

Strategiczna rachunkowość zarządcza – pojęcie i zakres

Edward Nowak

Artykuł jest poświęcony przedstawieniu istoty rachunkowości zarządczej zorientowanej na strategię przedsiębiorstwa. W tekście ukazano pojęcie, zakres oraz instrumenty strategicznej rachunkowości zarządczej. Omówiono także jej rolę na różnych etapach procesu zarządzania strategicznego. Szczególną uwagę zwrócono na zarządzanie kosztami zorientowane na strategię przedsiębiorstwa jako ważny obszar strategicznej rachunkowości zarządczej.

1. Wstęp

W ostatnich latach obserwuje się istotne zmiany w warunkach funkcjonowania przedsiębiorstw. Postępują procesy globalizacji działalności gospodarczej oraz nasila się walka konkurencyjna na rynku. Wzrasta tempo wprowadzania nowych technologii produkcji oraz rozwiązań informatycznych. Następuje zwiększenie złożoności realizowanych w przedsiębiorstwach procesów gospodarczych. Cykle życia produktów ulegają skróceniu, a gusty klientów szybko zmieniają się.

Przedsiębiorstwa, aby mogły przetrwać i dalej funkcjonować, muszą zatem ciągle dostosowywać się do nowych warunków. Ponadto muszą one stosować odpowiednie dla warunków rynkowego współzawodnictwa strategię działania, których podstawą jest strategia konkurencji, natomiast jej najważniejszą odmianą jest strategia przywództwa kosztowego. Firmy mogą także stosować strategię wyróżniania i koncentracji. W strategiach tych są określone długofalowe zamierzenia przedsiębiorstwa, do których osiągnięcia powinno ono dążyć.

Proces zarządzania strategicznego obejmuje kilka etapów: analizę strategiczną przedsiębiorstwa, planowanie strategiczne, realizację strategii oraz kontrolę strategiczną. Formułowanie właściwej strategii działania przedsiębiorstwa oraz skuteczna implementacja obranej strategii wymagają zastosowania odpowiednich instrumentów zarządzania. Do takich instrumentów należy zaliczyć rachunkowość zarządczą, ukierunkowaną na strategię przedsiębiorstwa.

Strategiczna rachunkowość zarządcza jest stosunkowo nowym działem rachunkowości zarządczej. W tradycyjnym ujęciu koncentruje się ona bowiem

na dostarczaniu informacji, które mają pomóc kierownictwu w sterowaniu bieżącą działalnością przedsiębiorstwa. Takie ograniczenie zakresu rachunkowości zarządczej jest niewystarczające dla skutecznego zarządzania współczesnymi przedsiębiorstwami. Wzrost znaczenia problemów strategicznych w działalności przedsiębiorstw spowoduje, że zwiększy się rola rachunkowości zarządczej jako narzędzia wspomagającego proces zarządzania strategicznego.

Głównym celem niniejszego artykułu jest przedstawienie koncepcji strategicznej rachunkowości zarządczej, jej istoty i zakresu oraz roli w procesie zarządzania strategicznego wraz ze wskazaniem określonych instrumentów wspomagających ten proces.

2. Pojęcie strategicznej rachunkowości zarządczej

Strategiczna rachunkowość zarządcza jest stosunkowo nową koncepcją rachunkowości zarządczej, która rozwinęła się w latach dziewięćdziesiątych XX wieku. Pod koniec ubiegłego wieku nastąpił bowiem wyraźny wzrost znaczenia problemów strategicznych w działalności różnych organizacji gospodarczych. Wówczas to zwiększyło się zainteresowanie ze strony właścicieli i menedżerów jednostek instrumentami wspomagającymi proces zarządzania strategicznego. Odpowiedzią na to zapotrzebowanie było właśnie pojawienie się koncepcji strategicznej rachunkowości zarządczej.

W literaturze z zakresu rachunkowości zarządczej można znaleźć kilkanaście definicji strategicznej rachunkowości zarządczej. Kładą one akcent na określone, czasami odmienne aspekty. W niniejszym artykule zostaną przytoczone najważniejsze definicje, które najlepiej oddają istotę tego obszaru rachunkowości zarządczej.

Strategiczna rachunkowość zarządcza może być określona najkrócej jako dział rachunkowości zarządczej, którego zadaniem jest wspieranie naczelnego kierownictwa przedsiębiorstwa w procesie zarządzania strategicznego.

Termin „strategiczna rachunkowość zarządcza” został użyty po raz pierwszy przez Kennetha Simmondsa w 1981 roku. Określił on strategiczną rachunkowość zarządczą (ang. *Strategic Management Accounting*) jako obszar rachunkowości zarządczej, zajmujący się dostarczaniem i analizą informacji dotyczących przedsiębiorstwa oraz jego konkurentów na potrzeby formułowania oraz monitorowania strategii tego przedsiębiorstwa (Simmonds 1981: 62).

Drugą, w porządku chronologicznym, definicję sformułował w 1992 roku K. Ward w swojej książce pt. *Strategic Management Accounting*. Autor ten określił strategiczną rachunkowość zarządczą bardzo ogólnie, jako dział rachunkowości zarządczej, przystosowany do strategii działania planowanej i wdrażanej przez organizację gospodarczą (Ward 1992: 3).

R.M.S. Wilson, definiując strategiczną rachunkowość zarządczą, nawiązuje do celu zarządzania strategicznego i uważa ją za koncepcję rachunko-

wości zarządczej uwzględniającą strategiczne uwarunkowania działalności przedsiębiorstwa. W jego opinii strategiczna rachunkowość zarządcza jest obszarem rachunkowości zarządczej, który koncentruje się na wykorzystaniu informacji finansowych do rozwinięcia nadrzędnych strategii przedsiębiorstwa w celu osiągnięcia trwałej przewagi konkurencyjnej (Wilson 1995: 3).

M. Smith określa strategiczną rachunkowość zarządczą jako dziedzinę, której celem jest stworzenie systemu informacyjnego przez dostarczanie zarządowi przedsiębiorstwa odpowiedniego rodzaju informacji. Dane z tego systemu są wykorzystywane przez zarząd do wspomagania osiągnięcia celów przedsiębiorstwa w taki sposób, aby nastąpiło wzajemne dopasowanie pięciu wymiarów: misji, celów, zadań, strategii operacyjnych i oceny stopnia wykonania zadań (Smith 1998: 13).

Odmienne wyjaśnienie pojęcia strategicznej rachunkowości zarządczej przedstawił P.M. Collier, który uważa, że charakteryzuje się ona tym, iż uwaga menedżerów i specjalistów z zakresu rachunkowości zarządczej jest skoncentrowana na otoczeniu przedsiębiorstwa, a nie na jego wnętrzu. Według niego, w strategicznej rachunkowości zarządczej analizuje się cały łańcuch tworzenia wartości, łącznie z dostawcami i odbiorcami, oraz poszukuje się odpowiednich sposobów zdobywania i utrzymania przewagi konkurencyjnej (Collier 2003: 9).

W niektórych ogólnych definicjach rachunkowości zarządczej znajdują się również elementy nawiązujące do strategii przedsiębiorstwa. Przykładem może tu być definicja sformułowana w Chartered Institute of Management Accounting (CIMA), według której rachunkowość zarządcza jest integralną częścią zarządzania, zajmującą się identyfikacją, prezentacją i interpretacją informacji wykorzystywanych do: formułowania strategii, planowania i kontrolowania działalności, podejmowania decyzji, optymalizacji zużycia zasobów, ochrony aktywów oraz ich ujawnianiu akcjonariuszom, zatrudnionym osobom trzecim. W definicji tej na pierwszym miejscu wskazuje się dostarczanie informacji wykorzystywanych do formułowania strategii przedsiębiorstwa jako zadanie rachunkowości zarządczej. Strategii przedsiębiorstwa powinny być zatem przyporządkowane inne elementy systemu rachunkowości zarządczej (Lucy 1992: 9).

Również w literaturze polskiej w ostatnim dziesięcioleciu zostały sformułowane definicje strategicznej rachunkowości zarządczej. Autorami ich są I. Sobańska, E. Nowak oraz B. Nita.

I. Sobańska określa strategiczną rachunkowość zarządczą jako obszar rachunkowości zarządczej, który jest nakierowany *explicite* na objaśnienie problemów decyzji strategicznych. Informacje dostarczane przez strategiczną rachunkowość zarządczą powinny umożliwić rozwój bardziej efektywnych strategii, zapewniających osiągnięcie przez przedsiębiorstwo przewagi konkurencyjnej w długim okresie (Sobańska 1999).

E. Nowak uważa strategiczną rachunkowość zarządczą za dział rachunkowości zarządczej, który jest podporządkowany procesowi strategicznego za-

rzządzania przedsiębiorstwem. Najważniejszym jej zadaniem jest stworzenie systemu informacyjnego dla zarządzania strategicznego, realizowanego przez naczelne kierownictwo przedsiębiorstwa, w celu umożliwienia mu podejmowania długofalowych decyzji gospodarczych (Nowak 2000; 2003: 14).

B. Nita definiując strategiczną rachunkowość zarządczą przyjmuje, że jest to dział rachunkowości zarządczej zorientowany na wspomaganie procesu zarządzania strategicznego w przedsiębiorstwie, umożliwiający kadrze menedżerskiej skuteczne podejmowanie decyzji sprzyjających realizacji nadrzędnych celów działalności tego przedsiębiorstwa (Nita 2005: 278).

Analiza porównawcza przedstawionych definicji wskazuje, że pojęcie strategicznej rachunkowości zarządczej jest w literaturze niejednolicie rozumiane. Również cele i zadania tego obszaru rachunkowości zarządczej są niekiedy formułowane odmiennie. Niemniej jednak w poszczególnych definicjach znajduje odzwierciedlenie nadrzędna misja strategicznej rachunkowości zarządczej, jaką jest wspieranie naczelnego kierownictwa przedsiębiorstwa w procesie zarządzania strategicznego.

3. Zakres strategicznej rachunkowości zarządczej

Głównym zadaniem strategicznej rachunkowości zarządczej jest dostarczanie informacji na potrzeby podejmowania strategicznych decyzji w przedsiębiorstwie, które są ukierunkowane na osiąganie długofalowych celów działalności przedsiębiorstwa. Poprzez swoje instrumentarium usprawnia ona proces strategicznego zarządzania przedsiębiorstwem, ułatwiając adaptację w konkurencyjnym i wysoce zmiennym otoczeniu. W tych warunkach strategiczna rachunkowość zarządcza pełni aktywną rolę w formułowaniu i realizacji strategii przedsiębiorstwa. Przedstawione cechy charakterystyczne wyznaczają zakres strategicznej rachunkowości zarządczej.

W związku z określeniem zakresu strategicznej rachunkowości zarządczej pojawia się problem relacji do pierwotnego w stosunku do niej obszaru rachunkowości zarządczej, która była dotychczas zorientowana na zarządzanie przedsiębiorstwem w krótkim okresie. Tradycyjnie ujmowana rachunkowość zarządcza jest właśnie sprowadzana do dostarczania informacji na potrzeby podejmowania decyzji krótkoterminowych. Tak ukierunkowana rachunkowość zarządcza funkcjonowała w teorii i praktyce do końca lat osiemdziesiątych ubiegłego wieku i była nazywana po prostu rachunkowością zarządczą.

W literaturze poświęconej strategicznej rachunkowości zarządczej przedstawione są różne ujęcia tego zagadnienia. Przy tym jest to w głównej mierze problem terminologiczny. Przykładowo I. Sobańska przeciwstawia strategiczną rachunkowość zarządczą tzw. konwencjonalnej rachunkowości zarządczej (Sobańska 1999). E. Nowak wyróżnia natomiast strategiczną rachunkowość zarządczą na tle operacyjnej rachunkowości zarządczej (Nowak 2000).

Podział rachunkowości zarządczej na strategiczną i operacyjną wydaje się być bardziej uzasadniony i jednoznaczny. Ponadto nawiązuje on do dwóch podstawowych szczebli zarządzania przedsiębiorstwem i rodzajów decyzji gospodarczych wyróżnionych ze względu na horyzont czasowy. Skoro uznaliśmy, że dział rachunkowości zarządczej wspomagający proces strategicznego zarządzania jest strategiczną rachunkowością zarządczą, to wspomnianą konwencjonalną (tradycyjną) rachunkowość zarządczą, która wspomaga proces operacyjnego zarządzania przedsiębiorstwem, jest lepiej nazwać operacyjną rachunkowością zarządczą.

Przeciwstawiając strategiczną rachunkowość zarządczą operacyjnej rachunkowości zarządczej warto wyspecyfikować podstawowe różnice między tymi dwoma działami rachunkowości zarządczej. Są one zestawione według przyjętych kryteriów w tabeli 1.

Cecha	Rachunkowość zarządcza strategiczna	Rachunkowość zarządcza operacyjna
Szczeble zarządzania	Zarządzanie strategiczne	Zarządzanie operacyjne
Horyzont czasowy	Długi okres	Krótki okres
Odbiorcy informacji	Naczelne kierownictwo przedsiębiorstwa	Kierownictwo jednostek niższego szczebla
Kryterium optymalizacji decyzji	Wartość przedsiębiorstwa	Zysk przedsiębiorstwa
Kryterium sprawności działania	Pozycja przedsiębiorstwa	Nadwyżka pieniężna
Przedmiot zadań	Rozwój przedsiębiorstwa	Efektywne wykorzystanie zasobów
Charakterystyka zadań	Warianty działalności	Zadania bieżące
Rodzaj uwarunkowań	Uwarunkowania zewnętrzne	Uwarunkowania wewnętrzne
Wymiar czasowy informacji	Perspektywiczność	Teraźniejszość
Zaangażowanie środków	Środki zaangażowane na długi okres	Środki dostępne w danym momencie
Orientacja decydentów	Rynek	Produkcja
Wymiar zadań	Zadania jakościowe	Zadania ilościowe

Tab. 1. Cechy charakterystyczne rachunkowości zarządczej strategicznej i operacyjnej.
Źródło: E. Nowak, *Rachunkowość zarządcza strategiczna i operacyjna, Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, 2000 r., nr 5.

Podstawowym zadaniem strategicznej rachunkowości zarządczej jest dostarczanie informacji na potrzeby podejmowania długofalowych decyzji gospodarczych, które wynikają z wizji i misji przedsiębiorstwa. Strategiczna rachunkowość zarządcza zajmuje się dostarczaniem informacji naczelnemu kierownictwu przedsiębiorstwa umożliwiających (Nowak 2003: 15–15):

- rozpoznanie wariantów działalności przedsiębiorstwa,
- określenie rozwoju przedsiębiorstwa w dłuższym okresie,
- określenie relacji przedsiębiorstwa z jego otoczeniem.

Strategiczna rachunkowość zarządcza koncentruje się w szczególności na informacyjnym zabezpieczeniu podejmowania takich decyzji strategicznych jak:

- określenie przedmiotu działalności przedsiębiorstwa,
- ustalenie zakresu i skali działalności,
- alokacja zasobów przedsiębiorstwa,
- wybór technologii wytwarzania,
- zmiany organizacyjne przedsiębiorstwa.

Przedstawiony zakres strategicznej rachunkowości zarządczej wskazuje wyraźnie na specyfikę tego obszaru rachunkowości zarządczej. Uwzględnia on bowiem czynniki znajdujące się pod kontrolą menedżerów na poziomie zarządzania strategicznego. Jednocześnie do specyfiki strategicznych decyzji ekonomicznych powinny być przystosowane określone instrumenty strategicznej rachunkowości zarządczej.

4. Strategiczne zarządzanie kosztami

Najważniejszą odmianą strategii konkurencji dla przedsiębiorstw funkcjonujących w warunkach rynkowego współzawodnictwa jest strategia przywództwa kosztowego. Ponadto inne odmiany strategii konkurencji, takie jak strategia wyróżniania i koncentracji, powinny uwzględniać koszty ponoszone przez przedsiębiorstwo. Dlatego ważnym obszarem strategicznej rachunkowości zarządczej jest zarządzanie kosztami ukierunkowane na strategię konkurencji, nazywane strategicznym zarządzaniem kosztami.

Termin „strategiczne zarządzanie kosztami” (ang. *Strategic Cost Management*) został użyty po raz pierwszy w 1999 roku przez J. K. Shanka w artykule *Strategic Cost Management. New Wine or Just New Bottles*. Termin ten (niem. *Strategisches Kostenmanagement*) zastosował następnie w 1991 roku w literaturze niemieckojęzycznej P. Horvath.

Głównymi propagatorami koncepcji strategicznego zarządzania kosztami są J.K. Shank oraz V. Govindarajan, którzy w 1993 roku opublikowali książkę pt. *Strategic Cost Management. The New Toll for Competitive Advantage*. Autorzy ci zdefiniowali strategiczne zarządzanie kosztami jako proces przygotowania i wykorzystania informacji kosztowych na etapach formułowania i komunikowania strategii w przedsiębiorstwie oraz projektowania i wdrażania zarządzania strategicznego w celu realizacji tej strategii także na etapie ustalania i wdrażania systemu kontroli i monitorowania postępów w realizacji przyjętej strategii. Informacje o kosztach są tu wykorzystywane do rozwijania nadrzędnych strategii przedsiębiorstwa zmierzających do osiągnięcia trwałej przewagi konkurencyjnej (Shank, Govindarajan 1993: 6–8).

Związłą, a jednocześnie wyczerpującą definicję strategicznego zarządzania kosztami zaproponowali W. J. Morse, J. R. Davis oraz A. L. Hartgraves. Określili oni strategiczne zarządzanie kosztami jako proces podejmowania decyzji dotyczących specyficznych czynników kosztotwórczych w kontekście

strategii przedsiębiorstwa oraz łańcucha wartości (Morse, Davis, Hartgraves 2003: 7).

A. Brokemper odniósł się krytycznie do pojęcia „strategiczne zarządzanie kosztami” i zaproponował w zamian stosowanie terminu „zarządzanie kosztami zorientowane na strategię przedsiębiorstwa”. Uznał on bowiem, że narzędzia, które są zaliczane do strategicznego zarządzania kosztami, nie są same przez się narzędziami strategicznymi. Ponadto, jego zdaniem, nie wszystkie fazy zarządzania strategicznego (w szczególności proces opracowania strategii) są przez nie wspomagane (Brokemper 1998).

Również w literaturze polskiej koncepcja strategicznego zarządzania kosztami zyskuje na popularności. A. Jarugowa (1997: 17–40) zwróciła uwagę na konieczność wdrożenia systemów rachunku kosztami ukierunkowanych na wspomaganie efektywnego zarządzania kosztami, jako strategii podnoszącej konkurencyjność przedsiębiorstwa oraz prowadzącej do wzrostu jego wartości. G.K. Świdarska (2003: 137) przedstawiła specyfikę i modele rachunku kosztów ukierunkowanych na potrzeby strategicznego zarządzania przedsiębiorstwem, uznając koszty za ważny element strategii przedsiębiorstwa. E. Nowak i M. Nowak (2005: 284–288) przedstawili istotę strategicznego zarządzania kosztami w nawiązaniu do strategii przywództwa kosztowego. Problematyce strategicznego zarządzania kosztami jest w całości poświęcona praca zbiorowa pod redakcją E. Nowaka (2006), w której zostały zaprezentowane uwarunkowania, koncepcje i instrumenty zarządzania kosztami zorientowane na strategię przedsiębiorstwa.

Istota i zakres strategicznego zarządzania kosztami są wyjaśniane przez poszczególnych autorów także za pomocą podstawowych założeń tej koncepcji (Horvath 1991; Shank, Govindarajan 1993; Brokemper 1998). Przy tym różni autorzy wskazują na odmienną liczbę elementów, które określają strategiczne ukierunkowanie zarządzania kosztami. Niemniej jednak za fundamenty koncepcji strategicznego zarządzania kosztami uznaje się:

- orientację na łańcuch tworzenia wartości,
- pozycjonowanie strategiczne przedsiębiorstwa,
- identyfikację strategicznych nośników kosztów.

Zestaw tych trzech elementów, wzajemnie ze sobą powiązanych, tworzy paradygmat strategicznego zarządzania kosztami (Shank, Govindarajan 1993: 13).

W strategicznym zarządzaniu kosztami wychodzi się z podstawowego założenia, że głównym celem działalności przedsiębiorstwa w długim okresie jest dążenie do wzrostu jego wartości. Dlatego wszystkie działania podejmowane przez kierownictwo powinny być ukierunkowane na osiągnięcie tego nadrzędnego celu. Przy czym chodzi tu nie tylko o działania podejmowane w ramach danego przedsiębiorstwa, ale także o uwzględnienie działań wykraczających poza jego ramy. Na zewnątrz danego przedsiębiorstwem znajdują się bowiem potencjalne źródła obniżki kosztów, które często pozostają niewykorzystane.

Łańcuch tworzenia wartości powinien być analizowany w połączeniu z procesem ponoszenia kosztów. Chodzi mianowicie o to, aby koszty zostały przyporządkowane do poszczególnych działań wyodrębnionych w łańcuchu wartości, co umożliwi rozpoznanie mechanizmu kształtowania się kosztów w długim okresie. Wymaga to identyfikacji czynników kosztotwórczych poszczególnych działań. Sterowanie przebiegiem tych czynników powinno przyczynić się do uzyskania przewagi konkurencyjnej.

Zdobycie przez przedsiębiorstwo przewagi konkurencyjnej wymaga implementacji odpowiedniej strategii działania, dla której ważnym źródłem są działania wyodrębnione w łańcuchu wartości. Mogą one stanowić podstawę zdobywania zarówno przewagi pod względem kosztów, jak i wyróżniania się produktów. Przewaga przedsiębiorstw w tych obszarach jest osiągnięta dzięki lepszemu wykorzystaniu – w porównaniu z konkurencją – strategicznych czynników sukcesu. Dlatego ważnym elementem koncepcji strategicznego zarządzania kosztami jest strategiczne pozycjonowanie przedsiębiorstwa.

Strategia zdobywania przewagi konkurencyjnej wybrana przez przedsiębiorstwo wymaga zastosowania odpowiedniego systemu zarządzania kosztami. Implikacje w tym zakresie są przedstawione w tabeli 2.

Elementy systemu zarządzania kosztami	Strategia przedsiębiorstwa	
	Zróżnicowanie produktów	Przywództwo kosztowe
Rola kosztów standardowych w ocenie rezultatów działalności	Niezbyt ważna	Bardzo ważna
Znaczenie budżetowania elastycznego w kontroli kosztów wytwarzania	Średnie do małego	Duże do bardzo dużego
Znaczenie przypisywane wykonaniu budżetu	Średnie do małego	Duże do bardzo dużego
Znaczenie analizy kosztów marketingu	Krytyczne dla osiągnięcia sukcesu	Często nieprzeprowadzane w sposób formalny
Znaczenie informacji o kosztach w decyzjach cenowych	Małe	Duże
Znaczenie analizy kosztów konkurencji	Małe	Duże

Tab. 2. Wpływ przyjętej strategii na system zarządzania kosztami. Źródło: opracowanie własne na podstawie J. K. Shank, V. Govindarajan, *Strategic Cost Management. The New Tod for Competitive Advantage*, The Free Press, New York 1993, s. 18.

Z tabeli tej wynika, że przedsiębiorstwa realizujące różne strategie uzyskiwania przewagi konkurencyjnej wykorzystują odmienne instrumenty zarządzania kosztami. Zastosowane instrumenty powinny umożliwić wpływ na kształtowanie się kosztów w długim okresie.

W strategicznym zarządzaniu kosztami przyjmuje się, że ponoszenie kosztów w długim okresie jest skutkiem decyzji strategicznych dotyczących

przede wszystkim przystosowania się przedsiębiorstwa do zmian w jego otoczeniu. Dlatego zadaniem strategicznego zarządzania kosztami jest identyfikacja i analiza czynników o charakterze długookresowym, oddziałujących na ponoszenie kosztów, które są nazywane strategicznymi nośnikami kosztów. Nośniki te są wyodrębnione przy uwzględnieniu realizowanej przez przedsiębiorstwo strategii oraz w powiązaniu z łańcuchem tworzenia wartości. Wpływają one na pozycję przedsiębiorstwa pod względem kosztów oraz na poziom kosztów działań prowadzących do tworzenia wartości.

Strategiczne nośniki kosztów, ze względu na ich charakter, można podzielić na dwie grupy (Riley 1987; Shank, Govindarajan 1993: 21–23):

- a) strukturalne nośniki kosztów, związane ze strukturą ekonomiczną przedsiębiorstwa, do których zalicza się:
 - skalę działalności,
 - zakres działalności,
 - doświadczenie,
 - kompleksowość działalności,
 - stosowne technologie,
- b) wykonawcze nośniki kosztów, dotyczące operacyjnych procesów przedsiębiorstwa, do których zalicza się:
 - zaangażowanie pracowników.
 - kompleksowe zarządzanie jakością,
 - wykorzystanie zdolności produkcyjnych,
 - efektywność działalności,
 - konfiguracje produktów,
 - umiejętność współpracy z kontrahentami.

Strukturalne nośniki kosztów wpływają na poziom i strukturę kosztów własnych produktów, przy czym w odmiennych warunkach wpływ tych czynników na rezultaty działalności może być różny. Wykonawcze nośniki kosztów rzutują natomiast na zdolność przedsiębiorstwa do skutecznego i efektywnego działania, dzięki czemu przyczyniają się one do obniżenia kosztów działalności.

Oddziaływanie czynników kosztotwórczych na pozycje kosztowe o charakterze strategicznym obejmuje trzy grupy działań sterujących (Brokemper 1998; Ziegenbein 2001:71):

- zarządzanie przebiegiem kosztów, którego zadaniem jest ustalenie długookresowych prawidłowości określających formę zależności kosztów od różnych nośników kosztów,
- zarządzanie strukturą kosztów, w którego centrum zainteresowania znajduje się analiza struktury kosztów z podziałem na koszty stałe i zmienne oraz koszty wspólne i indywidualne,
- zarządzanie poziomem kosztów, które obejmuje konkretne działania mające doprowadzić do osiągnięcia celu zarządzania kosztami, jakim jest redukcja kosztów.

Przewidywanie prawidłowości w zakresie kształtowania się kosztów w perspektywie długookresowej jest ważnym zadaniem strategicznego zarządzania kosztami. Chodzi tu przede wszystkim o wyjaśnienie mechanizmu kształtowania się kosztów w długim okresie.

5. Zakończenie

Tradycyjnie rachunkowość zarządcza jest ukierunkowana na dostarczanie informacji na potrzeby sterowania bieżącą działalnością przedsiębiorstwa. Takie ograniczenie roli i zakresu rachunkowości zarządczej jest w obecnych warunkach niewystarczające, gdyż przedsiębiorstwa są zmuszane do stosowania instrumentów zarządzania zorientowanych na obrane przez nie strategie. W tych warunkach strategiczna rachunkowość zarządcza może znaleźć ważne miejsce wśród różnych instrumentów wykorzystywanych przez naczelne kierownictwo przedsiębiorstwa w procesie zarządzania strategicznego.

Szczególne role strategicznej rachunkowości zarządczej jest związana z możliwością jej wykorzystania we wsparciu realizacji strategii konkurencji. Przy tym instrumenty strategicznej rachunkowości zarządczej wspomagają osiągnięcie długookresowego celu działalności przedsiębiorstwa, jakim jest wzrost jego wartości. Dlatego można przypuszczać, że zainteresowanie instrumentami strategicznej rachunkowości zarządczej będzie ciągle wzrastało, zarówno w obszarze studiów teoretycznych, jaki i zastosowań praktycznych.

Informacje o autorze

Prof. zw. dr hab. Edward Nowak – Wydział Zarządzania, Informatyki i Finansów Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Instytut Rachunkowości, Katedra Rachunku Kosztów i Rachunkowości Zarządczej. E-mail: edward.nowak@ae.wroc.pl.

Bibliografia

- Brokemper, A. 1998. Strategieorientiertes Kostenmanagement. Strukturelle Kostentreiber als Bestimmungsgrößen der Kostenstruktur. *Controlling*, nr 5.
- Horvath, P. 1991. Strategisches Kostenmanagement. w: Horvath P., Gassert H. i D. Solaro (red.) *Controllingkonzeptionen für die Zukunft*. Stuttgart: C. E. Poeschel Verlag.
- Jarugowa, A., Nowak, W. A. i A. Szycha. 1997. *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, Gdańsk: ODDK.
- Lucy, T. 1992. *Management Accounting*, London: DP Publications Ltd.
- Morse, W.J., Davis, J.R. i A.L. Hartgraves. 2003. *Management Accounting. A Strategic Approach, South-Western*, London: Thomson Learning.
- Nita, B. 2005. Strategiczna rachunkowość zarządcza. Ujęcie modelowe. *Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu*, nr 1080.

- Nowak, E. 2000. Rachunkowość zarządcza strategiczna i operacyjna. *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 5.
- Nowak, E. (red.) 2006. *Strategiczne zarządzanie kosztami*, Kraków: Oficyna Ekonomiczna.
- Nowak, E. 2003. *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, Warszawa: PWE.
- Nowak, E. i M. Nowak. 2005. O strategicznym zarządzaniu kosztami. *Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej im Oskara Langego we Wrocławiu*, nr 1062.
- Obłój, K. 2001. *Strategia organizacji. W poszukiwaniu trwałej przewagi konkurencyjnej*, Warszawa: PWE.
- Porter, M. 1999. *Strategia konkurencji. Metody analizy sektorów i konkretnych firm*, Warszawa: PWE.
- Riley, D. 1987. Competitive Cost Based Investment Strategies for Industrial Companies. w: *Manufacturing Issues*. New York: Booz, Allen and Hamilton.
- Shank, J.K. 1991. Strategic Cost Management. New Wine or Just New Bottles? *Journal of Management Accounting Research*, nr 1.
- Shank, J.K. i V. Govindarajan. 1993. *Strategic Cost Management – the new Toll for Competitive Advantage*, New York: The Free Press.
- Simmonds, K. 1981. Strategic Management Accounting. *Management Accounting*, vol. 59, nr 4.
- Smith, M. 1998. *Nowe narzędzia rachunkowości zarządczej*, Warszawa: Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce.
- Sobańska, I. 1999. Rachunkowość zarządcza konwencjonalna i strategiczna. *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, egzemplarz promocyjny.
- Świdarska, G. K. 2003. *Informacja zarządcza w procesie formułowania i realizacji strategii firm – wyzwanie dla polskich przedsiębiorstw*, Warszawa: Difin.
- Ward, K. 1992. *Strategic Management Accounting*, Oxford: Butterworth-Heinemann.
- Wilson, R. 1995. Strategic Management Accounting. w: Ashton D. (red.) *Issues in Management Accounting*. London: Prentice Hall.
- Ziegenbein, K. 2001. *Kompakt – Training Controlling*, Ludwigshafen: Friedrich Kiehl Verlag.