

## **BENCHMARKING STRATEGICZNY JAKO ELEMENT STRATEGICZNEJ RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ**

*W artykule autor przedstawia istotę benchmarkingu i rolę, jaką odgrywa w strategicznej rachunkowości zarządczej. Zaprezentowana została koncepcja benchmarkingu strategicznego i korzyści, jakie osiąga przedsiębiorstwo poprzez jej zastosowanie*

1. **Wstęp:** Obecnie zmiany w zakresie rachunkowości zarządczej idą w kierunku silniejszego ukazania jej strategicznej roli w zarządzaniu. Autorzy wielu opracowań, szczególnie anglosaskich, wskazują, że wsparcie strategii to główne zadanie rachunkowości na XXI wiek. Dlatego tak mocno uwypukla się rolę takich narzędzi, jak: Zrównoważona Karta Wyników, Target Costing, Kaizen Costing czy Life Cycle Costing. Istotną rolę odgrywa również zarządzanie wartością przedsiębiorstwa poprzez VBM/ABM, czy oceny poprzez mierniki, takie jak EVA, MVA, czy SVA.

Artykuł ten poświęcony jest benchmarkingowi strategicznemu i jego roli, jaką może spełnić w wspieraniu rachunkowości zarządczej. Benchmarking stanowi stosunkowo nowe wsparcie zarządzania przedsiębiorstwem, gdyż jego początki datowane są na drugą połowę lat osiemdziesiątych XX wieku. Za pioniera prac związanych z benchmarkingiem uznawany jest R.C. Camp i jego książka "Benchmarking – the search for industry best practices that lead to superior performance" [Camp, 1998].

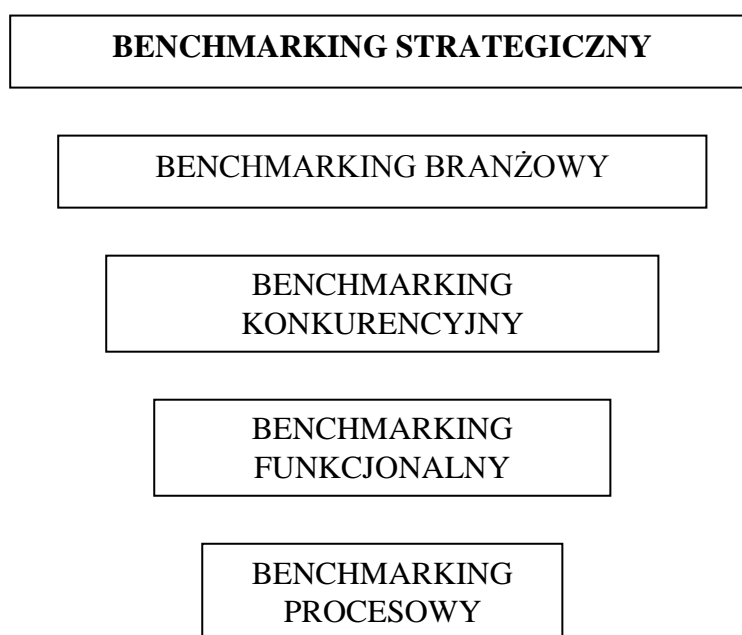
Obecnie na świecie wiele przedsiębiorstw stosuje benchmarking, przy czym najlepsze rozwiązania i największe doświadczenia w tym zakresie wykazują duże przedsiębiorstwa amerykańskie, takie jak: Xerox, Exxon, Eastman Kodak, Ford, General Motors, IBM czy Microsoft. Jednakże najefektywniej benchmarking strategiczny wykorzystują obecnie Japończycy, co wynika z ich doświadczenia i kultury. Aby właściwie zrozumieć, w czym tkwi fenomen wykorzystania benchmarkingu strategicznego, należy przyjrzeć się, w jaki sposób dochodzi do wysokich stanowisk menedżer w Japonii i Polsce. Japoński menedżer przechodzi zwykle przez wszystkie szczeble kierownicze, od najniższego do najwyższego. Często zdarza się również, że zaczyna on swoją karierę na liniach montażowych, przechodząc wcześniej przeszkolenie zawodowe. W Polsce nieliczne są przypadki, że najwyższe szczeble zajmują osoby, które wcześniej zajmowały się produkcją. Częściej są to osoby po studiach, dobrze wykształcone, ale nie zawsze dobrze znające się na problematyce

działań operacyjnych na poziomie produkcji (np. kończące studia ekonomiczne, nie mające wiedzy technicznej). A ma to bardzo duże znaczenie, aby właściwie ocenić zachodzące procesy i działania na wydziałach produkcyjnych, problemy jakości, integracji itp.

W niniejszym artykule zostaną przedstawione zróżnicowane podejścia do benchmarkingu strategicznego związane z jego rozwojem na przestrzeni ostatnich dwudziestu lat. Zrozumienie istoty benchmarkingu strategicznego pozwoli na jego umiejscowienie w strategicznej rachunkowości zarządczej. Artykuł nie skupia się na przedstawieniu powiązań benchmarkingu strategicznego z innymi narzędziami strategicznej rachunkowości zarządczej, gdyż jest to temat rozległy. Rozważania mają stanowić przyczynek do implementacji tego narzędzia w nowoczesnym, europejskim przedsiębiorstwie.

## 2. Istota i rola benchmarkingu strategicznego

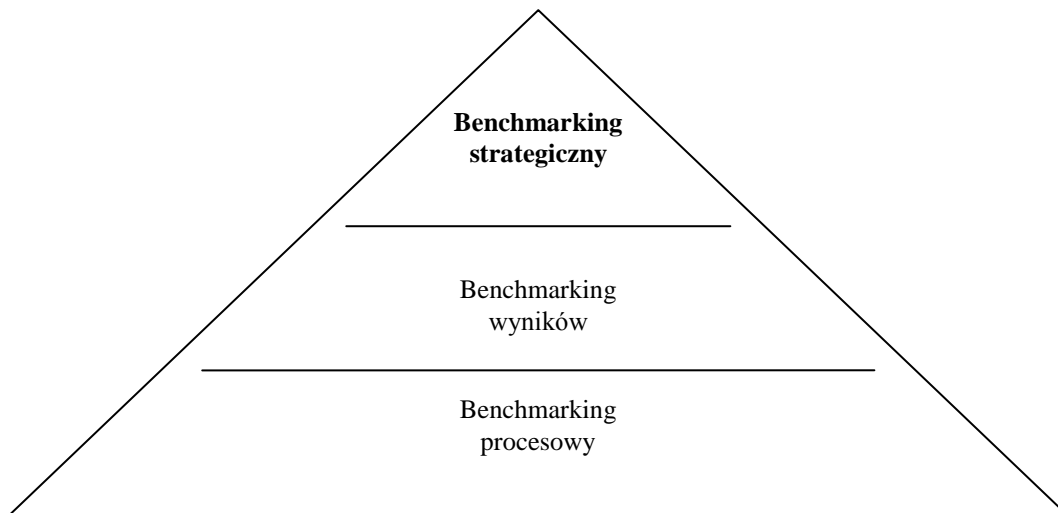
W literaturze występują różne odmiany benchmarkingu. Są stosowane różne kryteria, różne metody klasyfikacji. Dotyczy to zarówno autorów zagranicznych, jak i krajowych (polskich). Dlatego też przedstawionych zostanie kilka klasyfikacji, w których autorzy umiejscawiają benchmarking strategiczny. C.J. Grayson proponuje pięć poziomów benchmarkingu, co pokazuje rysunek 1.



**Rysunek 1.** Poziomy benchmarkingu według C.J. Graysona

Źródło: [Grayson, 1994, s. 22].

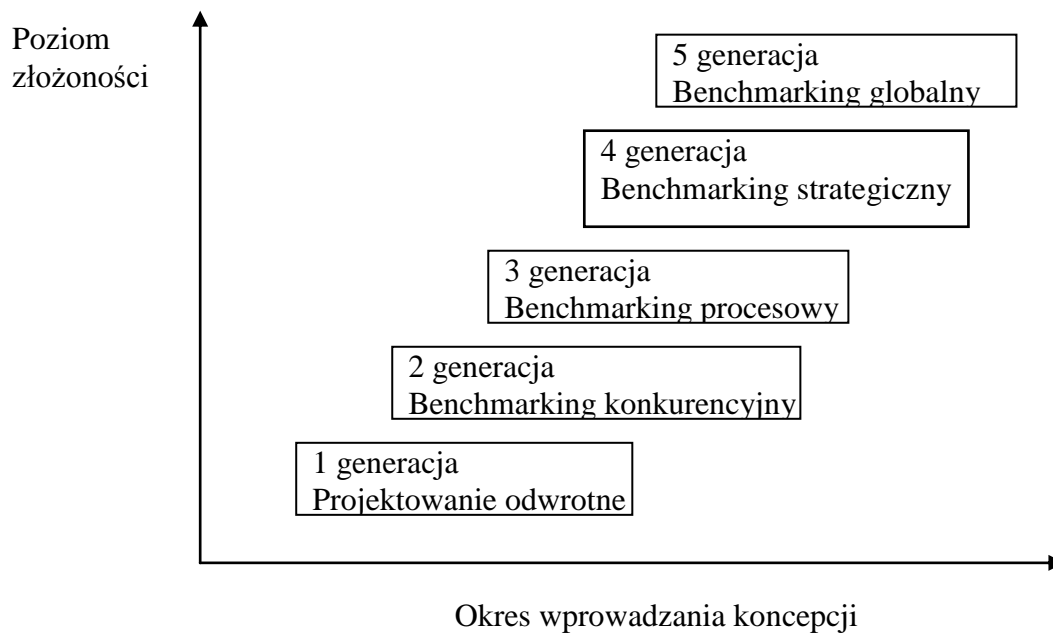
Jak wynika z rysunku 1, benchmarking strategiczny znajduje się na najwyższym poziomie porównań. Benchmarking w ujęciu rodzajowym wg Ch.E. Bogana i M.J. Englisha prezentuje rysunek 2.



*Rysunek 2. Podstawowe rodzaje benchmarkingu według Ch.E. Bogana i M.J. Englisha*

Źródło: [Bogan, English, 2006, s. 25]

Jednocześnie, biorąc pod uwagę horyzont czasowy rozwoju benchmarkingu, jego strategiczna odmiana jest czwartą generacją, o czym wspomina G.H. Watson [1993]. Rozwój koncepcji w jego ujęciu prezentuje rysunek 3.



*Rysunek 8.3. Rozwój koncepcji benchmarkingu według G.H. Watsona*

Źródło: [Watson, 1993].

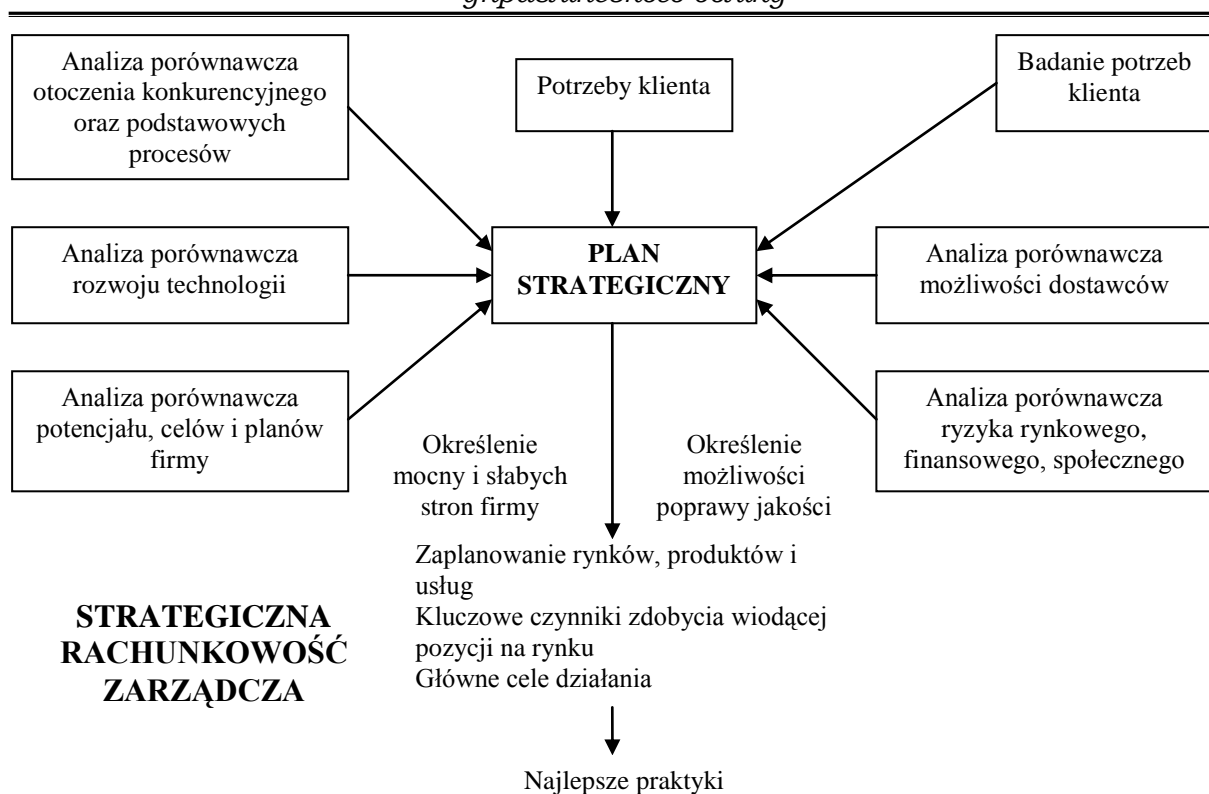
Prawidłowe dojście do definicji benchmarkingu strategicznego wymaga wyjaśnienia pozostałych pojęć benchmarkingu.

Benchmarking procesowy skupia się na porównywaniu i wdrażaniu najlepszych praktyk na poziomie operacyjnym i występujących tam operacjach. Najczęściej sprowadza się do takich operacji, jak: sposób przyjmowania i realizacji zamówień, magazynowania, dostarczania produktów klientom, przyjmowania reklamacji itp. W wymienionych procesach (jak również działaniach) można uzyskać wysokie efekty, obserwując inne przedsiębiorstwa, jak również rozwiązania stosowane w poszczególnych zakładach. Benchmarking ten znalazł szersze uznanie, gdy w przedsiębiorstwach zagranicznych upowszechnił się ABC/M (Activity Based Costing / Management).

Benchmarking funkcjonalny odnosi się do porównań z przedsiębiorstwami działającymi poza sektorem, w którym funkcjonuje jednostka. Nie stanowią one bezpośredniej konkurencji, przez co przedsiębiorstwo może pozyskać rozwiązania bardziej innowacyjne, które mogą powstać w innych sektorach, a są możliwe do zaadoptowania. Mogą to być rozwiązania związane z logistyką, robotyzacją procesów produkcyjnych itp., które spowodują, że osiągnie ono przewagę konkurencyjną w sektorze.

Benchmarking konkurencyjny skupia się na porównaniach i wdrażaniu najlepszych rozwiązań od bezpośrednich konkurentów (czyli przedsiębiorstw działających w tym samym sektorze). Jest to rozwiązanie mające szereg zalet związanych z porównywalnością stosowanych rozwiązań. Jako wadę wymienia się skupianie się tylko na rozwiązaniach łatwo powielalnych, w których może brakować innowacyjności („świeżości”).

Benchmarking strategiczny jest na najwyższym poziomie hierarchii porównań i związany jest z realizacją misji i połączonych z nią planów strategicznych. Powiązanie między benchmarkingiem a planami strategicznymi przedsiębiorstwa jako łącznikami z strategiczną rachunkowością zarządczą przedstawia rysunek 4.



**Rysunek 4.** Benchmarking a plany strategiczne przedsiębiorstwa w strategicznej rachunkowości zarządczej

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Bogan, English, 2006, s. 223].

Jak wynika z rysunku 8.4, dokonane analizy w różnych konfiguracjach oraz ocena potrzeb klientów tworzą plan strategiczny. Zarząd przedsiębiorstwa, oceniając możliwości realizacji planu powinien jednocześnie zwrócić uwagę, czy istnieje możliwość osiągnięcia w planowanym okresie przewagi konkurencyjnej, a jednocześnie zajęcie pozycji lidera. Jeśli przedsiębiorstwo jest już liderem, to plan strategiczny jest niezbędny do tego, aby nim pozostać w przyszłości w ujęciu długoterminowym. Jaki widać, również celem stanie się wdrożenie lub utrzymanie najlepszych praktyk. Wsparcie najlepszych praktyk musi być w przyszłości gwarantowane przez inne narzędzia strategicznej rachunkowości zarządczej.

M. Monczka stwierdza, że benchmarking strategiczny zwiększa wartość przedsiębiorstwa, które rozwija zaawansowane (nowoczesne) metody zarządzania, skupione na zarządzaniu łańcuchem dostaw i sprzedaży [Monczka, 1997, s.49].

### 3. Definiowanie benchmarkingu strategicznego

Przeprowadzone rozważania pozwalają na opracowanie definicji benchmarkingu strategicznego. W literaturze można spotkać definicje, które w różny sposób prezentują benchmarking strategiczny. Wybrane definicje benchmarkingu strategicznego ujmuję tabela 1.

**Tablica 1. Definicje benchmarkingu strategicznego**

<i>Autor</i>	<i>Definicja</i>	<i>Źródło</i>
A. Węgrzyn	Typ benchmarkingu, w którym przedmiotem dokonywania porównań są różne procedury i procesy stosowane na poziomie strategicznym.	[Węgrzyn, 2000, s. 93]
L.S. Pryor	Porównywanie firmy z liderem z branży w celu ustalenia segmentu rynku, na jakim skupił się konkurent, rodzaju strategii, jaką stosuje, poziomu realizowanych inwestycji oraz obszarów działania, których te inwestycje dotyczą.	[Węgrzyn, 2000, s. 93]
Ch.E. Bogan	Zasadnicza część planowania strategicznego pozwalająca na ocenę zdolności do konkurowania.	[Bogan, English, 2006, s. 26]
D. Kisperska-Moroń	Dostarczanie sposobów obserwacji procesów gospodarczych z perspektywy długich okresów i osiągnięć światowych. Systematyczny proces oceny możliwości, wdrażania strategii i poprawy funkcjonowania	[Kisperska-Moroń, 2002, s. 18]
G. Miller, A. De Meyer, J. Nakane	Badanie strategii innych organizacji i ich decyzji strategicznych, takich jak wybór strategii niskich kosztów lub zróżnicowania.	[Elnathan, Lin, Young, 1996, s. 38]
P.G. Pettersen	Porównanie ważnych informacji, które mają wpływ na planowanie strategiczne. To coś więcej niż porównanie strategicznych decyzji przedsiębiorstwa	[Pettersen, 1995, s. 123]
R. Kowalak	Porównanie procedur i procesów na poziomie strategicznym, obejmujące sobą wybór produktów, rynków zbytu, misji oraz celów strategicznych, które mają bezpośredni lub pośredni wpływ na podejmowane decyzje o charakterze strategicznym (inwestycje, badania i rozwój itp.)	[Kowalak, 2005, s. 280]

Źródło: opracowanie własne.

Wymienione w tablicy 1 definicje wskazują, że benchmarking strategiczny skupia się na porównaniach na poziomie strategicznym ujmując następujące obszary:

- misję i wizję oraz cele długoterminowe przedsiębiorstwa,
- rozwój przedsiębiorstwa i rozwój konkurencji,
- rozwój rynku, na którym działa przedsiębiorstwo,
- rozwój technologii i ich wykorzystanie w przedsiębiorstwie,
- kształtowanie cen produktów, trendy cen akcji spółek, wydatków na inwestycje itp.,
- zmiany w kadrze zarządzającej.

Jednocześnie, w ramach benchmarkingu strategicznego dokonuje się:

- analizy produktów już wytwarzanych z uwzględnieniem przyszłej strategii w zakresie wymiany produktów; przedsiębiorstwo powinno analizować zmienność asortymentu u konkurencji, wdrażanie nowych technologii produkcji itp.,

- analizy rynku obejmującej ocenę zdolności wchłaniania produktów wytwarzanych w sektorze przez rynek; właściwa identyfikacja potrzeb klienta, liczby i udziału rynkowego konkurencji pozwoli osiągnąć założone cele,

- formułowania ogólnej strategii, związanej z realizacją misji ujętej w zrównoważonej karcie wyników,

- planowania i realizacji inwestycji; inwestycje konkurencji pozwolą dokonać oceny ich zdolności wytwórczych, możliwości osiągnięcia najwyższej jakości produktów, szybkości przepływu informacji itp.,

➤ oceny działalności badawczo-rozwojowej; wdrażanie nowoczesnych technologii wytwarzania podnoszących konkurencyjność produktów powoduje, że koniecznością staje się stałe podpatrywanie najlepszych [Kowalak, 2006, s.148-149].

W wyniku przeprowadzonej analizy powinny być wykonane działania usprawniające, pozwalające na długoterminową przewagę nad konkurencją.

#### 4. Benchmarking strategiczny a strategiczna rachunkowość zarządcza

Jak powinno się prawidłowo wdrażać benchmarking strategiczny, aby osiągnąć zamierzone efekty w ramach strategicznej rachunkowości zarządczej? Jest to uzależnione od skali prowadzonej działalności, sektora i obecnej kondycji finansowej. Literatura i praktyka wskazują, że aby osiągnąć prawidłowe skutki wdrożenia, trzeba uwzględnić dwa główne czynniki:

- możliwości finansowe,
- czas.

Pierwszy czynnik może ograniczać pomoc zewnętrznych firm konsultingowych, uniemożliwić dostęp do profesjonalnych baz benchmarkingowych oraz wydłużyć czas wdrażania. Koszty związane z pozyskaniem informacji, mimo niewątpliwych możliwości internetu i innych mediów są wysokie. W Polsce dodatkowo brak jest znaczącej liczby przedsiębiorstw „handlujących” informacjami, co gwarantowałoby odpowiednio niską cenę za usługę, jak i za ich jakość.

Benchmarking strategiczny trzeba traktować jak inwestycję długoterminową, której skutki można odczuć czasami po roku lub kilku latach. Wdrażając strategiczną rachunkowość zarządczą w przedsiębiorstwie trzeba uwzględnić w harmonogramie moment jego wdrożenia i przewidywane wydatki. Okres wdrożenia jest ściśle powiązany z pierwszym czynnikiem.

Przykład uproszczonego i skróconego harmonogramu wdrożenia benchmarkingu strategicznego w ramach strategicznej rachunkowości zarządczej przedstawia tablica 2.

**Tablica 2.** Harmonogram wdrożenia benchmarkingu strategicznego

Wyszczególnienie	I	II	III	IV	I	II	III	IV
	Wdrożenie strategicznej rachunkowości zarządczej							
Identyfikacja obszarów objętych benchmarkingiem strategicznym								
.....								
Projekcja przyszłych poziomów dokonań								
.....								

Źródło: Opracowanie własne

Jak wynika z tablicy 2, poszczególne etapy wdrażania benchmarkingu są rozłożone w czasie. Muszą być zsynchronizowane z wdrożeniem innych narzędzi strategicznej rachunkowości zarządczej, aby zapewnić środki finansowe na realizację zaplanowanych działań.

#### 4. Podsumowanie

Przedstawione rozważania wskazały, że benchmarking strategiczny zaczyna odgrywać coraz większą rolę w globalizującym się świecie, co wynika z licznych zainteresowań specjalistów. Rozwój rachunkowości zarządczej, kierującej się coraz bardziej ku elementom strategicznym powoduje, że asymiluje ona coraz więcej narzędzi przypisanych do tej pory zarządzaniu. Istotne jest to, że skupia się ona bardziej na związonym z nimi pomiarze przy wykorzystaniu danych z rachunkowości. Dlatego należy rozważyć wszystkie związki łączące np. planowanie, budżetowanie i rachunkowość. Nowatorskie rozwiązania związane z rachunkiem kosztów jako elementem rachunkowości zarządczej wymagają „czerpania” informacji z innych dziedzin. Benchmarking strategiczny to nie tylko „podglądanie” cudzych, lepszych rozwiązań, ale i umiejętne ich wdrażanie zważając na inne elementy organizmu, jakim jest przedsiębiorstwo.

#### LITERATURA:

1. *Bogan Ch.E., English M.J.*, 2006, *Benchmarking*, Onepress, Warszawa.
2. *Camp. R.C.*, 1998, *Benchmarking – The search for industry best practices that lead to superior performance*, Quality Press, Milwaukee, Wisconsin.
3. *Elnathan D., Lin T.W., Young S.M.*, 1996, *Benchmarking and Management Accounting: A Framework for Research*, *Journal of Management Accounting Research*, Vol.8.
4. *Grayson C.J.*, 1994, *Back to basics of benchmarking*, *Quality*, May.
5. *Kisperska-Moroń D.*, 2002, *Benchmarking jako narzędzie zarządzania logistycznego*, Akademia Ekonomiczna im. Karola Adamieckiego, Katowice.
6. *Kowalak R.*, 2005, *Benchmarking w realizacji strategii przedsiębiorstwa*, w: *Rachunkowość zarządcza i controlling a strategii przedsiębiorstw i instytucji*, *Prace Naukowe AE we Wrocławiu* Nr 1080, Wrocław.
7. *Kowalak R.*, 2006, *Benchmarking w zarządzaniu kosztami*, w: *Strategiczne zarządzanie kosztami*, E. Nowak (red.), Oficyna Wydawnicza, Warszawa.
8. *Meybodi M.Z.*, 2006, *Alignment of Strategic and Operational Benchmarking Performance Measures*.
9. *Monczka R.M.*, 1997, *The marks of success*, *Supply Management*, Feb. 27.
10. *Pettersen P.G.*, 1995, *Benchmarking for implementing a new product strategy*, w: *Performance management*, pod red. Rolstadas, *Benchmarking – Theory and Practice*, Chapman&Hall, London.
11. *Watson G.H.*, 1993, *Strategic benchmarking. How to rate Your Company's Performance Against the World's Best*, John Wiley and Sons, New York.
12. *Węgrzyn A.*, 2000, *Benchmarking*, Antykwa, Kraków.