Bhimani (1989), postulują wprowadzenie technik strategicznych rachunkowości zarządczej, które pomogą przedsiębiorstwu skoncentrować uwagę na zarówno zewnętrznych, jak i wewnętrznych czynnikach wpływających na konkurencyjność przedsiębiorstwa.

Dent (1990) wskazuje z kolei na brak w rachunkowości literatury odnoszącej się do problemów strategii i sugeruje możliwość szerszych badań w tej dziedzinie. W pracach Denta można znaleźć wyraźne rozróżnienie między orientacją na strategię i strukturę a ekonomicznym podejściem zorientowanym na zakres i przydatność strategii. Stanowiło to dalej przedmiot podziału na badania dotyczące strategicznego podejmowania decyzji i grup strategicznych. Prace te doprowadziły autora do konkluzji, że pierwszym kierunkiem badań powinno być opracowanie problemu strategii i struktury. Drugi temat został określony jako zbadanie związku między systemami rachunkowości a zmianami strategii i pociągał za sobą rozbitcie istniejących struktur, systemów i strategii, i ponowne połączenie ich w nowe jakości. Pokazano, że systemy rachunkowości i kontroli mają być elementami niezwykle aktywnymi w procesie zmian strategii.

Stwierdzono, że zastosowaniu teorii strategii do badań w dziedzinie rachunkowości powinna towarzyszyć szczególna ostrożność, podczas gdy z drugiej strony oczywisty jest fakt, że badania na styku rachunkowości i strategii są niewystarczająco rozwinięte. Bromwich (1990) określił przyczynę stojącą za zmianami w rachunkowości zarządczej jako konieczność stworzenia metod działania co najmniej tak dobrych, jak konkurencja. Dowodzi on dalej, że informacje konieczne do podejmowania decyzji strategicznych i kontrolowania strategii mogłyby być dostarczane przez dział rachunkowości, gdyby eksperci w dziedzinie rachunkowości postrzegali rzeczywistość w kategoriach strategicznych. Bromwich sugeruje, że w procesie podejmowania decyzji strategicznych istnieje wyraźne zapotrzebowanie na informacje odnoszące się do cech i właściwości produktów. Rola rachunkowości w tym procesie sprowadza się niewątpliwie do wyceny produktów, kontroli kosztów i sprawozdawczości.

Bromwich argumentuje również, że eksperci w dziedzinie rachunkowości zarządczej mogą mieć decydujące znaczenie zarówno w formułowaniu, jak i monitorowaniu strategii. Konkurencyjne teorie rynkowe zostały zastosowane do zobrazowania faktu, że struktura kosztów organizacji w odniesieniu do jej konkurentów jest niezwykle istotna do rozwijania stabilnych strategii. Oznacza to, że dział rachunkowości powinien prowadzić szerokie badania struktury kosztowej ogółu firm na rynku, jak również zwracać uwagę na czynniki popytowe.

Specjaliści w dziedzinie rachunkowości zarządczej, którzy poszukują metod sprawozdawczości lepiej odzwierciedlających ekonomiczne efekty ponoszenia kosztów stałych mają nadzieję, że pozwoli to przedsiębiorstwu aktywnie oddziaływać na rynek. Ogólnie można stwierdzić, że analiza zaprezentowana przez Bromwicha dostarcza „przekonywających teoretycznych argumentów za adaptacją strategicznej rachunkowości zarządczej”. Mniej konwencjonalne podejście do związków między rachunkowością i strategią można znaleźć w pracach Dermera (1990). Podejście to opiera się na założeniu, że przedsiębiorstwa są systemami generującymi określone wyniki. Rachunkowość odgrywa więc znaczną rolę w tym sensie, że systemy regulacji i kontroli wchodzące w jej skład, kolidując ze sobą, oddziałują na uporządkowanie strategii. Argument ten ujawnia fakt, że każde rozwiązanie może być interpretowane z różnych punktów widzenia i w ten sposób informacje dostarczane przez rachunkowość mogą być wykorzystywane w sposób inny niż zaplanowany pierwotnie, przy czym jednostki mogą wykorzystywać jedynie wybrane informacje w celu zachowania kontroli nad strategią.

Ten ekologiczny pogląd na związki między rachunkowością a strategią prezentuje szereg argumentów przemawiających na korzyść roli rachunkowości w programie strategicznym. Pomimo problemów związanych ze sprawozdawczością zewnętrzną, jej potrzeby nie powinny być niedoceniane. Raporty finansowe dostarczają informacji użytecznych dla akcjonariuszy i inwestorów, i żaden strategiczny system informacyjny nie powinien ich pozbawiać tego typu danych. Wskazane jest raczej, by system strategicznej rachunkowości zarządczej obejmował swym zakresem również sprawozdawczość finansową, tak by dostarczać odpowiednich raportów wewnętrznych i zewnętrznych. System taki jest dalej opisany.

1.3. System strategicznej rachunkowości zarządczej

Adaptacja strategicznej rachunkowości zarządczej spowoduje wyznaczenie ekspertom w dziedzinie rachunkowości zarządczej nowych zadań, włączając np. określanie odpowiednich dla planowania strategicznego segmentów

przedsiębiorstwa, analizę kosztów tych segmentów i kosztów ich konkurentów w kategoriach łańcuchów wartości, budowę i wykorzystanie systemów zbierania informacji o konkurentach, dostarczanie danych odnoszących się do udziału w rynku i przyszłych tendencji rynkowych oraz integrację tych informacji w procesie strategicznej analizy. Zadania te składają się na jasno określony proces, który można podzielić na cztery etapy:

- identyfikacja strategicznych segmentów przedsiębiorstwa,
- strategiczna analiza kosztów,
- strategiczna analiza rynku,
- ocena strategii.

Strategiczna rachunkowość zarządcza każdorazowo wymaga zakończenia jednego etapu przed przystąpieniem do analizy etapu następnego. Nieskuteczne byłoby np. przystępowanie do strategicznej analizy kosztów, jeżeli najpierw nie zostały zidentyfikowane strategiczne segmenty przedsiębiorstwa. Co więcej, proces ten nie kończy się na etapie oceny strategii, ale jest procesem cyklicznym. Strategiczne segmenty przedsiębiorstwa mogą się zmienić, zmienić się także mogą strategiczne koszty przedsiębiorstwa, a rynek może się nagle skurczyć. Przedsiębiorstwo będzie jednakże nieświadome tych zmian wtedy, gdy strategiczna rachunkowość zarządcza będzie rozumiana w kategoriach jednego niepowtarzalnego procesu.

Następne paragrafy charakteryzują strategiczną rachunkowość zarządczą oraz rolę eksperta w tej dziedzinie. Analizę rozpoczniemy od etapu pierwszego, czyli identyfikacji strategicznych segmentów przedsiębiorstwa.

2. STRATEGICZNA RACHUNKOWOŚĆ ZARZĄDCZA I IDENTYFIKACJA SEGMENTÓW PRZEDSIĘBIORSTWA

Pierwszym etapem wdrażania strategicznej rachunkowości zarządczej jest podział przedsiębiorstwa na autonomiczne segmenty zdolne do podejmowania decyzji strategicznych. Porter (1987) uznaje wagę identyfikacji strategicznych segmentów przedsiębiorstwa i twierdzi, że to właśnie na tym szczeblu pojawia się konkurencja. Co więcej, każdy segment będzie miał różne źródła przewagi konkurencyjnej i będzie wymagał strategii dostosowanej do konkretnych warunków, w jakich działa.

Identyfikacja segmentów jest niezbędna do tego, by firma miała poczucie istnienia i rodzaju konkurencji w poszczególnych dziedzinach, a także aby dążyła do optymalizacji alokacji zasobów pomiędzy różne rodzaje działalności.

Definiowanie strategicznych segmentów przedsiębiorstwa jest zadaniem niezwykle złożonym, a dodatkowo komplikuje je fakt, że stosunkowo rzadko segmenty strategiczne pokrywają się z segmentami operacyjnymi.

Istnieją jednakże różnorodne metody, które mogą być pomocne przy realizacji tego typu zadania; dwie z nich przedstawimy w tym artykule.

2.1. Identyfikacja strategicznych segmentów przedsiębiorstwa

Patel i Younger (1978) przestrzegają, że zdefiniowanie segmentu w kategoriach zbyt ogólnych grozi tym, że strategia będzie również bardzo ogólna, przeciwnie zaś zbyt wąska definicja przyczyni się do bardzo szczegółowej informacji na temat produktów czy segmentów rynkowych i będzie pozbawiona szerszego kontekstu strategicznego. Pożądane jest oczywiście takie wyważenie definicji segmentu, aby nie była ona ani zbyt ogólna, ani zbyt wąska. Cel ten może być osiągnięty przez zastosowanie przy analizie operacyjnych segmentów przedsiębiorstwa szeregu kryteriów w ten sposób, by każdy segment miał odpowiedni poziom autonomii i pozycji konkurencyjnej. Przykładami czterech kryteriów, wyodrębnionych przez Consultants Arthur D Little, są:

1. Cena – czy zmiana polityki cenowej w jednym wydziale spowoduje zmianę wartości sprzedaży w drugim?

2. Konkurencja – czy różne oddziały mają tych samych konkurentów?

3. Grupy klientów – czy różne wydziały mają tych samych klientów?

4. Wspólne doświadczenia – czy różne wydziały mają wspólne jednostki zajmujące się badaniami i rozwojem czy też produkcją lub marketingiem?

Zgodnie z tymi kryteriami, jeżeli zmiana polityki cenowej w jednym wydziale oddziałuje na inne wydziały oraz jeżeli te wydziały mają wspólnych konkurentów, klientów oraz wspólne doświadczenia w marketingu, produkcji czy badaniach i rozwoju, wówczas mogą one reprezentować sobą strategiczny segment przedsiębiorstwa. Identyfikacja segmentów nie jest jednak możliwa przez proste zastosowanie tych czterech kryteriów w dowolnym przedsiębiorstwie. Najwłaściwszym postępowaniem będzie powtarzanie tego procesu aż do momentu uzyskania takiej definicji segmentu, która wyznaczy właściwy poziom jego strategicznej autonomii. Abdell (1980) przeprowadził bardziej pogłębioną analizę definicji segmentu strategicznego i tradycyjną koncepcję dwuwymiarową, przedstawioną w kategoriach rynków i produktów, rozszerzył do trzech podstawowych wymiarów służących definiowaniu zakresu segmentu. Wymiary te są następujące:

1. Grupy klientów – odnosi się to do kategorii klientów, których potrzeby są zaspokajane przez produkty czy usługi segmentu.

2. Funkcje wobec klientów – odnosi się to do potrzeb klientów, które są zaspokajane przez produkty bądź usługi strategicznego segmentu przedsiębiorstwa, tzn. np. usługi, które segment wykonuje na rzecz klientów.

3. Technologie substytucyjne – odnosi się to do sposobów, dzięki którym potrzeby klientów są zaspokajane, tzn. sposobów wypełniania określonych funkcji na rzecz klientów.

Zakres segmentów przedsiębiorstwa może być definiowany szeroko albo wąsko w zależności od zakresu tych trzech czynników. Grupy klientów mogą być np. definiowane w kategoriach wieku (szeroki zakres) albo w kategoriach socjoekonomicznych klas (wąski zakres).

Zakres definicji zależy od tego, jakim grupom klientów służy strategiczny segment przedsiębiorstwa. Analogiczne funkcje wobec klientów czy technologie substytucyjne mogą być definiowane w kategoriach szerszych bądź węższych. Linia lotnicza może np. uznać, że działa w przemyśle transportowym (funkcja wobec klientów) i eksploatować proste, bezawaryjnie latające odrzutowce (technologia substytucyjna); może także uznać, że działa w dziedzinie transportu luksusowego (funkcja wobec klientów) i stosownie do tego eksploatować najnowsze, wyspecjalizowane odrzutowce z telewizją, video i innym luksusowym wyposażeniem (technologia substytucyjna). Firma musi więc proces definiowania zakresu segmentu strategicznego poprzedzić znalezieniem odpowiedzi na pytanie, w jakiej dziedzinie działa bądź chce działać w przyszłości. Jest więc oczywiste, że identyfikacja segmentu strategicznego jest zadaniem niezwykle złożonym, wymagającym dokładnej analizy różnorodnych czynników charakteryzujących przedsiębiorstwo i jego działalność. Analiza ta może być przeprowadzona przez eksperta w dziedzinie strategicznej rachunkowości zarządczej, którego rola scharakteryzowana jest w kolejnym paragrafie.

2.2. Rola specjalisty w strategicznej rachunkowości zarządczej

Głównym zadaniem eksperta w strategicznej rachunkowości zarządczej będzie zbieranie danych z działu marketingu, produkcji i innych rodzajów działalności firmy, włączając finanse i rachunkowość na szczeblu przedsiębiorstwa i na tej podstawie zdefiniowanie segmentu strategicznego. Informacje te mogą się np. odnosić do grup konsumentów, do których firma adresuje swą ofertę, technologii wykorzystywanych w poszczególnych wydziałach, konkurencji polityki cenowej tych wydziałów. Przy wykonywaniu tych zadań ekspert w strategicznej rachunkowości zarządczej będzie musiał wykorzystać holistyczny obraz przedsiębiorstwa, by zidentyfikować działalność, którą można określić mianem strategicznie autonomicznej. Powinien on także przyjrzeć się powiązaniom między segmentami strategicznymi zarówno w wymiarze poziomym, jak i pionowym, co może być wykorzystane do kreowania i umacniania przewagi konkurencyjnej.

Zbieranie i interpretacja informacji o wielu produktach i funkcjach może się wydawać odległa od obowiązków eksperta w rachunkowości zarządczej. Simmonds (1983) twierdzi jednakże, że proces identyfikacji segmentów przedsiębiorstwa, klasyfikacji i porządkowania staje się kwestią niezwykle

ważną. Nie wymaga to większej reorientacji rachunku kosztów, jako że rozwój tej dziedziny oparty był na takich właśnie rozwiązaniach. Eksperti w dziedzinie rachunkowości zarządczej używają już bowiem takich terminów, jak „centra inwestycyjne”, „centra dochodów”, „centra zysków”, do określania segmentów operacyjnych z różnymi poziomami autonomii; pożądane jest jednakże zdefiniowanie strategicznych segmentów przedsiębiorstwa w kategoriach „strategicznych centrów inwestycyjnych” z pełną kontrolą nad kosztami, dochodami i co najważniejsze w pełni odpowiedzialnych za formułowanie strategii. Po zidentyfikowaniu strategicznych segmentów przedsiębiorstwa ekspert w dziedzinie strategicznej rachunkowości zarządczej może podjąć następane zadanie określane mianem strategicznej analizy kosztów.

3. STRATEGICZNA ANALIZA KOSZTÓW

Strategiczna analiza kosztów jest dwuetapowym procesem, który polega na: po pierwsze, ocenie strategicznego poziomu kosztów w wyodrębnionym segmencie przedsiębiorstwa, a po drugie, ocenie strategicznego poziomu kosztów konkurencji. Analiza poziomu kosztów w segmencie wymaga przeniesienia punktu ciężkości z pomiaru kosztów w podziale na „stałe” i „zmienne” ich elementy na analizę kosztów działalności kreującej wartość. Analiza poziomu kosztów konkurencji pozwala na porównanie wielkości kosztów przedsiębiorstwa w stosunku do konkurencji i zidentyfikowanie obszarów, w których redukcja kosztów jest konieczna.

Według Wilsona (1990) strategiczna analiza kosztów wykorzystuje łańcuchy wartości do opisanego zachowania kosztów w segmencie przez identyfikację „strategicznie istotnych rodzajów działalności przedsiębiorstwa”. Strategiczna analiza kosztów skupia uwagę przedsiębiorstwa na pozycji konkurencyjnej, a firma może zredukować koszty w stosunku do kosztów konkurencji wówczas, gdy w pełni zrozumie, jakie nośniki kosztów wpływają na ogólny poziom kosztów. Kategorie „łańcuch wartości” i „nośnik kosztów” w odniesieniu do oceny poziomu kosztów w strategicznym segmencie przedsiębiorstwa opisane są dalej.

3.1. Szacowanie strategicznego poziomu kosztów przedsiębiorstwa

Porter (1985) zdefiniował łańcuch wartości w kategoriach dziewięciu rodzajów działalności, spośród których pięć kreowało wartość, a cztery

stanowiły działalność pomocniczą w stosunku do działalności kreującej wartość. Rodzaje działalności kreujące wartość to: organizacja dostaw i usług wewnątrz firmy, produkcja/handel, organizacja dostaw i usług na zewnątrz, marketing i sprzedaż, serwis gwarancyjny i pogwarancyjny. Rodzaje działalności dodatkowej to: infrastruktura przedsiębiorstwa, zarządzanie zasobami ludzkimi, rozwój technologii oraz zaopatrzenie. Podstawowe rodzaje działalności stanowią rdzeń, który przyczynia się do kreowania w firmie wartości przez wytwarzanie dóbr i usług. Pomocnicze rodzaje działalności, jak wskazuje sama nazwa, wspomagają proces kreowania wartości. Każdy rodzaj działalności zarówno kreującej wartość, jak i pomocniczej może być dzielony dalej w zależności od struktury danej gałęzi przemysłu czy też strategii przyjętej w danym segmencie przedsiębiorstwa. Produkcję można np. podzielić na projektowanie wyrobu, obróbkę mechaniczną i pakowanie. Zadaniem eksperta w dziedzinie strategicznej rachunkowości zarządczej jest dezagregacja funkcji segmentów na dziewięć rodzajów działalności reprezentujących łańcuch wartości i przyporządkowanie każdemu ogniwu odpowiednich kosztów. Dezagregacja ta powinna być oparta na trzech założeniach, tzn.:

- a) wielkość i tempo wzrostu kosztów danej działalności,
- b) zachowanie się kosztów danej działalności,
- c) różnice w wykonywaniu danych czynności występujące u konkurencji.

Zgodnie z tymi kryteriami rodzaje działalności kreujące wartość mogą być definiowane dla potrzeb analizy kosztów wówczas, gdy obejmują znaczne lub rosnące proporcje aktywów czy kosztów operacyjnych. Ponadto jeżeli poszczególne rodzaje działalności mają różne nośniki kosztów określone jako czynniki, które determinują koszty działalności kreujących wartość, wówczas powinny być one wyodrębnione. Jeżeli konkurent prowadzi dany rodzaj działalności kreującej wartość inaczej, wówczas taka działalność powinna być definiowana odrębnie.

Proces definiowania działalności kreującej wartość, podobnie jak definiowanie segmentów, jest procesem cyklicznym i wymaga wielu korekt przed ostatecznym przyporządkowaniem aktywów i kosztów danym rodzajom działalności. Ponadto specjalista w dziedzinie strategicznej rachunkowości zarządczej musi doskonale znać koncepcję nośników kosztów po to, by zbudować odpowiednią definicję działalności kreującej wartość, a także być w stanie kontrolować tę działalność w celu wypracowania przewagi konkurencyjnej. Listę dziesięciu nośników kosztów zdefiniowanych przez Portera zawiera tab. 1.

Tabela 1

Czynniki stymulujące koszty działalności kreujących wartość

Nośniki kosztów	Implikacje dla specjalisty w dziedzinie strategicznej rachunkowości zarządczej
Ekonomika skali	Skala działalności może korzystnie bądź niekorzystnie wpływać na poziom kosztów działalności kreującej wartość.
Nauka i błędy	Koszt działalności kreującej wartość może się obniżyć w rezultacie nagromadzenia odpowiedniego doświadczenia.
Wzorce wykorzystania zdolności produkcyjnych	Działalności kreujące wartość są narażone na wzrost kosztów spowodowany niepełnym wykorzystaniem zdolności produkcyjnych wtedy, gdy koszty stałe są wysokie.
Powiązania	Powiązania między działalnościami kreującymi wartość czy też kanałami zaopatrzenia mogą wpływać na obniżanie kosztów tych działalności.
Stosunki wewnętrzne	Dzielenie zasobów i wiedzy z bliźniaczym segmentem może zredukować koszty tak powiązanych segmentów.
Integracja	Integracja pionowa może obniżyć koszty danego rodzaju działalności. Dezintegracja istniejących działalności może obniżyć koszty wówczas, gdy dany rodzaj działalności może być wykonywany taniej na zewnątrz organizacji.
Uporządkowanie w czasie	Korzyści mogą być również osiągnięte przez zaadaptowanie strategii polegającej na utrzymaniu inicjatywy lub naśladowaniu konkurencji.
Swoboda w wyborze polityki	Wybór między polityką wyraźnie sprecyzowaną a ukrytą może niezależnie od innych nośników oddziaływać na koszty.
Położenie	Położenie przedsiębiorstwa może wpłynąć na koszty materiałów, transportu i robocizny.
Czynniki instytucjonalne	Na koszty wpływają również regulacje narzucone przez rząd czy związki zawodowe.

Shank (1989) opisuje odmienny zestaw nośników kosztów, które powinien wziąć pod uwagę specjalista w dziedzinie strategicznej rachunkowości zarządczej. Mogą one być sklasyfikowane albo jako „strukturalne”, czyli odnoszące się do struktury segmentu, albo jako „wykonawcze”, czyli odnoszące się do zdolności realizacji określonych strategii przez segment. Tabela 2 przedstawia pięć strukturalnych i sześć wykonawczych nośników kosztów opisanych przez Shanka.

Tabela 2

Strukturalne i wykonawcze nośniki kosztów wpływające na poziom kosztów w segmentach przedsiębiorstwa

Nośnik kosztów	Opis
STRUKTURALNE	
Skala	Ma związek ze zmianami kosztów towarzyszącymi zmianom produkcji.
Zakres	Wiąże się ze stopniem pionowej integracji.
Doświadczenie	Wiąże się z nagromadzonym doświadczeniem w kontroli kosztów.
Technologia	Wpływ technologii wykorzystywanej przez dany rodzaj działalności kreującej wartość na koszty.
Kompleksowość	Wiąże się z wpływem na poziom kosztów oferowania wąskiej lub szerokiej gamy produktów.
WYKONAWCZE	
Zaangażowanie pracowników	Stopień partycypacji pracowników w doskonaleniu działalności kreujących wartość.
Zarządzanie jakością	Wiąże się z podnoszeniem etosu jakości, co powinno się uwiadaczać w całym segmencie przedsiębiorstwa.
Wykorzystanie zdolności produkcyjnych	Wpływ pełnego lub niepełnego wykorzystania zdolności produkcyjnych na koszty.
Efektywność wyposażenia	Efektywność wyposażenia danego segmentu w porównaniu z normami branżowymi.
Wykorzystanie powiązań	Wiąże się z efektem, jaki powiązania przedsiębiorstwa z kanałami dystrybucji wywierają na koszty.

Według Shanka, nośniki wykonawcze są dla specjalisty w dziedzinie strategicznej rachunkowości zarządczej ważniejsze, ponieważ im więcej jest tego typu nośników, tym lepsza jest sytuacja przedsiębiorstwa w zakresie kosztów. Kwantyfikacji efektów, jakie tego rodzaju nośniki kosztów wywierają na jakość produkcji segmentu, można dokonać w czterech etapach.

1. Prewencja – ilościowe wyrażenie kosztów zapobiegania niskiej jakości.
2. Ocena – ilościowe wyrażenie kosztów wykorzystania systemów monitorowania poziomów jakości.
3. Braki wewnętrzne – ilościowe wyrażenie kosztów naprawy błędów spowodowanych niską jakością produktów i wykrytych przed opuszczeniem przez nie segmentu.
4. Braki zewnętrzne – ilościowe wyrażenie kosztów naprawy błędów wykrytych po opuszczeniu przez produkty segmentu.

Niezależnie od tego, który zestaw nośników kosztów zostanie zastosowany, zadaniem eksperta w dziedzinie strategicznej rachunkowości zarządczej jest ocena, jak każdy nośnik – zarówno osobno, jak i w grupach – oddziałuje na strategiczny poziom kosztów segmentu i próby stworzenia na tej podstawie przewagi konkurencyjnej. Strategiczna analiza kosztów jest procesem złożonym, z którym związane są liczne problemy, o czym pisali Herbert i Morris (1989).

3.2. Identyfikacja działalności kreujących wartość

Koszty zebrane na poziomie ośrodków odpowiedzialności nie będą z pewnością reprezentowały kosztów działalności kreujących wartość.

Koszty produktów. Tradycyjny system rachunku kosztów wiąże z produktami jedynie koszty wytworzenia.

Ogniwa łańcucha wartości. Systemy rachunkowości traktują różne rodzaje działalności odrębnie, a zatem nie gromadzą informacji odnoszących się do koordynacji tych rodzajów działalności.

Identyfikacja nośników kosztów. Istniejące systemy rachunku kosztów nie identyfikują i nie kwantyfikują nośników kosztów w strategicznych segmentach przedsiębiorstwa.

Problemy te są spowodowane położeniem zbyt dużego nacisku na zewnętrzną sprawozdawczość w tradycyjnych systemach rachunku kosztów w odniesieniu do zbierania i klasyfikacji kosztów. Problemy te można przezwyciężyć poprzez opracowanie systemów rachunku kosztów, które uwzględniają działalności kreujące wartość, przyporządkowują tym działalnościom koszty i kwantyfikują wpływ nośników kosztów na strategiczne segmenty przedsiębiorstwa. Kolejnym problemem związanym z systemami tradycyjnymi jest ich nieskuteczność w gromadzeniu danych na temat kosztów konkurencji, znaczenie tego procesu przedstawione jest w dalszej części opracowania.

3.3. Szacowanie względnego poziomu kosztów konkurencji

Pryor (1989) twierdzi, że zastosowanie strategicznej analizy kosztów ułatwi konstrukcję standardów kosztów oraz może wyjaśnić różnice w cenach i kosztach między przedsiębiorstwem i jego konkurencją. Ponieważ tradycyjne systemy rachunku kosztów nie dzielą kosztów na koszty działalności kreujących wartość i inne, strategiczna analiza kosztów dostarcza miary działalności strategicznej poprzez kwantyfikowanie efektów eliminacji działalności nie przyczyniających się do kreowania wartości. Na przykład wprowadzanie

technik JIT może obniżyć koszty utrzymania zapasów, które to koszty nie kreują wartości.

Bromwich (1989) podkreśla znaczenie informacji o kosztach twierdząc, że przedsiębiorstwo musi oferować produkty/usługi o określonych cechach po najniższej możliwej cenie. Jedyne sposoby realizacji tego zadania jest oparty na znajomości łańcuchów wartości przedsiębiorstwa i jego konkurencji.

Tricker (1989) twierdzi, że sprawą nadrzędną dla segmentu jest zbieranie informacji o zdolności reagowania konkurencji na strategiczne posunięcia przedsiębiorstwa. Zadaniem specjalisty w dziedzinie strategicznej rachunkowości zarządczej będzie budowanie i wykorzystywanie systemu zbierania informacji o konkurencji, które wspólnie z danymi wewnętrznymi może dostarczać bezpośrednich informacji do procesu podejmowania decyzji strategicznych. Cechy takiego systemu przedstawione zostały w kolejnym paragrafie.

3.4. Systemy zbierania informacji o konkurencji

Porter (1980) zidentyfikował potrzebę istnienia systemów zbierania informacji o konkurencji, gromadzących dane odnoszące się do działalności kreujących wartość i innych aspektów działania konkurentów danego segmentu przedsiębiorstwa. Charakteryzuje on szczegółowo cztery komponenty mające wchodzić w skład analizy konkurencji, która pomoże odtworzyć system reagowania konkurencji. Elementy te są następujące:

1. Przyszłe cele konkurencji. Przedstawienie obecnego poziomu satysfakcji konkurencji przez wskazanie działań, jakie zamierza ona podjąć w przyszłości i różnice między tymi działaniami a działaniami podejmowanymi obecnie. Może to również wskazywać na sposób reakcji konkurencji na działania innych firm lub zmiany warunków ekonomicznych.

2. Założenia konkurencji. Odnosi się to do założeń samego przedsiębiorstwa, branży i konkurencji. Analiza ta może być przydatna do uwidocznienia tego, co Porter nazywa „nieprawidłowościami” czy „białymi plamami”, które mogą wskazywać słabe punkty konkurencji.

3. Obecna strategia konkurencji. Odnosi się to do sposobu działania konkurencji, wzajemnego dopełniania się struktur i systemów lub przekonania o tym, jak te struktury i systemy dopełniają strategię.

4. Możliwości konkurencji. Łańcuchy wartości mogą być tu wykorzystane do zbadania mocnych i słabych punktów strategicznych segmentów konkurencji, a także tego czy jest ona w stanie utrzymać przewagę konkurencyjną w długim okresie.

Potencjalne źródła informacji o działalności konkurencji to:

1. Klienci.
2. Główni dostawcy.
3. Były personel konkurentów zatrudniony w firmie.

4. Wydawnictwa branżowe.
5. Agencje reklamowe.
6. Wystawy handlowe.
7. Analitycy papierów wartościowych.
8. Produkty konkurencji.
9. Wydawnictwa promocyjne.
10. Periodyki w dziedzinie zarządzania.
11. Artykuły w gazetach.
12. Raporty roczne.
13. Raporty rządowe.
14. Profesjonalni konsultanci.

Sutton (1989) twierdzi, że w praktyce systemy zbierania informacji o konkurencji nie odpowiadają wzorcom prezentowanym przez naukowców. Występuje bowiem wiele problemów, np. brak celowości w zbieraniu danych może prowadzić do informacyjnego przeładowania systemu.

Obecnie systemy zbierania informacji o klientach przybierają zwykle jedną z czterech form:

1. Podział odpowiedzialności. Odnosi się to do systemów zbierania informacji, które są nadzorowane przez szefa komórki marketingu w ramach jego normalnych obowiązków, chodzi tu np. o wykorzystywanie doświadczenia specjalistów w różnych dziedzinach np. personelu działu sprzedaży.
2. Centralne biuro zbierania informacji. Chodzi tu o osobę lub grupę osób, które zbierają i analizują informacje o konkurentach w siedzibie zarządu przedsiębiorstwa.
3. Elektroniczna sieć danych.
4. Grupy wielofunkcyjnych. Odnosi się to do personelu z różnych wydziałów, który analizuje informacje i rekomenduje zarządowi określone kierunki działania.

Westney i Ghosal (1990) twierdzą również, że systemy zbierania informacji w praktyce nie odpowiadają teoretycznym wzorcom. Po przeprowadzeniu wywiadów z 70 osobami reprezentującymi korporacje międzynarodowe opisali oni trzy wzajemnie na siebie oddziałujące sfery konieczne do stworzenia wartościowego systemu informacji o działalności konkurencji.

1. Zarządzanie danymi. Obejmuje gromadzenie, agregację, indeksację, klasyfikację, weryfikację, prezentację i dystrybucję danych. Proces ten ma dostarczyć odpowiedzi na pytanie: „Co wiemy?”

2. Analiza danych. Obejmuje syntezę danych, formułowanie i testowanie hipotez. Jest to krytyczny element systemu wywiadu, ponieważ dostarcza informacji do procesu formułowania strategii. Proces ten ma dostarczyć odpowiedzi na pytanie: „jakię znaczenie mają zebrane informacje?”

3. Implikacje danych. Jest to proces transformacji danych na informacje o działalności konkurencji. Proces ten ma dostarczyć odpowiedzi na pytanie: „co należy zrobić?”

System zbierania informacji o konkurencji jest systemem niezwykle złożonym i traktowanym przez wiele firm jako niezwykle istotny. Sutton (1989) twierdzi, że Motorola posunęła się nawet do zatrudnienia w komórce zbierania informacji byłego pracownika CIA. Chociaż nierealistyczne jest założenie, że system zbierania informacji dostarczy pełnych danych o działalności konkurencji, jednak każda informacja może znaleźć zastosowanie w procesie analizy strategicznej. Inne informacje potrzebne do oceny strategii to informacje o rynku, które omówione są dalej.

4. STRATEGICZNA ANALIZA RYNKU

Specjalista w dziedzinie strategicznej rachunkowości zarządczej musi zbierać i analizować jakościowe informacje o rynku, definiowane jako informacje niefinansowe mające pomóc w ocenie strategii. Charakter tych informacji odnosi się do „fazy życia produktu”, obecnego udziału w rynku i udziału w rynku w stosunku do głównych konkurentów. Informacja o fazach życia produktu jest konieczna, ponieważ różne fazy m. in. wzrost czy dojrzałość mogą wpływać na prawdopodobieństwo sukcesu strategii, np. rozbudowa, utrzymanie stanu posiadania czy deinvestycja. Może się np. okazać, że strategia rozbudowy i rozwoju będzie odpowiednia w warunkach rozwijającego się rynku, a katastrofalna w warunkach załamania się rynku.

Bhattacharya (1987) twierdzi, że specjaliści w dziedzinie rachunkowości zarządczej ignorują wagę udziału w rynku ze szkodą dla strategicznego segmentu przedsiębiorstwa. Przytacza on przykład British Leyland, które pomimo rekordowych zysków w roku 1976, straciło udział w rozwijającym się rynku. W rzeczywistości firma nigdy nie odzyskała 40% udziału w brytyjskim rynku samochodowym, który osiągnęła w roku 1971. Znajomość udziału w rynku nie znajduje jednak zastosowania wówczas, gdy firma nie może aktywnie oddziaływać na rynek.

Przedmiotem strategicznej analizy rynku jest dostarczenie odpowiedzi na pytanie: „jak definiujemy nasz rynek”? Kay (1990) rozpoczął dyskusję na ten temat przez rozróżnienie „rynku ekonomicznego” od „rynku strategicznego”. Rynek ekonomiczny jest definiowany podobnie jak segment rynkowy, i odnosi się do grup konsumentów o homogenicznych gustach, którzy działają w podobnych warunkach i płacą tę samą cenę za homogeniczne produkty. Rynek strategiczny jest mniejszym obszarem rynku bądź rynków, na którym możliwa jest praktyczna konkurencja. Rynek strategiczny ma zarówno wymiar produktu, jak i wymiar geograficzny, i może obejmować fragmenty jednego lub wielu rynków ekonomicznych. Definicja rynku

strategicznego jest niezwykle istotna dla specjalisty w dziedzinie strategicznej rachunkowości zarządczej, ponieważ rynek zdefiniowany zbyt szeroko może obejmować konkurentów pozornych, tzn. przedsiębiorstwa, z którymi dany segment w rzeczywistości nie konkuruje, podczas gdy rynek zdefiniowany zbyt wąsko może nie uwzględniać przedsiębiorstw pojawiających się na rynku, tzn. takich, które mogą zaatakować pozycję segmentu w każdej chwili.

Wagę pomiaru strategicznego udziału w rynku można lepiej uwidocznic przez analizę wpływu, jaki udział w rynku ma na strategię przedsiębiorstwa, o czym w dalszej części artykułu.

4.1. Udział w rynku a strategia przedsiębiorstwa

Schoefler (1974) podkreśla znaczenie wpływu udziału w rynku na rentowność, co wykazały rezultaty badań PIMS przeprowadzone przez Instytut Planowania Strategicznego. Badanie to zostało przeprowadzone na próbie 57 korporacji, w których skład wchodziło 620 odrębnych przedsiębiorstw. Wykazało ono, że stopa zwrotu na zainwestowanym kapitale wzrosła z niespełna 6% do ponad 30% wraz ze wzrostem udziału w rynku od 7% do ponad 36%. Chociaż dane te reprezentują jedynie wyniki przedsiębiorstw za okres 3 lat, to wpływ udziału w rynku na rentowność jest wyraźnie widoczny. Na podstawie badań IMS Buzzel (1975) potwierdził wpływ strategii na zyskowność przedsiębiorstwa. Uznaje się, że związek między udziałem w rynku a rentownością, mierzony stopą zwrotu na zainwestowanym kapitale, jest zależny od szeregu czynników, włączając:

- a) ekonomikę skali,
- b) siłę rynkową,
- c) jakość zarządzania.

Większą zyskowność osiągają jednak jedynie firmy, które przekroczyły już pewien minimalny poziom udziału w rynku, tzw. wielkość krytyczną, w przeciwnym razie wzrost stopy zwrotu nie zapewni opłacalności inwestycji. Informacje na temat poziomu udziału w rynku reprezentującego taką wielkość krytyczną mogą być uzyskane przez odnalezienie poziomu udziału w rynku, dla którego działające już przedsiębiorstwa realizują zwrot równy kosztowi kapitału. Dane na temat udziału w rynku – bezwzględnego i względnego, mogą być także wykorzystywane jako surogaty miar sukcesu strategii korporacji.

Strategia polegająca na penetracji rynku może przynieść stosunkowo niskie zyski w pierwszych latach i jeżeli oprzemy ocenę na wielkościach czysto finansowych, wówczas strategia może się wydawać nieskuteczna; włączenie informacji rynkowych może jednak pokazać prawdziwą sytuację przedsiębiorstwa.

Wskaźnik względnego udziału w rynku obrazuje, jak segment przedsiębiorstwa funkcjonuje względem największego konkurenta, podczas gdy dane dotyczące bezwzględnego udziału w rynku wskazują jak funkcjonuje on względem całego rynku. Połączenie danych na temat względnego i bezwzględnego udziału w rynku może dostarczać ciekawych informacji na temat tego czy realizacja strategii przebiega pomyślnie. Przedstawia to rys. 1.

		Względny udział w rynku		
Bezwzględny udział w rynku	Malejący	Utrata pozycji w stosunku do wszystkich konkurentów	Utrzymanie pozycji względem głównego konkurenta i utrata w stosunku do innych	Poprawa pozycji względem głównego konkurenta i utrata pozycji w stosunku do innych
	Stabilny	Utrata pozycji względem głównego konkurenta	Pozycja niezmienniona	Poprawa pozycji względem głównego konkurenta
	Rosnący	Utrata pozycji względem głównego konkurenta i poprawa względem innych	Utrata pozycji względem głównego konkurenta i poprawa względem innych	Poprawa pozycji względem wszystkich konkurentów

Rys. 1. Ocena działalności przedsiębiorstwa przy wykorzystaniu danych o względnym i bezwzględnym udziale w rynku

Z rys. 1 wynika, że sytuacja, w której zarówno bezwzględny, jak i względny udział w rynku rośnie – oznacza niezwykle pomyślne rezultaty, podczas gdy sytuacja, w której spada zarówno względny, jak i bezwzględny udział w rynku – wskazuje na działalność nieoptymalną.

4.2. Analiza rynku i sprawozdania przedsiębiorstwa

W chwili obecnej w Wielkiej Brytanii nie ma ustawowego obowiązku publikowania informacji odnoszących się do udziału w rynku. Chociaż dane na temat udziału w rynku i inne tego typu informacje strategiczne nie stanowią części sprawozdań finansowych, jednak raport McMonies (1988) może spowodować zmianę tej sytuacji. Chociaż McMonies nie odniósł się wprost do danych o udziale w rynku, jednak sugerował dostarczenie

inwestorom większej liczby danych zorientowanych na przyszłość, np. sprawozdania z celów przedsiębiorstwa i plany finansowe, które mogą być uzupełnione danymi o udziale w rynku. Według Graya (1983) znaczna część przedsiębiorstw brytyjskich już publikuje dane o udziale w rynku, a niektóre z nich również informacje o celach przedsiębiorstwa.

Simmonds (1983) również docenia korzyści wynikające z włączenia danych o udziale w rynku do sprawozdań przedsiębiorstwa i twierdzi, że poprawi to zdecydowanie jakość danych o przedsiębiorstwie i pozwoli przedstawić dokładniejszy obraz firmy. Jeżeli tego typu informacje nie byłyby dostępne w raporcie rocznym, wówczas np. wzrost rentowności może przesłonić dane o spadku udziału w rynku. W odniesieniu do sprawozdawczości wewnętrznej, korzyści wynikające ze zbierania danych strategicznych o kosztach i udziale w rynku oraz ich zastosowanie w ocenie strategii przedstawia kolejny paragraf.

4.3. Strategiczna rachunkowość zarządcza i ocena strategii

Przy ocenie strategii specjalista w dziedzinie strategicznej rachunkowości zarządczej łączy informacje uzyskane w procesie strategicznej analizy kosztów i rynków w celu wyboru strategii optymalnej. Wykorzystanie strategicznych informacji o kosztach w procesie podejmowania decyzji nie jest jednak koncepcją nową. Shank i Govindarajan (1988) przytaczają przykład firmy Baldwin Bicycles, która oprócz tradycyjnego rachunku kosztów zastosowała rachunek strategiczny przy ocenie opłacalności projektu High-Value Stores, polegającej na produkcji rowerów, które byłyby sprzedawane ze znakiem High-Value Stores. Zastosowanie tradycyjnego rachunku kosztów dało ocenę pozytywną, ponieważ firma miała wolne moce produkcyjne, warunki rynkowe były niekorzystne, a spodziewane zyski były niższe od kosztów. Na podstawie strategicznego rachunku kosztów firma Baldwin zdecydowała się na odrzucenie propozycji, ponieważ High-Value Stores proponowało za rowery cenę niższą od ceny hurtowej, co wpłynęłoby niekorzystnie na inne rodzaje działalności Baldwina.

Rickwood (1990) przedstawił bardziej kompleksowe zastosowanie strategicznej rachunkowości zarządczej do oceny strategii na przykładzie firmy Stapylton. Stapylton działał w branży środków opatrunkowych i wykorzystywał do gromadzenia danych o głównym konkurencie (Lynnefield) system zbierania informacji. Stapylton wykorzystywał te i inne informacje rynkowe do oceny wpływu kampanii marketingowych na działalność firmy. W ocenie tej zarząd analizował wpływ kampanii reklamowej bez udziału mediów oraz kampanii z udziałem mediów na ocenę kosztu utraconych korzyści związanych z redukcją sprzedaży.

Głównym zadaniem specjalisty w dziedzinie strategicznej rachunkowości zarządczej jest oszacowanie na podstawie danych finansowych i marketingowych wartości alternatywnych strategii, jakie może przejąć segment przedsiębiorstwa. Proces ten, określany mianem strategicznej oceny inwestycji przedstawiony jest dalej.

4.4. Strategiczna ocena inwestycji

Grundy (1990) podjął próbę integracji procesów oceny inwestycji i strategii przy użyciu techniki, którą określił mianem „strategicznego zarządzania wartością”. Grundy twierdzi, że projekty inwestycyjne posiadają wartość jedynie w kontekście strategicznym, tzn. przez kreowanie lub umacnianie przewagi konkurencyjnej, a ich wartość mierzona jest wielkościami przepływów gotówkowych, które generują. Zatem menedżer powinien myśleć o inwestycji tylko w kontekście określonej strategii i nie oceniać tej inwestycji jako projektu odrębnego. Inwestycje nie powinny być traktowane jako oderwane projekty z określonymi wpływami gotówkowymi bez uwzględnienia środowiska przedsiębiorstwa, a w szczególności jego konkurencji.

Simmonds (1983) odrzuca także tradycyjne założenie, że przepływy gotówkowe generowane są przez projekty inwestycyjne jako takie i wysuwa hipotezę, że to pozycja konkurencyjna przedsiębiorstwa umożliwia generowanie tych przepływów. Przy ocenie stopy zwrotu z inwestycji strategicznej wymaga się, jak w przypadku Stapyltona, porównania proponowanej inwestycji z przypadkiem bazowym, czyli wtedy gdy firma nie podejmuje projektu. Przypadek bazowy nie powinien zakładać utrzymania obecnego *status quo*, a powinno się w nim raczej uwzględnić zmiany pozycji konkurencji, które mogą być determinowane przy użyciu danych z systemu wywiadu. Na przykład różnice w zyskach, sprzedaży, stopie zwrotu na inwestycjach, a także względnym udziale w rynku między przypadkiem bazowym a sytuacją, w której podejmujemy inwestycję mogą być wykorzystane do określenia „stopy zwrotu z pozycji konkurencyjnej”.

Ocena indywidualnych projektów zmusza specjalistę w dziedzinie strategicznej rachunkowości zarządczej do wykorzystania wiedzy o konkurencji i jej możliwościach uzyskanej za pomocą strategicznej analizy kosztów i rynków do oceny przewidywanej reakcji konkurencji na każdy projekt. Ocena ta wychodzi poza subiektywne określenie silnych i słabych stron konkurencji, zgodnie z Dayem i Wensleyem (1988) powinna skupiać się na następujących kwestiach:

1. Zidentyfikowanie kwalifikacji – chodzi tu o możliwości działania, priorytety inwestycyjne i elastyczność w reagowaniu na posunięcia strategiczne.

B.U.F.

2. Wskaźnik przewagi pozycyjnej – chodzi tu o wykorzystanie łańcuchów wartości do analizy podejmowanych rodzajów działalności, metod wykonywania tych działalności i ich wpływu na koszty.

3. Identyfikacja kluczowych czynników sukcesu – chodzi tu o porównanie konkurentów, którzy odnieśli sukces z tymi, którzy go nie odnieśli, nośniki kosztów i elastyczność popytu.

Kiedy możliwe reakcje konkurenta zostaną skwantyfikowane w kategoriach finansowych i w kategoriach udziału w rynku, wówczas można rozpocząć ocenę indywidualnych projektów w odniesieniu do przypadku bazowego. Rysunek 2 przedstawia uproszczony formularz takiej oceny zastosowany przy szacowaniu inwestycji polegającej na budowie nowego zakładu, który zwiększy zdolności produkcyjne hipotetycznego segmentu przedsiębiorstwa. Formularz ten zawiera dane o całkowitej wartości sprzedaży i całkowitym udziale w rynku, ponieważ projekt ten jest częścią ogólnej strategii segmentu. Krańcowe przepływy gotówkowe i zyski/straty udziału w rynku są obliczane przez odjęcie danych z nowej sytuacji od danych przypadku bazowego.

Projekt: Budowa nowego zakładu				
		Konkurencja		
	segment	A	B	C
sprzedaż (tys. \$)	10 000	5 000	8 000	12 000
zysk (tys. \$)	1 500	700	600	1 900
bezwzględny udział w rynku	25%	12,5%	20%	30%
względny udział w rynku *	1	2	1,25	0,83

* Udział w rynku względem poszczególnych konkurentów.

Rys. 2. Strategiczna ocena inwestycji – format

Ważną cechą zaprezentowanego formularza jest wykorzystanie danych ilościowych i jakościowych do oceny każdej strategii. Co więcej, format ten zawiera informacje odnoszące się do kilku konkurentów, co jest niezwykle ważne, jako że charakteryzuje firmy stanowiące zagrożenie dla segmentu. Dane te wraz z danymi o udziale w rynku pozwalają skierować strategię segmentu przeciw danemu konkurentowi i przewidzieć, jak zachowają się inni. Może to być bardzo ważne i przyczynić się do podjęcia inwestycji, która na podstawie informacji jedynie finansowych nie mogłaby być podjęta.

Na przykład strategia polegająca na próbie zwiększenia udziału w rynku kosztem rozwijającego się konkurenta może nie zostać zaakceptowana jedynie na podstawie danych finansowych, jednakże jej wpływ na bezwzględny udział w rynku może usankcjonować jej podjęcie.

4.5. Strategiczna rachunkowość zarządcza i analiza korzyści akcjonariusza

Strategiczna rachunkowość zarządcza pomaga również powiązać strategię z analizą korzyści, jakie osiąga akcjonariusz w celu maksymalizacji zwrotu z zainwestowanego przez niego kapitału. Według Daya i Faheya (1990), dokładna analiza strategii, możliwa dzięki strategicznej rachunkowości zarządczej, umożliwi zapobieżenie zarówno przecenianiu, jak i niedocenianiu alternatywnych strategii. Strategiczna rachunkowość zarządcza redukuje możliwość niewłaściwej oceny strategii, ponieważ uwzględnia ona pełny wpływ na działania podejmowane w obrębie strategii zarówno informacji o konkurencji, jak i danych rynkowych, co pozwala na lepsze oszacowanie projektowanych przepływów gotówkowych. Kwestią otwartą jest traktowanie oceny inwestycji w kategoriach strategicznych oraz wykorzystanie analizy łańcucha wartości do oceny strategii, a także wzmocnienie więzów między różnymi rodzajami działalności kreującymi wartość.

Rappaport (1981) twierdzi, że ekonomiczna wartość strategii segmentu dla akcjonariusza może być oszacowana przez kwantyfikację przepływów gotówkowych związanych z daną strategią. Jak zauważono wcześniej, jest to jedno z zadań, jakie specjalista w dziedzinie strategicznej rachunkowości zarządczej musi rozwiązać w procesie oceny strategii, a zatem wartość strategii dla akcjonariusza może być również analizowana przez tego specjalistę. Ekspert w dziedzinie strategicznej rachunkowości zarządczej może także kwantyfikować wpływ danej strategii na cenę akcji w drodze analizy przepływów oraz wpływu strategii na udział segmentu w rynku. Nawet jeżeli segment jest jedynie częścią przedsiębiorstwa, efekty wyboru strategii dla niego optymalnej powinny być odzwierciedlone w cenie akcji przedsiębiorstwa.

Strategiczna rachunkowość zarządcza może być przydatna do oceny firm, które w przyszłości mogą być przejęte przez przedsiębiorstwo. Wykorzystując dane jakościowe i ilościowe oraz informacje o konkurencji, przedsiębiorstwo może ocenić prawdziwą wartość przedmiotu potencjalnego zakupu i upewnić się, że środki akcjonariuszy zostaną prawidłowo zainwestowane. Jedna firma może się wydawać np. rentowna, ale w rzeczywistości tracić względny i bezwzględny udział w rynku, inna natomiast choć mało rentowna,

obecnie może mieć szansę uzyskania znacznego udziału w rynku. Specjalista w dziedzinie strategicznej rachunkowości zarządczej może również analizować wpływ kreowania związków między istniejącymi i nowymi segmentami przedsiębiorstwa na nośniki kosztów i w konsekwencji na utrzymanie przewagi konkurencyjnej. Takie wykorzystanie strategicznej rachunkowości zarządczej może się przyczynić do maksymalizacji stopy zwrotu realizowanej przez akcjonariuszy.

Dokładne implikacje adaptacji technik strategicznej rachunkowości zarządczej do analizy korzyści akcjonariuszy przedstawione są w kolejnym paragrafie.

5. PRZYSZŁOŚĆ STRATEGICZNEJ RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ

W poprzednich paragrafach scharakteryzowano samą strategiczną rachunkowość zarządczą, jak również rolę specjalisty w tej dziedzinie. Choć była to charakterystyka krótka, czytelnik powinien być jednak zaznajomiony z koncepcjami identyfikacji strategicznych segmentów przedsiębiorstwa, strategiczną analizą kosztów, strategiczną analizą rynku i oceną inwestycji. Niektóre z tych zadań są już realizowane w różnych komórkach przedsiębiorstw, np. w marketingu i w takim przypadku rola specjalisty w dziedzinie strategicznej rachunkowości zarządczej sprowadzać się będzie do rewizji wyników i sprawdzania czy przyjęte założenia i zgromadzone dane są właściwe. W niektórych przedsiębiorstwach zadań tego rodzaju nie wykonuje się w chwili obecnej i w takich przypadkach konieczne jest położenie nacisku na zmianę metod przygotowania i przetwarzania danych finansowych.

Strategiczna rachunkowość zarządcza może prowadzić do zmian struktury, zachowań i motywacji wewnątrz firmy. Na przykład dezagregacja firmy na segmenty, konieczna do sformułowania strategii, może wpłynąć na istniejącą strukturę przedsiębiorstwa. Co więcej, współpraca specjalisty w dziedzinie strategicznej rachunkowości zarządczej z personelem działu produkcji, marketingu, sprzedaży, rachunkowości i finansów może zbliżyć przedstawicieli tych dyscyplin i wpoić im zasady myślenia strategicznego. Jeżeli strategiczna rachunkowość zarządcza wpłynie na zanik rywalizacji między poszczególnymi działami przedsiębiorstwa oraz spowoduje wydłużenie zakładanego horyzontu czasowego, w jakim działa firma, umożliwi to łagodniejsze wprowadzenie planów strategicznych.

Strategiczna rachunkowość zarządcza wymaga od specjalistów w dziedzinie rachunkowości pełnego zrozumienia koncepcji strategicznych. Zadanie to mogą ułatwić ośrodki akademickie i organizacje zawodowe. W Wielkiej

Brytanii zarówno ICAEW, jak i CIMA włączyły koncepcje strategiczne w oferowane cykle szkoleń profesjonalnych. Jednym ze sprawdzianów organizowanych przez CIMA jest egzamin z rachunkowości zarządczej, planowania strategicznego i marketingu. Wiele jednak kierunków, na których wykłada się biznes i rachunkowość, zawiera jedynie minimalną ilość informacji o koncepcjach strategicznych. Według Shanka i Govindarajana (1988) żadna szkoła biznesu w USA nie prowadziła wykładów na temat zastosowania strategicznej analizy kosztów. Ażeby strategiczna rachunkowość zarządcza nie została zepchnięta na margines i była stosowana jedynie w kilku wybranych firmach, które same mogą zapewnić odpowiednie szkolenie swoim pracownikom, konieczne jest nauczanie strategii i strategicznych technik rachunku kosztów na poziomie zarówno uniwersyteckim, jak i profesjonalnym.

Różnorodne działania, jakie pociąga za sobą wprowadzenie strategicznej rachunkowości zarządczej, mogą przyczynić się do odniesienia przez firmę sukcesu w dłuższej perspektywie. Nie jest to jednak panaceum na problemy zarządzania strategicznego, a i sama dyscyplina nie jest wolna od wewnętrznych problemów. Dyscyplina ta znajduje się ciągle w fazie embrionalnej, czego dowodem jest niewielka liczba artykułów i jeszcze mniejsza liczba książek przedstawiających jej założenia. Wprowadzenie procedur strategicznej rachunkowości zarządczej jest możliwe jedynie na drodze prób i błędów, w dalszej jednak perspektywie zarówno praktycy, jak i teoretycy przyczynią się zapewne do udoskonalenia technik zbierania i analizy danych. Konieczny jest więc proces nauki, eksperymentowanie i niemała zręczność, aby dopasować system strategicznej rachunkowości zarządczej do potrzeb indywidualnych przedsiębiorstwa.

LITERATURA

- Abdell D. F. (1980), *Defining the Business: The Starting Point of Strategic Planning*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ.
- Bhattacharya K. (1987), *Strategic Accounting: A Route of Success*, Mgmt Acctng, October, s. 33-34.
- Bhattacharya K. (1987), *Accounting for Market Share*, Mgmt Acctng, November, s. 30-31.
- Bromwich M. (1989), *Strategic Management Accounting*, R. J. Chambers Research Lecture, University of Sidney, Australia.
- Bromwich M., Bhimani A. (1989), *Management Accounting: Evolution Not Revolution*, CIMA, London.
- Bromwich M. (1990), *The Case for Strategic Management Accounting: the Role of Accounting Transformation for Strategy in Competitive Markets*, Acctng Org. Soc., no. 15, s. 27-46.

- Buzzel R. D., Gale T., Sultan R. G. M. (1975), *Market Share—a Key to Profitability*, Harvard Bus. Rev., January–February, s. 97–106.
- Day G. S., Fahey L. (1990), *Putting Strategy into Shareholder Value Analysis*, Harvard Bus. Rev., March–April, s. 156–162.
- Day G. S., Wensely R. (1988), *Assessing Advantage: A Framework for Diagnosing Competitive Superiority*, „Journal of Marketing”, no. 52, s. 1–20.
- Dent J. F. (1990), *Strategy, Organisation and Control: Some Possibilities for Accounting Research*, Accntng Org. Soc., no. 15, s. 3–25.
- Dermer J. (1990), *The Strategic Agenda: Accounting for Issues and Support*, Accntng Org. Soc., no. 15, s. 67–76.
- Geay S. D., Roberts C., Paul G. (1991), *Corporate Reports: the Potential for Changes*, „Accountancy” August, s. 28.
- Grunday T., (1990), *Strategy Value Management*, Mgmt Accntng, October, s. 24–27.
- Hergert M., Moris D. (1989), *Accounting Data for Value Chain Analysis*, „Strategic Management Journal”, no. 8, s. 175–188.
- Johnson, H. T., Kaplan R. S. (1987), *The Rise and Fall of Management Accounting*, „IEEE Engineering Management Review”, Autumn.
- Kaplan R. S. (1984), *The Evolution of Management Accounting*, Accntng Rev., no. 59, s. 390–418.
- Kaplan R. S. (1988), *One Cost System Isn't Enough*, Harvard Bus. Rev., January–February, s. 61–68.
- Kay J. (1990), *Identifying the Strategic Market*, „Business Strategic Review”, no. 1, s. 2–24.
- Keichel W. (1981), *The Decline of the Experience Curve*, „Fortune”, no. 104 (7).
- McMonies P. (1988), *Making Corporate Reports Valuable*, Kogan Page, London.
- Patel P., Younger M. (1978), *A Frame of Reference for Strategy Development*, Long-Range Plann, vol. 2, s. 6–12.
- Piercy N., Morgan N. (1989), *Strategic Planning and the Management Accountant*, Mgmt Accntng, November, s. 18–19.
- Porter M. E. (1980), *Competitive Strategy*, The Free Press, New York.
- Porter M. E. (1985), *Competitive Strategy*, The Free Press, New York.
- Porter M. E. (1987), *From Competitive Advantage to Corporate Strategy*, Harvard Bus. Rev., May–June, s. 43–59.
- Pryor T. E. (1989), *In Search of a Strategy*, J. Cost Mgmt Manufact. Ind., Fall.
- Rappaport A. (1981), *Selecting Strategies that Create Shareholder Value*, Harvard Bus. Rev., May–June, s. 139–149.
- Rickwood C. P., Coates J. B., Stacey R. J. (1981), *Stapyl-Ton: Strategic Management Accounting to Gain Competitive Advantage*, Mgmt Accntng Res., March, vol. 1, s. 37–50.
- Schroeffler S., Buzzel R. D., Heany D. E. (1974), *Impact of Strategic Planning on Profit Performance*, Harvard Bus. Rev., March–April, s. 137–145.
- Shank J. K. (1989), *Strategic Cost Management: New Wine, or Just New Bottles?*, J. Mgmt Accntng Res., vol. 1, s. 78–89.
- Shank J. K., Govindarajan V. (1988), *Making Strategy Explicit in Cost Analysis*, Sloane Mgmt Rev., no. 29, s. 19–30.
- Simmonds K. (1981), *Strategic Management Accounting*, Mgmt Accntng, April, s. 26–29.
- Simmonds K. (1983), *Strategic Management Accounting*, [w:] *Management Accounting*, Redwood & Burn, London.
- Sutton H. (1989), *Competitive Intelligence*, „Strategic Direction”, February.
- Tricker R. I. (1989), *The Management Accountant as Strategist*, Mgmt Accntng, December, s. 26–28.
- Westney E., Ghoshal S. (1990), *Competitive Intelligence*, Strat. Direct. January.
- Wilson R. (1990), *Strategic Cost Analysis*, Mgmt Accntng, October, s. 42–43.

Rob Dixon, David R. Smith

STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING

In increasingly dynamic business environment, provision of strategically relevant information is crucial for the formulation and realisation of a firm's strategy.

This paper outlines a new method for supplying such information, called strategic management accounting. This study has drawn on the vast specialist literature of the subject, and particularly on the contributions by Porter and Simmonds. By presenting key concepts of strategic management accounting, the paper may be a useful source of reference for the theorists and practitioners wishing to use its potential for improving the flow of information in the process of evaluating business strategy.

1. PARADYMATY, SPRAWOZDANIA, EFEKTYWNY SPRAWOZDAN

Przez długi czas problematyka sektora publicznego przyciągała uwagę badaczy koncentrujących się na zagadnieniach wyboru publicznego, natomiast system rachunkowości porządkował się marginalnie w literaturze naukowej. Jednakże w ostatnich latach koncentracja badań została skierowana na procesy porządkujące i na koncepcje rachunkowości dla sfery publicznej, powołując się na doświadczenia z rachunkowości w sektorze prywatnym. W tym w szczególności dla zarządzania terytorialnego. Proces ten przyczynił się przede wszystkim do korekty i ulepszenia rachunkowości publicznej, zwiększenia rachunkowości do odzwierciedlania zarówno ilościowych jak i jakościowych wskaźników władz lokalnych. Istotnym było przede wszystkim dostawienie rachunkowości sektora lokalnego umożliwiające podjęcie zmiany w sposobie gospodarowania i zarządzania. Każda jednostka zwraca uwagę na swój wpływ na podział dochodu i kapitału, co pozwala na odwołanie się do wypracowanych w sferze publicznej zasad racjonalnego gospodarowania i skutecznego przydziału. Dotyczy to zarówno zarządzania strategicznego i sposobu organizowania działalności gospodarczej, jak i rachunkowości finansowej, rachunkowości budżetowej, kontroli wewnętrznej oraz nadzoru.

Wzrost kapitału i dochodu, wypracowany w wyniku sprzedaży, rozdziału aktywów, inwestycji i innych działań, stanowi podstawę polityki finansowej. Wyniki finansowe oraz sprawozdania finansowe z poprzednich lat i roczne plany finansowe, czyli tzw. plany. Podstawą zatem jest dane na dzień 31 grudnia, które podlegają do oceny jakościowo i ilościowo, a przede wszystkim planistycznej bazie, umożliwiającą dla prognozowania przyszłości. Jest to pierwszy krok w kierunku zbudowania systemu rachunkowości finansowej.

¹ Prof. dr hab. inż. Andrzej Kaczyński, Instytut Rachunkowości Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach.

² Dr hab. inż. w Katowicach, Instytut Rachunkowości Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach.