

*TERESA KIZIUKIEWICZ*

Uniwersytet Szczeciński

## **WYKORZYSTANIE BENCHMARKINGU W STRATEGICZNEJ RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ**

### **Wprowadzenia**

Koncepcję strategicznej rachunkowości zarządczej, która wykształciła się w odpowiedzi na zmiany w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi, cechuje w związku z nasilonymi mechanizmami konkurencji orientacja na rynek, a zatem i na klienta. W konsekwencji tych zjawisk pojawiły się jakościowo nowe potrzeby informacyjne, których nie mógł zaspokoić wcześniejszy model rachunkowości zarządczej koncentrujący się na wspieraniu zarządzania operacyjnego.

W wypadku strategicznego zarządzania szczególnego znaczenia nabiera zapewnienie konkurencyjności jednostki gospodarczej. Z tego powodu przedmiotem zainteresowania zarządzających stają się możliwości doskonalenia w różnych obszarach działalności gospodarczej. Jest to bowiem szansą utrzymania odpowiedniej pozycji konkurencyjnej na rynku, a tym samym zagwarantowania ciągłości bytu jednostki w dłuższej perspektywie czasowej. Realizacja takiej filozofii zarządzania wymaga zastosowania odpowiedniego instrumentarium rachunkowości. W związku z tym celem niniejszego opracowania jest wskazanie obszarów zastosowań benchmarkingu jako narzędzia rachunkowości zarządczej wspomagającej strategiczne zarządzanie.

### **1. Wymagania zarządzania wobec strategicznej rachunkowości zarządczej**

Strategiczna rachunkowość zarządcza, jak już sygnalizowano, powstała w odpowiedzi na prorynkową orientację zarządzania, którego celem – w warunkach nasilonej konkurencji - stała się maksymalizacja wartości dla klienta.

Do realizacji tego celu mogą być zastosowane różne podejścia i strategie zarządzania. Do najczęściej spotykanych podejść do zarządzania należą<sup>1</sup>:

- a) podejście systemowe, zgodnie z którym jednostkę gospodarczą postrzega się jako złożony system (strukturę), składający się z wielu powiązanych części,
- b) podejście sytuacyjne, według którego należy w sposób zindywidualizowany traktować nie tylko jednostki gospodarcze, ale także pojawiające się w nich poszczególne sytuacje (problemy) decyzyjne,
- c) podejście dynamiczne, wynikające z intensywności zmian zachodzących w przedsiębiorstwie i w gospodarce (krajowej, światowej), a w konsekwencji w relacjach między uczestnikami rynku.

Należy podkreślić, że w praktyce podejścia te nie zawsze występują w czystej postaci. Mogą się one przenikać i łączyć, co prowadzi do powstania wersji o mieszanym charakterze. Na przykład, w podejściu sytuacyjnym, związanym z indywidualnym rozpatrywaniem jednostek i pojawiających się w nich sytuacji decyzyjnych, należy uwzględnić też elementy podejścia dynamicznego w związku z permanentnymi zmianami procesów gospodarczych, a zarazem traktować jednostkę gospodarczą jako złożoną całość, biorąc pod uwagę aspekty podejścia systemowego. Wyznacznikiem rozwiązania charakterystycznego dla danej jednostki będzie zatem dominacja cech typowych dla określonego podejścia.

Z uwagi na wytyczony perspektywiczny cel jednostki gospodarczej, niezależnie od podejść, wykształciły się dwie podstawowe strategie zarządzania, a mianowicie strategia:

- a) konkurencji (przywództwa, przewagi) kosztowej,
- b) konkurencji (przywództwa, przewagi) jakościowej.

W wypadku pierwszej strategii jednostki koncentrują się na kosztach poszczególnych ogniw łańcucha wartości, przykładając wagę do poziomu kosztów na każdym etapie cyklu życia produktów, od badań i rozwoju oraz projektowania, czyli fazy przedrynkowej poczynając, poprzez fazę dojrzałości (rynkową), na schyłkowej kończąc. W dobie przyspieszonego postępu technologicznego i skracającego się okresu życia produktów, zwłaszcza wysokiej technologii, szczególne znaczenie dla poziomu kosztów ma faza przedrynkowa. Od rozwiązań przyjętych na tym etapie zależą bowiem koszty w całym cyklu życia, a także jakość przyszłej produkcji decydująca o wartości produktu dla klienta. Koszty, stając się strategicznym celem jednostki gospodarczej, muszą więc być rozpatrywane w długiej perspektywie czasowej. Można więc mówić o strategicznym zarządzaniu kosztami.

Jednak często okazuje się, zwłaszcza w wypadku dóbr zaspokajających potrzeby wyższego rzędu, że klienci bardziej kierują się wyjątkowością produk-

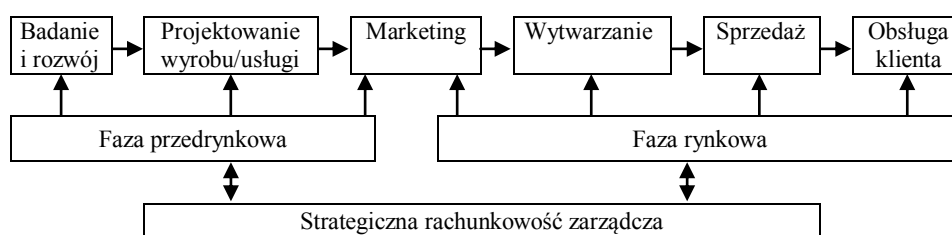
---

<sup>1</sup> Por. A. Karmańska (red.): *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, Difin, Warszawa 2006, s. 33-41.

tu, jego jakością, niż przystępną ceną, wynikającą ze stosowania rygorystycznych reżimów w zakresie kosztów. W takiej sytuacji przydatna jest strategia konkurencji (przewagi) jakościowej. W razie jej stosowania, oprócz informacji finansowych (koszty, przychody, wyniki), są również wykorzystywane informacje niefinansowe (ilościowe i jakościowe).

Warto podkreślić, że podobnie jak w wypadku podejść do zarządzania mogą występować strategie o mieszanej postaci z przewagą elementów o charakterze kosztowym bądź jakościowym.

Do zaprezentowanych podejść i strategii zarządzania musi być dostosowany model strategicznej rachunkowości zarządczej. W związku z tym powinna ona mieć „charakter komplementarny do zarządzania”<sup>2</sup>, a jej obszary i zadania powinny obejmować „... wszystkie podstawowe obszary procesu zarządzania strategicznego, poczynając od analizy strategicznej, poprzez planowanie strategiczne i realizację strategii, aż po kontrolę strategiczną”<sup>3</sup>. W początkowym okresie strategiczna rachunkowość zarządcza była definiowana jako system strategicznego zarządzania kosztami<sup>4</sup> przez pryzmat procesów gospodarczych generujących wartość dla klienta. Jednak z czasem pojęcie to przeszło ewolucję. W literaturze pojawił się pogląd, że strategiczna rachunkowość zarządcza nie może koncentrować się wyłącznie na kosztach<sup>5</sup>, lecz przede wszystkim na działaniach tworzących wartość dla klienta, od których zależy szeroko pojmowana rentowność. Wymaga to zastosowania różnych mierników dopasowanych do określonych ogniw łańcucha wartości (por. rysunek 1), pod którego pojęciem rozumie się ciąg działań, składających się na proces tworzenia wartości dla klienta.



Rys. 1. Elementy łańcucha wartości

Źródło: opracowanie na podstawie: A.A. Jaruga, P. Kabalski, A. Szycha: *Rachunkowość zarządcza*, Oficyna a Wolters Kluwer business. Warszawa 2010, s. 45.

<sup>2</sup>Por. B. Nita: *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Oficyna a Wolters Kluwer business. Kraków 2008, s. 50.

<sup>3</sup>*Ibidem*, s. 50.

<sup>4</sup>*Ibidem*, s. 32.

<sup>5</sup>T.H. Johnson: *Activity – Based Information: a Blueprint for World Class Management Accounting*, “Management Accounting”, June 1988, za: A. Karmańska (red.): *Rachunkowość zarządcza...* op. cit., s. 33.

Za kryterium oceny efektywności poczynań przyjmuje się w tej strategii poziom zadowolenia klienta, przekładający się na pozycję jednostki na rynku oraz osiągnięte przez nią przychody i wynik finansowy. Wszystkie natomiast działania, które nie wpływają na tworzenie wartości dla klienta, są traktowane jako „działania jałowe”<sup>6</sup>. Strategiczna rachunkowość zarządcza powinna w związku z tym dostarczać informacje sprzyjające optymalizacji i koordynacji działań składających się na łańcuch wartości, przy czym punktem odniesienia są oczekiwania klientów. Jednocześnie występuje też potrzeba generowania przez nią informacji umożliwiających odpowiednią alokację i optymalizację zużycia zasobów zaangażowanych w prowadzoną działalność.

W każdej strategii istotne jest monitorowanie jej realizacji, aby zagwarantować kreowanie dodatkowej wartości z zainwestowanego kapitału w dalszej perspektywie czasowej. W tym celu strategiczna rachunkowość zarządcza powinna umożliwiać ponadfunkcyjne komunikowanie się i współdziałanie różnych ogniw i szczebli zarządzania w danej jednostce gospodarczej.

Tak postrzegane cechy i oczekiwania zarządzania wobec strategicznej rachunkowości zarządczej – w porównaniu z konwencjonalną (operacyjną) rachunkowością zarządczą – są syntetycznie przedstawione w tabeli 1. Jak z niej wynika, strategiczną rachunkowość zarządczą wyróżnia długa perspektywa czasowa i orientacja na otoczenie, a w szczególności na rynek i klientów.

Tabela 1

## Porównanie operacyjnej i strategicznej rachunkowości zarządczej

Aspekt	Operacyjna rachunkowość zarządcza	Strategiczna rachunkowość zarządcza
Cel	Optymalizacja działań	Pozycja rynkowa Zadowolenie klienta Pomnażanie wartości
Zastosowania	Wspomaganie operatywnego (bieżącego) zarządzania	Wspomaganie strategicznego zarządzania
Perspektywa czasowa	Krótki okres	Długi okres (odległa przyszłość)
Orientacja	Orientacja na procesy wewnętrzne	Orientacja na rynek i klienta
Adresaci	Różne szczeble zarządzania	Naczelne kierownictwo
Obszary decyzyjne	Procesy operacyjne – czynniki produkcyjne (procesy technologiczne, pracownicy)	Długookresowe tendencje – czynniki strukturalne (skala działalności, pozycja rynkowa, dobór technologii)
Kryteria wyborów	Koszty a czynniki produkcyjne Wyniki (marża brutto, wynik finansowy) Rozmiary produkcji	Konkurencja kosztowa Konkurencja jakościowa

Źródło: opracowanie własne.

<sup>6</sup> Por. A.Karmańska (red.): *Rachunkowość zarządcza...* op. cit., s. 37.

Dla wspierania strategicznego zarządzania w skutecznej realizacji wybranej przez jednostkę gospodarczą strategii przewagi konkurencyjnej, podstawowe znaczenie mają czynniki, takie jak:

- czas (moment wprowadzenia produktu, wyprzedzenie konkurentów rynkowych),
- innowacyjność (nowoczesność, unikalność rozwiązań),
- kompleksowe podejście (analiza łańcucha wartości),
- orientacja na otoczenie (konkurencyjność),
- sprawność funkcjonowania (pozioma koordynacja działań)
- ciągłe doskonalenie (benchmarking).

Spośród wymienionych czynników, przedmiotem dalszych rozważań – ze względu na temat artykułu – będzie benchmarking i jego przydatność jako narzędzia strategicznej rachunkowości zarządczej.

## 2. Ogólne założenia benchmarkingu

Koncepcja benchmarkingu nie jest „wynalazkiem” współczesności. Charakterystyczne dla niej podejście towarzyszy człowiekowi od zawsze, stając się źródłem i motorem postępu. Szczególnym przykładem może być wdrażanie postępu technicznego i technologicznego przez Japończyków w latach 50. XX w. dzięki importowi technologii i *know-how* z rozwiniętych gospodarczo krajów Europy i Ameryki. Uzyskane informacje stanowiły przedmiot analiz, w których następnie były opracowywane doskonalsze wersje procesów technologicznych, urządzeń czy wyrobów gotowych, dzięki czemu nastąpił dynamiczny rozwój gospodarczy Japonii i znalazła się ona w czołówce przodujących krajów świata. Negatywnym natomiast przykładem w tym zakresie mogą być obserwowane ostatnio kłopoty w działalności fińskiej Nokii.

Coraz szersze stosowanie benchmarkingu w praktyce gospodarczej wynika z korzyści, które zapewnia posługiwanie się nim. Są to, między innymi:

- a) lepsze poznanie własnej jednostki i otoczenia, identyfikacja możliwości rozwoju,
- b) ujawnienie słabych stron danej jednostki, zdefiniowanie warunków sukcesu,
- c) wyznaczenie koniecznych działań usprawniających (celów i zadań) oraz potrzebnych do tego środków,
- d) poprawa efektywności działania,
- e) wzrost konkurencyjności, wzmocnienie pozycji na rynku,
- f) lepsze zaspokojenie oczekiwań klientów i poprawa stosunków z nimi,
- g) doskonalenie technologii i produktów,
- h) wyzwalanie inicjatywy i zaangażowania pracowników (promowanie twórczych, innowacyjnych postaw),
- i) pozyskiwanie nowych inwestorów.

Dzięki wymienionym cechom benchmarking może stać się narzędziem realizacji strategii jednostek gospodarczych. Do właściwego jego stosowania jest niezbędna znajomość procedur, które się nań składają. W zależności od charakteru i zakresu benchmarkingu występują różne jego odmiany, które mogą być wyodrębniane według kryterium podmiotowego lub przedmiotowego<sup>7</sup>.

W pierwszym wypadku zostaje wytypowany podmiot, który jest uznawany za wzorcowy (najlepszy w danej dziedzinie). Z tym podmiotem porównuje się jednostka, która stosuje benchmarking. Ze względu na podmiot wyróżnia się:

- a) benchmarking wewnętrzny, kiedy spośród ogniw przedsiębiorstwa o rozbudowanej strukturze typuje się ogniwo najlepsze (wzorcowe) z uwagi na przyjętą zmienną porównawczą (kryterium oceny), na przykład ogniwo ponoszące najniższe koszty, które traktuje się jako punkt odniesienia w porównaniach i działaniach innych ogniw, dzięki czemu jest możliwe określenie głównych czynników warunkujących sukces jednostki w tym zakresie i koncentracja na maksymalnym ich wykorzystaniu dla uzyskania lepszych rezultatów,
- b) benchmarking zewnętrzny, w którym punktem odniesienia są wzorcowe jednostki z otoczenia; uwzględniając zakres (skalę) jego przeprowadzania można wyodrębnić benchmarking międzynarodowy, międzysektorowy i między przedsiębiorstwami (wytypowanie przedsiębiorstw najlepszych, wiodących w zakresie określonych metod lub procesów – „best in class”).

W drugim przypadku punktem odniesienia jest przedmiot benchmarkingu, którym może być strategia, wyniki działania, określone procesy. W związku z tym wyróżnia się benchmarking:

- a) strategiczny, odnoszący się do zagadnień o fundamentalnym znaczeniu dla danej jednostki gospodarczej, jak na przykład: określenie celu i ogólnej strategii jego osiągnięcia, wybór asortymentu produkcji, wybór technologii, wybór rynków, przedsięwzięcia inwestycyjne,
- b) wyników działania, które mogą być rozpatrywane zarówno w ujęciu operacyjnym (rozmiary produkcji, wydajność, jakość, nowoczesność), jak i ekonomicznym (poziom zysku, przychody osiągnięte ze sprzedaży, ponoszone koszty, płynność finansowa),
- c) produktów, polegający na doskonaleniu własnych produktów w drodze analizy porównawczej produktów uznawanych za wzorcowe.

Wybór podmiotów (firm) wzorcowych wymaga uprzedniego sformułowania kryteriów ich selekcji. W tym celu są potrzebne informacje o liderach i ewentualnych partnerach, którzy mogą wspomagać dana jednostkę w przeprowadzeniu benchmarkingu. Informacje te mogą pochodzić z różnych źródeł -

---

<sup>7</sup> Por. T. Kiziukiewicz: *Benchmarking*, w: *Od auditingu do sponsoringu*, red. K. Czubakowska, PWE, Warszawa 2009, rozdz. 2.

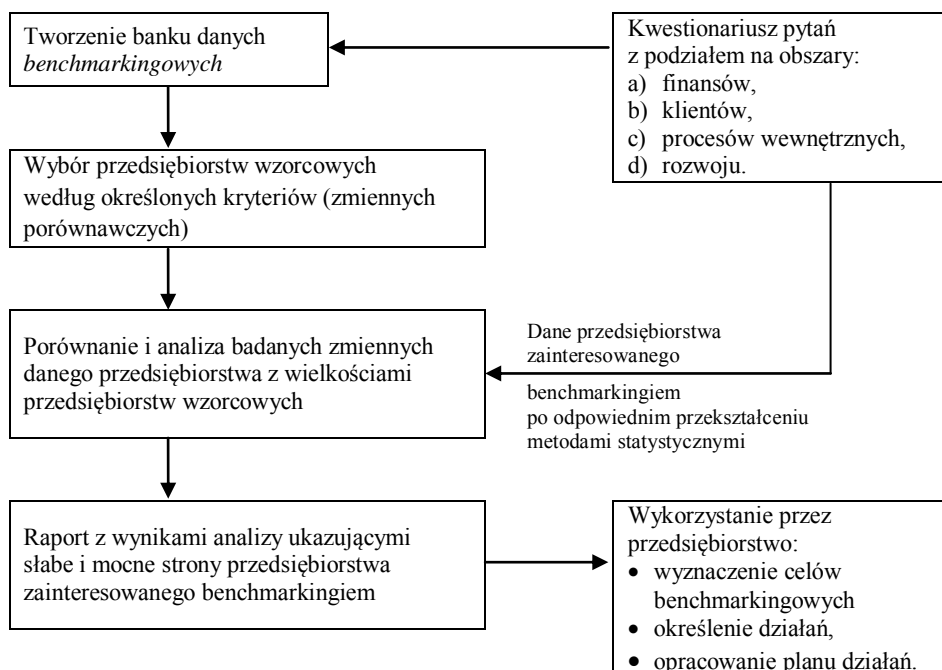
zarówno własnych, jak i obcych<sup>8</sup>. Do źródeł pierwszej grupy można zaliczyć własną bazę danych o konkurencji, prace badawczo-rozwojowe, osobiste kontakty pracowników, informacje zgromadzone na podstawie ogłoszeń prasowych, prospektów reklamowych, salonów wystawowych, sondaży telefonicznych, a także analizę biografii menedżerów firm wzorcowych, nagród i wyróżnień, które one otrzymały. Do obcych źródeł informacji o liderach i potencjalnych partnerach benchmarkingowych należą: organizacje zajmujące się tworzeniem baz danych o najlepszych przedsiębiorstwach, sektorowe banki danych, profesjonalne czasopisma, materiały konferencyjne, instytuty naukowo-badawcze, wyższe uczelnie.

Szczególną rolę, jako źródło informacji, pełni utworzony w 1996 r. w Wielkiej Brytanii system benchmarkingu, zwany *Benchmark Index*<sup>9</sup>. Jest on systematycznie rozbudowywany, dzięki czemu dostarcza w ramach określonej branży informacje, które mogą służyć do porównań benchmarkingowych. Funkcjonuje on według zasady, którą przedstawia rysunek 2. Dzięki informacjom uzyskanym z systemu *Benchmark Index* jednostki mogą ocenić swoją sytuację na tle wybranych wzorcowych firm oraz ustalić swoje słabe i mocne punkty, a następnie wyznaczyć cele, których osiągnięcie wpłynie na poprawę ich sytuacji i pozycji rynkowej.

W ujęciu przedmiotowym rolę wzorca mogą natomiast pełnić znane powszechnie na świecie **międzynarodowe standardy jakości ISO 9000**. Standardy ISO 9000-9004 zostały ustanowione przez Międzynarodową Organizację Standaryzacji i opisują wymagania, którym muszą odpowiadać procedury projektowania, pozyskiwania materiałów, produkcji, systemów kontroli jakości oraz dostaw, aby powstał produkt (wyrób lub usługa) o wysokiej jakości. Uzyskanie certyfikatu ISO jest poprzedzone kosztowną i długotrwałą procedurą weryfikacji. Posiadanie standardu ISO ma jednak ogromne znaczenie dla prestiżu jednostki i jej konkurencyjności, ponieważ akredytacja ISO wiąże się z wpisem na międzynarodową listę gwarantowanych dostawców.

<sup>8</sup> Por. *Ibidem*, r. 2; R. Kowalak: *Benchmarking jako metoda zarządzania wspomagająca controlling przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2009, rozdz.3.

<sup>9</sup> W Polsce po raz pierwszy system *benchmarkingu* dla przedsiębiorstw pojawił się w 2005r. System ten adresowany, między innymi, do małych i średnich przedsiębiorstw, oferuje polskim przedsiębiorstwom Centrum *Benchmarkingu* (CBM) Polska i jego współpartnerzy. Organizacja ta, będąc członkiem *Global Benchmarking Network* (GBN), umożliwia przedsiębiorstwom dostęp do systemu *benchmarkingu*, zwanego *Benchmark Index*. System ten został opracowany w 1996r. w Wielkiej Brytanii. Obecnie dysponuje on jednym z największych banków danych na świecie, obejmującym ponad 15 000 przedsiębiorstw z różnych branż i krajów, przy czym dominują kraje europejskie. System ten systematycznie jest rozbudowywany, dzięki czemu dostarcza w ramach określonej branży wielu standardowych wskaźników, które mogą służyć do porównań *benchmarkingowych* na skalę regionalną, krajową i międzynarodową. W systemie *Benchmark Index* mogą uczestniczyć przedsiębiorstwa, których roczne obroty nie przekraczają 100 mln euro, a liczba pracowników nie jest większa niż 500 osób.



Rys. 2. Zasady funkcjonowania systemu *Benchmark Index*

Źródło: opracowanie na podstawie: *Benchmark Index* (prospekt informacyjny). CBM Polska, TÜV Nord Polska.

### 3. Benchmarking jako narzędzie strategicznej rachunkowości zarządczej

Informacje zgromadzone na potrzeby benchmarkingu są podstawą do porównań, podczas których dane dotyczące jednostki poszukującej możliwości doskonalenia są zestawiane z wielkościami uznanymi za wzorcowe. Pozwala to określić odchylenia, które mogą być<sup>10</sup>:

- a) negatywne (niekorzystne), gdy zjawisko (wielkość) w danej jednostce kształtuje się nie dorównuje wzorcowi, na przykład czas produkcji określonego elementu jest dłuższy od czasu uznanego za wzorcowy, albo zysk jednostkowy jest niższy od wzorcowego, albo koszt jednostkowy jest wyższy od wzorcowego,
- b) pozytywne (korzystne), gdy zjawisko (wielkość) w danej jednostce w porównaniu z miarą wzorcową kształtuje się korzystnie, a więc na przykład: czas wytwarzania jest krótszy od wzorcowego, jakość pro-

<sup>10</sup> Por. I. Sobańska: *Współczesne systemy rachunku kosztów i metody zarządzania*, w: *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. I. Sobańska, C.H.Beck, Warszawa 2003, s. 413.



duktu jest lepsza od wzorcowego, koszt jednostkowy jest niższy od wzorcowego,

- c) neutralne (zerowe), jeżeli nie stwierdza się rozbieżności między badanym zjawiskiem (wielkością) a wzorcem.

W związku z dążeniem do doskonalenia i osiągnięcia długofalowej przewagi konkurencyjnej, czy wręcz przywództwa na danym rynku przedmiotem szczególnego zainteresowania są odchylenia negatywne, które świadczą o konieczności podjęcia działań w kierunku doskonalenia określonego parametru bądź zjawiska (procesu). Aby zapewnić ich skuteczność, należy niekorzystne odchylenia poddać pogłębionej analizie przyczynowej. W jej ramach są wykonywane następujące czynności:

- a) ustala się główne czynniki wpływające na osiągnięcie wzorcowych wyników przez lidera (partnera) benchmarkingowego,
- b) wyznacza się różnice między wynikami danej jednostki a wynikami wzorcowymi,
- c) bada się przyczyny rozbieżności,
- d) ocenia się realne możliwości osiągnięcia wzorcowych lub lepszych wyników w danej jednostce z uwzględnieniem występujących w niej ograniczeń,
- e) wyznacza się optymalny (realny) poziom wyników dla danej jednostki,
- f) sporządza się listę zmian, których wprowadzenie warunkuje osiągnięcie pożądanego poziomu tego, co jest przedmiotem benchmarkingu.

Przeprowadzona analiza porównawcza stanowi podstawę przystąpienia do ostatniego etapu, nazywanego wdrożeniowym lub postbenchmarkingiem. Podjęte w jego ramach działania powinny doprowadzić do implementacji optymalnego rozwiązania w danej jednostce. Na tym etapie, oprócz opracowania planu i harmonogramu realizacji działań usprawniających, szczególne znaczenie ma ustalenie zasad i sposobów mierzenia postępów w doskonaleniu. Dobór ich zależy od obszaru benchmarkingu i zmiennych (kryteriów, parametrów) przyjętych do porównań. Jak już wspomniano, kryteriami oceny wykorzystywanymi na potrzeby benchmarkingu mogą być wielkości pozaekonomiczne i ekonomiczne. W tym drugim wypadku najczęściej są stosowane kategorie wynikowe, a więc wynik finansowy i czynniki, które go kształtują (koszty i przychody), a dostawcą informacji do porównań benchmarkingowych może być zarówno rachunkowość finansowa, jak i rachunkowość zarządcza.

#### 4. Strategie zarządzania a przedmiot benchmarkingu

W długiej perspektywie czasowej, niezależnie od przyjętej strategii, syntetycznym, a zarazem ostatecznym wyrazem skuteczności poczynań benchmarkingowych będzie zysk. W związku z tym istotne jest objęcie benchmarkingiem czynników, które go kształtują. Mogą one pełnić rolę zadań (celów czątko-

wych) benchmarkingu. Mogą też być traktowane jako jego główny cel. Wówczas w wypadku stosowania strategii konkurencji kosztowej celem benchmarkingu jest optymalizacja kosztów, natomiast w wypadku strategii konkurencji jakościowej – sprzedaż wyrażona ilościowo (ilość sprzedanych produktów) lub wartościowo (przychody ze sprzedaży). Mogą być również stosowane miary niefinansowe. Jednak ich jednoznaczne i wymierne przełożenie na wynik finansowy zazwyczaj napotyka trudności.

Jeżeli jednostka realizuje strategię konkurencji kosztowej, przedmiotem szczególnego zainteresowania benchmarkingu jest koszt jednostkowy produktu. Jest on kategorią ekonomiczną, której znajomość umożliwia obiektywną ocenę osiągnięć danej jednostki w porównaniu z rezultatami przedsiębiorstw uznanych za wzorcowe w danej branży. Jego poziom decyduje o konkurencyjności przedsiębiorstwa. W związku z złożonym charakterem kosztu jednostkowego szczególnie przydatna w benchmarkingu jest intensywna metoda jego analizy<sup>11</sup>. Nie ogranicza się ona do ustalenia różnicy między kosztami jednostkowymi produktów danego przedsiębiorstwa a kosztami jednostkowymi podobnych produktów przedsiębiorstwa wzorcowego, lecz bada także przyczyny zróżnicowania tych kosztów. Wyjaśnienie ich „... może prowadzić do usprawnienia tych aspektów działalności przedsiębiorstwa, które powodują zawyżanie kosztów”<sup>12</sup>.

Na potrzeby benchmarkingu w strategii konkurencji kosztowej mogą też być wykorzystane kryteria ilościowe, określające wielkość zużycia zasobów w procesie produkcyjnym. Ich zaangażowanie można przedstawić w postaci wymiernej (liczbowo), wskazując na zalecaną skalę obniżki kosztów i czynniki, które mają krytyczne znaczenie dla osiągnięcia tej obniżki.

W razie stosowania strategii konkurencji jakościowej przedmiotem benchmarkingu wyrażonym w sposób ogólny jest zadowolenie klienta, przejawiające się wzrostem popytu i większą sprzedażą. Zastosowane do pomiaru kryteria mogą być ujęte ilościowo (rozmiary sprzedaży) lub wartościowo (przychody).

W wypadku, gdy przedmiotem benchmarkingu są przychody ze sprzedaży, celem podejmowanych działań będzie bezwzględny albo procentowy ich wzrost. Benchmarkingiem można też objąć:

- a) wielkość przychodów przypadających na jednego pracownika,
- b) wielkość przychodów przypadających na zaangażowany majątek (obrotowość majątku),
- c) strukturę przychodów w celu wytypowania określonej ich grupy, na przykład przychody z eksportu, przychody ze sprzedaży określonego asortymentu.

Dążąc do poprawy w zakresie przychodów należy uwzględniać czynniki, które je kształtują, a mianowicie strukturę rodzajową przychodów, rozmiary sprzedaży, strukturę asortymentową, pozycję na rynku, pozyskiwanie nowych

<sup>11</sup> Por. W. Gabrusewicz: *Podstawy analizy finansowej*, PWE, Warszawa 2005, s. 199-201.

<sup>12</sup> *Ibidem*, s. 200.

rynków, udział eksportu, strukturę klientów, wiek produktów (faza cyklu życia), W tym celu można się posłużyć, między innymi, analizą portfela produktów, która pozwoli ustalić obszar optymalizacji struktury sprzedaży i osiąganych przychodów, dzięki ich powiązaniu z pozycją rynkową poszczególnych produktów (por. tabela 2).

Tabela 2

## Macierz analizy portfelowej produktów

Tempo wzrostu sprzedaży \ Udział w rynku	Duży	Mały
Wysokie	„Gwiazdy” – nowe produkty o silnej pozycji	„Następcy” – nowe produkty wchodzące na rynek
Niskie	„Dojne krowy” – produkty w fazie dojrzałości	Produkty w fazie schyłkowej przewidziane do wycofania

Źródło: opracowanie własne.

W benchmarkingu na potrzeby strategii konkurencji jakościowej mogą też być użyte kryteria niewymierne, dotyczące określonych cech jakościowych produktów, rozwiązań organizacyjnych, marketingowych. Cechom tym można próbować przypisać niefinansowe miary jakości, których przykłady są przedstawione w tabeli 3. W tym wypadku korzyści osiągnięte wskutek działań benchmarkingowych można przedstawić opisowo.

Tabela 3

## Niefinansowe miary jakości

Obszar	Miara
Jakość zakupionych składników (materiałów, surowców, urządzeń)	Procent defektów
Awarie sprzętu	Przestoje/całkowity czas pracy
Usługi remontowe	Czas usuwania awarii/całkowity czas konserwacji
Jakość wyrobu	Procent: braków, odpadów, poprawek
Bezpieczeństwo	Wskaźnik poważnych wypadków w miejscu pracy
Niezawodność	Procent reklamacji
Zaangażowanie w jakość	Procent zgodności ze standardami jakości
Morale pracowników	Procent absencji
Stosunek do klienta	Procent powtórzonych zamówień; liczba skarg

Źródło: opracowanie na podstawie: M. Smith: *Nowe narzędzia rachunkowości zarządczej*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1998, s. 130.

Należy jednak podkreślić, że stosowanie strategii konkurencji jakościowej nie powinno oznaczać abstrahowania od kosztów, ponieważ jak wcześniej wspomniano, osiągnięcie odpowiedniej jakości ma ścisły związek z kosztami jakości, które występują w każdej fazie cyklu życia produktu. Na etapie po-

wstawania koncepcji produktu i jego projektowania są to koszty zapewnienia odpowiedniej jakości. Z procesem produkcji są natomiast związane koszty prewencji (przeciwdziałania niewłaściwej jakości) oraz koszty niedotrzymań jakości, wynikające z konieczności usuwania ujawnionych wad produktów (braków).

Z badań przeprowadzonych w Niemczech wynika, że koszty jakości stanowią od 8% do 20% przychodów uzyskiwanych ze sprzedaży. Wynika z tego, że koszty jakości mogą stanowić poważne źródło oszczędności, sprzyjając maksymalizacji zysku. Mogą one występować jako główny albo cząstkowy cel benchmarkingu zarówno w trakcie kształtowania strategii jednostki gospodarczej, jak i bieżącej jej polityki. Zadania w tym zakresie powinny obejmować:

- analizę kosztów jakości według produktów i miejsc powstawania (por. tabela 4),
- wskazanie sposobów poprawy (zapobieganie, kontrola, ograniczanie błędów),
- koordynację działań *benchmarkingowych* począwszy od określenia zadań, kontroli ich przebiegu i wykonania,
- egzekwowanie odpowiedzialności za koszty błędów.

Tabela 4

Miejsca powstawania kosztów jakości

Koszty	Prewencji	Oceny	Braków wewnętrznych	Braków zewnętrznych
Badania i rozwój	+	+		
Projektowanie	+	+		
Produkcja		+	+	
Marketing		+	+	
Dystrybucja		+	+	+
Obsługa klienta				+

*Źródło:* opracowanie na podstawie J.T. Barfield, C.A. Raiborn, M.R. Kinney: *Cost Accounting. Traditions and Innovations*, West Publishing Company, Minneapolis/ST.Paul – New York – Los Angeles – San Francisco, 1994, s. 91.

## 5. Benchmarking a inne narzędzia strategicznej rachunkowości zarządczej

Podstawą funkcjonowania benchmarkingu mogą być, jak wcześniej podkreślano, informacje pochodzące z rachunkowości finansowej i zarządczej, w tym głównie z prowadzonych w jej ramach rachunków problemowych zo-

rientowanych na konkretne zagadnienia<sup>13</sup>. Nie mniej przydatne w przeprowadzeniu benchmarkingu mogą okazać się takie procedury i metody strategicznej rachunkowości zarządczej, jak na przykład budżetowanie, analiza SWOT, czy strategiczna karta wyników, określana też jako zbilansowana karta dokonań (*Balanced Scorecard* – BSC). Zastosowanie tej ostatniej ułatwia korzystanie z banku danych w ramach wspomnianego wcześniej systemu *Benchmark Index*, w którym dane są grupowane według czterech kluczowych perspektyw tej karty: Finanse, Klienci, Procesy wewnętrzne, Rozwój. Przykładowe miary, które mogą być zastosowane do porównań benchmarkingowych w poszczególnych perspektywach zbilansowanej karty dokonań, są zaprezentowane w tabeli 5. W ten sposób zostaje stworzona płaszczyzna do wieloaspektowych porównań i analiz firmy zainteresowanej *benchmarkingiem* z przedsiębiorstwami wzorcowymi objętymi systemem *Benchmark Index*. Na tej podstawie mogą zostać określone i wdrożone działania optymalizacyjne w zakresie poszczególnych obszarów działalności gospodarczej.

Tabela 5

Najważniejsze miary stosowane w perspektywach Zbilansowanej Karty Dokonań

Perspektywa	Mierniki	Sposób wyrażania miernika
Finansowa	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Stopa zwrotu z inwestycji</li> <li>• Ekonomiczna wartość dodana</li> <li>• Rentowność</li> <li>• Dynamika/ struktura przychodów</li> <li>• Dynamika redukcji kosztów</li> </ul>	
Klienta	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Udział w rynku</li> <li>• Pozyskiwanie klientów</li> <li>• Lojalność klientów</li> <li>• Rentowność klientów</li> <li>• Satysfakcja klientów</li> </ul>	<p>Liczba klientów, wartość lub ilość sprzedaży</p> <p>Liczba pozytywnych reakcji klientów, udział nowych klientów w stosunku do kosztów ich pozyskania</p> <p>Wskaźniki przyrostu sprzedaży obecnym klientom</p> <p>Zysk netto generowanych przez lub segment rynku z uwzględnieniem specyficznych kosztów związanych z obsługą danego klienta</p> <p>Badanie satysfakcji klienta za pomocą ankiet</p>
Procesów wewnętrznych	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Jakość produktu</li> <li>• Rozwój nowych produktów</li> </ul>	<p>Liczba dobrych wyrobów do ogólnej liczby wyprodukowanych wyrobów, liczba braków, liczba zwrotów czy roszczeń</p> <p>Procentowy udział sprzedaży nowych produktów, liczba nowych produktów wprowadzonych na rynek w porównaniu z konkurencją a także w odniesieniu do planu</p>

<sup>13</sup> Por. A. Jarugowa, W.A. Nowak, A. Szychta, *Zarządzanie kosztami...* poz. cyt. s. 133-140. W pracy jest przedstawiłony *benchmarking* w procesie decyzyjnym dotyczącym problemu „wytworzyć czy kupić”.

Pespektywa	Mierniki	Sposób wyrażania miernika
Procesów wewnętrznych	<ul style="list-style-type: none"> <li>Długość czasu wprowadzenia nowych produktów</li> </ul>	Czas wyjścia z nową ofertą
Rozwoju	<ul style="list-style-type: none"> <li>Satysfakcja pracowników</li> <li>Rotacja pracowników</li> <li>Wydajność pracowników</li> </ul>	<p>Badania ankietowe dotyczące takich czynników, jak zaangażowanie w proces produkcji, uznanie za dobrze wykonaną pracę, ogólne zadowolenie z pracy w przedsiębiorstwie itp.</p> <p>Procent pracowników, którzy odeszli z kluczowych stanowisk</p> <p>Wskaźnik przychodu na jednego zatrudnionego, wartość dodana przypadająca na jednego pracownika (przychody ze sprzedaży minus koszty materiałów i usług nabytych z zewnątrz), wskaźnik przychodów ze sprzedaży odniesiony do sumy wynagrodzeń</p>

Źródło: R. Gmińska: *Modele rachunkowości zarządczej w jednostkach gospodarczych*, Praca doktorska, Uniwersytet Szczeciński. Szczecin 2006, s. 75.

### Uwagi końcowe

W podsumowaniu rozważań należy podkreślić, że ze względu na perspektywną orientację benchmarking jest szczególnie przydatny jako narzędzie strategicznej rachunkowości zarządczej wspierającej strategiczne zarządzanie. Inicjowane na podstawie benchmarkingu zmiany i ocena osiągniętych dzięki nim efektów wymagają dłuższego czasu, ponieważ wprowadzenie zmian musi być poprzedzone badaniami otoczenia, analizą kierunków i skali zmian, określeniem zasad ich wdrożenia, a następnie badaniem rezultatów. Złożoność stosowanych w związku z tym procedur sprawia, że przedmiotem działań usprawniających są obszary działalności o strategicznym znaczeniu dla jednostki gospodarczej, przy czym istnieje możliwość rozłożenia celu głównego na cele (zadania) szczegółowe podlegające wycinkowym działaniom benchmarkingowym o zintegrowanym charakterze.

Zaletą benchmarkingu jest możliwość elastycznego dostosowania jego procedur do specyfiki obszarów i płaszczyzn doskonalenia oraz doboru różnych kryteriów (parametrów) do wyrażenia wzorców (benchmarków) i porównywalnych z nimi wielkości, cech lub procesów. Mechanizm benchmarkingu stwarza przesłanki powodzenia podejmowanych działań optymalizacyjnych dzięki łańcuchowości ich sprzężenia z systemem motywacji.

Inną pozytywną cechą benchmarkingu jest jego kompatybilność z innymi narzędziami strategicznej rachunkowości zarządczej. W przypadku, gdy przedmiotem benchmarkingu są koszty, osiągnięciu długoterminowych celów sprzyja jego sprzężenie z zarządczymi modelami rachunku kosztów, a w szczególności z rachunkiem kosztów cyklu życia produktów, rachunkiem kosztów docelowych.

wych, filozofią *kaizen costing*, czy też ze wspomnianym w artykule rachunkiem kosztów jakości.

Jednocześnie należy pamiętać o koniecznej – w wypadku strategicznego zarządzania – zasadzie permanentnego doskonalenia, której stosowaniu sprzyja zasada twórczego niezadowolenia. Zgodnie z nią, należy określić dalsze zadania benchmarkingowe, biorąc pod uwagę stopień osiągnięcia celu benchmarkingu – z jednej strony, a z drugiej – zbadać, czy nie należy zmodyfikować wzorca, który w związku z dokonującym się postępowaniem mógł ulec zmianie. Odpowiednio do ustaleń należy systematycznie ponawiać omówiony cykl benchmarkingu. Należy podkreślić, że przeprowadzane w związku z benchmarkingiem badania i analizy mogą też inspirować do całkowicie nowych kierunków działania, stwarzając szanse na zajęcie przez jednostkę pozycji lidera w swojej branży.

## Literatura

- Barfield J.T., Raiborn C.A., Kinney M.R.: *Cost Accounting. Traditions and Innovations*. West Publishing Company, Minneapolis/ST.Paul – New York – Los Angeles – San Francisco 1994.
- Benchmark Index* (prospekt informacyjny), CBM Polska, TÜV Nord Polska.
- Gabrusewicz W.: *Podstawy analizy finansowej*, PWE, Warszawa 2005.
- Gmińska R.: *Modele rachunkowości zarządczej w jednostkach gospodarczych*, Praca doktorska, Uniwersytet Szczeciński. Szczecin 2006.
- Jaruga A.A., Kabalski P., Szychta A.: *Rachunkowość zarządcza*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010.
- Karmańska A. (red.): *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, Difin, Warszawa 2006.
- Kiziukiewicz T.: *Benchmarking*, w: *Od auditingu do sponsoringu*, red. K. Czubakowska, PWE, Warszawa 2009.
- Kowalak R.: *Benchmarking jako metoda zarządzania wspomagająca controlling przedsiębiorstwa*. Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2009.
- Nita B.: *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*. Oficyna a Wolters Kluwer business, Kraków 2008.
- Smith M.: *Nowe narzędzia rachunkowości zarządczej*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1998.
- Sobańska I.: *Współczesne systemy rachunku kosztów i metody zarządzania*, w: *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. I. Sobańska, C.H. Beck, Warszawa 2003.

prof. zw. dr hab. Teresa Kiziukiewicz  
Uniwersytet Szczeciński  
Instytut Rachunkowości  
ul. Mickiewicza 64, 71-101 Szczecin

**THE USE OF BENCHMARKING IN STRATEGIC MANAGEMENT  
ACCOUNTING****Summary**

One of the most important goals of strategic management is to ensure competitiveness of an economic entity, which is the necessary condition for its long-term activity. Therefore, the management is looking for an opportunity to constantly improve in different areas of economic activity. Benchmarking, which is a tool of the management accounting supporting the strategic management, can be helpful in achieving that aim. The paper presents areas in which benchmarking can be used in connection with entity's competition strategy.

*Translated by Piotr Kiziukiewicz*