

Edward Nowak, Marta Nowak

O STRATEGICZNYM ZARZĄDZANIU KOSZTAMI

1. Wstęp

Aby współczesne przedsiębiorstwa mogły przetrwać i działać, muszą uwzględnić w wzrost złożoności procesów gospodarczych oraz dostosowywać się do zmieniającego się otoczenia i do wzrostu konkurencji na rynku. Wymaga to przystosowania systemu zarządzania do nowych warunków funkcjonowania i doboru odpowiedniej strategii działania. Następnie przedsiębiorstwo musi skutecznie realizować obraną strategię, od czego zależą osiągnięte przez nie długookresowe wyniki.

W warunkach dużej konkurencji rynkowej przedsiębiorstwa stosują różne strategie działania, mające im zapewnić przewagę na rynku. Fundamentalną strategią uzyskiwania przewagi konkurencyjnej jest strategia przywództwa kosztowego. Formułowanie tej strategii, a także skuteczna jej realizacja wymagają zastosowania odpowiednich instrumentów zarządzania kosztami. Chodzi tu zwłaszcza o strategiczne zarządzanie kosztami, ukierunkowane na strategię konkurencji.

2. Strategia kosztowa przedsiębiorstwa

Strategia przywództwa kosztowego jest jedną z trzech wyodrębnionych przez M.E. Portera strategii konkurencji. Należą do nich również strategia dyferencjacji (zróznicowania), polegająca na zaoferowaniu produktu, który jest w jakiś sposób unikalny, oraz strategia koncentracji, polegająca na zastosowaniu przywództwa kosztowego bądź wyróżniania (albo obydwu tych strategii równocześnie) nie w odniesieniu do całego sektora, a do określonego segmentu (np. geograficznego regionu sprzedaży, konkretnej grupy nabywców lub części oferty asortymentowej) [Porter 1999, s. 50].

Jak sama nazwa wskazuje, obszarem uznawanym za krytyczny w strategii kosztowej są koszty. Chodzi tutaj o taką sytuację, w której przedsiębiorstwo osiąga pozycję lidera pod względem poziomu kosztów całkowitych. Dzięki temu może

oferować konsumentom swoje wyroby lub usługi po cenach atrakcyjniejszych niż ceny wyrobów oferowanych przez konkurentów. Oczywiście jakość produktów powinna pozostawać porównywalna. Prowadzi to do sytuacji, w której korzyści z alternatywnych produktów, ich wartość dla klienta są porównywalne, natomiast cena jednego z nich jest wyraźnie niższa. W takim wypadku kupowany jest produkt tańszy (z wyjątkiem sytuacji, w której zakup dokonywany jest na podstawie tzw. efektu snobizmu).

Wiodąca pozycja kosztowa stwarza dużą swobodę strategiczną. Daje ochronę przed konkurencją. Broni przed silnymi dostawcami oraz odbiorcami, zapewnia korzystną pozycję wobec zagrożenia wyrobami substytucyjnymi, a także stanowi barierę wejścia dla potencjalnych nowych uczestników gry rynkowej. Nawet w przypadku istnienia mocnych sił konkurencyjnych w sektorze zapewnia ponadprzeciętne zyski.

U podstaw realizacji strategii kosztowej leży efekt doświadczenia (często ilustrowany jako wykres krzywej doświadczenia). Powiązany jest on z efektem skali (czyli spadkiem kosztu jednostkowego wyrobu wraz ze wzrostem wielkości produkcji), efektem wprawy, a także możliwością substytucji pracy.

Strategia kosztowa jest najczęściej stosowana przez duże przedsiębiorstwa, w warunkach produkcji masowej. Prowadzi do standaryzacji produktów. Wymaga minimalizacji zapasów oraz skracania cykli produkcyjnych. Konieczne jest też agresywne inwestowanie w nowe technologie. Nieodzowna jest ścisła kontrola pracowników oraz system motywacyjny bazujący na spełnianiu norm ilościowych produkcji. Niezbędne jest też dokładne wyznaczenie zakresów odpowiedzialności, a także formalizacja układu organizacyjnego przedsiębiorstwa.

Do skutecznego konkurowania za pomocą strategii kosztowej często jest też konieczny dostęp do tanich surowców i materiałów bądź też możliwość taniego pozyskania kapitału. Trzeba także zwrócić uwagę na odpowiednią organizację pracy i kwalifikacje pracowników. Nacisk należy położyć na optymalizację wykorzystania mocy produkcyjnych oraz eliminację wąskich gardeł. Kosztami, które należy redukować są przede wszystkim koszty powiązane z działaniami takimi, jak badania i rozwój, promocja sprzedaży czy reklama. Przewagi bowiem konkurencyjnej w strategii kosztowej nie kształtuje unikalność produktu, a atrakcyjność ceny.

Mówiąc o strategii kosztowej, należy też wspomnieć o strategii koncentracji, przy czym chodzi tu o koncentrację kosztową. W tym wypadku wysiłki dotyczące działań z zakresu przywództwa kosztowego są kierowane do ściśle określonego segmentu rynku. Może to polegać na oferowaniu produktów po cenach szczególnie korzystnych w stosunku do kluczowych klientów, określonej części portfolio asortymentowego albo też w określonym rejonie geograficznym.

Strategia koncentracji kosztowej nie zapewni pozycji lidera kosztowego na całym obsługiwanym rynku, jednak ze względu na skupienie działań podporządkowanych strategii kosztowej w stosunku do pewnego segmentu rynku, pozwoli osiągnąć ponadprzeciętne zyski w tym sektorze. Aby tę strategię realizować z suk-

cesem, należy spełnić wszelkie wymagania dotyczące strategii przywództwa kosztowego w odniesieniu do wybranego segmentu.

Strategia koncentracji kosztowej może być połączona ze strategią koncentracji na dyferencjacji. W tym przypadku chodzi o kierowanie wyspecjalizowanej oferty do wąskiego segmentu rynku po możliwie niskich kosztach. Jest to powiązane z obsługą istniejącej niszy rynkowej. Przyjęcie takiej strategii daje wysoką pozycję konkurencyjną w stosunku do odbiorców oraz nie wyspecjalizowanych konkurentów, którzy nie ukierunkowują swoich działań na określony segment rynku.

3. Pojęcie strategicznego zarządzania kosztami

W ostatnich latach wyraźnie wzrosło zainteresowanie menedżerów instrumentami rachunkowości zarządczej wspomagającymi realizację strategii kosztowych. Przyczyniło się to do rozpowszechnienia pojęcia strategicznego zarządzania kosztami bądź zarządzania kosztami zorientowanego na strategię przedsiębiorstwa. Główną przesłanką tego procesu jest upowszechnienie w teorii i praktyce przekonania, że problemy związane z kosztami są z reguły spowodowane czynnikami o charakterze strategicznym.

Pojęcie „strategiczne zarządzanie kosztami” zostało użyte po raz pierwszy przez J.K. Shanka [1989]. Z kolei J.K. Shank oraz V. Govindarajan [1993] stworzyli paradygmat strategicznego zarządzania kosztami. A. Brokamper [1998] zdefiniował natomiast zarządzanie kosztami zorientowane na strategię przedsiębiorstwa.

J.K. Shank oraz V. Govindarajan [1993] traktują strategiczne zarządzanie kosztami jako analizę kosztów w szerszym kontekście, gdzie strategiczne elementy stają się bardziej uświadomione oraz jasno sformułowane. W koncepcji tej dane o kosztach są wykorzystywane do rozwijania nadrzędnych strategii ukierunkowanych na osiągnięcie trwałej przewagi konkurencyjnej.

W rozumieniu J.K. Shanka i V. Govindarajana, trzema podstawowymi założeniami strategicznego zarządzania kosztami są:

- 1) koncepcja łańcucha tworzenia wartości,
- 2) koncepcja pozycjonowania strategicznego,
- 3) koncepcja nośników kosztów.

Głównym filarem koncepcji strategicznego zarządzania kosztami jest idea łańcucha wartości M.E. Portera [1999]. M.E. Porter podzielił proces gospodarczy przedsiębiorstwa na ważne ze względów strategicznych działania. Strategiczne zarządzanie kosztami musi obejmować cały łańcuch tworzenia wartości. Działania wyróżnione w łańcuchu wartości stanowią punkt wyjścia do specyfikacji różnych elementów kosztów.

Analiza kosztów zorientowana na łańcuch tworzenia wartości daje podstawę do względnego pozycjonowania kosztów. Kluczowym elementem tej analizy jest określenie względnej pozycji kosztów jako rezultatu oddziaływania określonych

czynników strukturalnych. Chodzi o takie czynniki, które wpływają w określony sposób na poziom kosztów działań prowadzących do tworzenia wartości.

W koncepcji nośników kosztów zakłada się, że są one rezultatem decyzji strategicznych dotyczących sposobu podejścia do konkurencji oraz umiejętności kierownictwa przedsiębiorstwa. Decyzje te wpływają na zmienność zdolności produkcyjnych przedsiębiorstwa, technologii wytwarzania produktów oraz wielkości zatrudnienia. Zmiany tych czynników powodują nie tylko zmiany poziomu kosztów, ale także i ich struktury. Dlatego zadaniem strategicznego zarządzania kosztami jest analiza i ocena czynników wpływających na pozycje kosztowe o charakterze strategicznym.

P. Harvath odniósł się krytycznie do pojęcia „strategiczne zarządzanie kosztami” i, ze względu na to, że narzędzia zaliczane do strategicznego zarządzania kosztami nie są w swej istocie strategiczne i nie wspomagają wszystkich faz zarządzania strategicznego, zaproponował on natomiast pojęcie „zarządzanie kosztami zorientowanego na strategię przedsiębiorstwa” (za [Brokemper 1998]).

A. Brokemper, nawiązując do koncepcji P. Horvatha, zdefiniował zarządzanie kosztami zorientowane na strategię przedsiębiorstwa jako wspomaganie procesu planowania strategicznego i kontroli strategicznej za pomocą zweryfikowanych, zorientowanych na klienta oraz na rynek informacji o produktach i procesach, dotyczących głównie zużycia zasobów [Brokemper 1998]. Wskazał pięć punktów, które określają strategiczną orientację zarządzania kosztami:

- 1) orientacja na łańcuch tworzenia wartości,
- 2) uwzględnienie pozycjonowania strategicznego przedsiębiorstwa,
- 3) włączenie strukturalnych nośników kosztów,
- 4) przyjęcie klienta za punkt wyjścia podejmowanych decyzji oraz działań,
- 5) początek zarządzania kosztami we wczesnych fazach produktu.

Punkty te stanowią podstawowe założenia systemu zarządzania kosztami zorientowanego na strategię przedsiębiorstwa.

4. Zakończenie

Zarządzanie kosztami ma najczęściej charakter instrumentalny. Uwaga ta odnosi się także do zarządzania kosztami zorientowanego na strategię przedsiębiorstwa. W praktyce rozwinięto szereg narzędzi ukierunkowanych na strategiczne zarządzanie kosztami. Należy tu wymienić przede wszystkim takie narzędzia, jak:

- rachunek kosztów procesów,
- rachunek kosztów docelowych,
- rachunek kosztów cyklu życia produktu,
- benchmarking kosztowy,
- analiza funkcji przebiegu kosztów.

Narzędzia te mogą być przyporządkowane poszczególnym założeniom strategicznego zarządzania kosztami w ujęciu instrumentalnym.

Literatura

- Brokemper A., *Strategieorientiertes Kostenmanagement. Strukturelle Kostentreiber als Bestimmungsgrößen der Kostenstruktur*, „Controlling” 1998, Heft 5.
- Oblój K., *Strategia organizacji. W poszukiwaniu trwałej przewagi konkurencyjnej*, Warszawa 2001.
- Pierścionek Z., *Strategie rozwoju firmy*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1996.
- Porter M.E., *Porter o konkurencji*, PWE, Warszawa 2001.
- Porter M.E., *Strategia konkurencji. Metody analizy sektorów i konkurentów*, PWE, Warszawa 1999.
- Shank J.K., *Strategic Cost Management. New Wine or just New Bottles?* „Journal of Management Accounting Research” 1989, nr 1.
- Shank J. K., Govindarajan K., *Strategic Cost Management. The New Tod for Competitive Advantage*, The Free Press, New York 1993.
- Strategor, *Zarządzanie firmą. Strategie, struktury, decyzje, tożsamość*, PWE, Warszawa 1997.

ON STRATEGIC COST MANAGEMENT

Summary

The article is devoted to the problem of strategy-orientated cost management. Against the background of cost leadership strategy of a company, the essence of strategic cost management has been presented.

Prof. dr hab. Edward Nowak jest kierownikiem Katedry Rachunku Kosztów i Rachunkowości Zarządczej i dyrektorem Instytutu Rachunkowości Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu.

Mgr Marta Nowak jest doktorantką w Katedrze Controllingu Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu.