

Olga Pewniak-Kaliska

RACHUNEK KOSZTÓW NA POTRZEBY ZARZĄDZANIA STRATEGICZNEGO

1. Wstęp

W dobie dynamicznego rozwoju rynków globalnych coraz większego znaczenia nabiera właściwa strategia działania przedsiębiorstwa. Często staje się ona czynnikiem decydującym o sukcesie lub porażce organizacji, a w dłuższym okresie jest gwarantem funkcjonowania firmy na rynku. Aby przedsiębiorstwo było w stanie wdrożyć efektywną strategię działania, niezbędny jest sprawnie funkcjonujący system przepływu informacji w organizacji. Nieodłącznym elementem takiego systemu jest rachunkowość zarządcza. Tradycyjny system rachunku kosztów nie dostarcza informacji koniecznych do podejmowania decyzji związanych z dążeniem do celów strategicznych. Poza informacjami dotyczącymi kosztów wytwarzania zarządzający musi posiadać informacje dotyczące kosztów wszystkich czynności lub działań związanych z rozwojem, marketingiem, dystrybucją czy też dotyczące kosztów wspomagających dany produkt [3].

Celem opracowania jest przedstawienie rachunku kosztów działań oraz rachunku kosztów łańcucha wartości jako wybranych systemów przydatnych w procesie zarządzania strategicznego.

2. Zarządzanie strategiczne a koszty

Strategia jest podstawową koncepcją, dzięki której organizacja może zapewnić sobie ciągłość działania, a która wymusza adaptację tej organizacji do zmieniającego się otoczenia [4, s. 6]. Zarządzanie strategiczne zdefiniować można jako zbiór narzędzi, metod i procesów, które zarządzający wykorzystują do identyfikacji celów organizacji [4]. W literaturze polskiej zarządzaniem strategicznym nazywamy proces formułowania długoterminowych celów organizacji i określenia metod zarządzania prowadzących do osiągnięcia tych celów [6].

Ogólne cele strategiczne, takie jak: utrzymanie wyznaczonego poziomu zyskowności, podniesienie jakości produktów, opanowanie nowych rynków zbytu czy wprowadzenie nowej polityki płacowej, w procesie zarządzania ulegają dezagregacji na zadania szczegółowe. Część tych zadań związana jest z rachunkiem kosztów.

Tradycyjny system rachunku kosztów kładzie nacisk na pomiar kosztów wytwarzania produktów, czyli znajduje zastosowanie w fazie produkcji i raczej nie dostarcza informacji przydatnych w realizacji planów strategicznych. W ostatnim okresie rozwoju zarówno zarządzania, jak i systemów rachunku kosztów, pojawiły się nowe możliwości wykorzystania informacji o kosztach produktów. Aby stały się one użyteczne, niezbędny jest pomiar innych – poza wytwarzaniem – kosztów związanych z wyrobem, takich jak: koszty badań rozwojowych, marketingu, dystrybucji czy świadczenia gwarancji. Taki system rachunku kosztów pozwala na tworzenie informacji o kosztach zanim zostanie uruchomiony proces produkcji, a także po jej zakończeniu, wszystkie informacje bowiem mają wpływ na analizę ostatecznej zyskowności produktu, a także na ocenę wykonania zadań.

3. Informacje kosztowe na potrzeby zarządzania strategicznego

Rachunek kosztów jest częścią rachunkowości zarządczej, a ona w swej nowoczesnej formie obejmuje szereg metod pozwalających na wizualizację strategii przedsiębiorstwa oraz różnych obszarów jego funkcjonowania. Informacje finansowe i jakościowe łączone są w obrazowe modele opisujące działalność przedsiębiorstwa. Przykładem może być rachunek kosztów działań.

Celem rachunku kosztów jest zatem umożliwienie sformułowania i wdrożenia strategii, przy czym informacje płynące z systemu kosztów odgrywają ważną rolę we wszystkich czterech fazach zarządzania strategicznego, tj. na etapach:

- 1) formułowania strategii,
- 2) komunikowania strategii w przedsiębiorstwie,
- 3) sformułowania i wdrożenia zarządzania taktycznego w celu realizacji strategii,
- 4) określenia i wdrożenia systemu kontroli do monitorowania postępów realizacji strategii [8, s. 184-185].

U podstaw rachunku kosztów na potrzeby zarządzania strategicznego leżą trzy główne koncepcje:

- 1) analiza łańcucha wartości,
- 2) analiza pozycji strategicznej,
- 3) analiza czynników kosztotwórczych [4, s. 135].

Rachunek kosztów posługuje się zarówno kosztami historycznymi, jak i planowanymi. Koszty historyczne są wyrazem rzeczywistego wykorzystania zasobów w działalności organizacji. Ich zastosowanie do celów zarządzania strategicznego jest bardzo ograniczone, dotyczą bowiem zjawisk z przeszłości. Do podejmowania

decyzji wykorzystuje się koszty planowane, wynikające z przewidywanego w określonej przyszłości zużycia zasobów oraz spodziewanych cen tych zasobów. W odniesieniu do krótkich okresów można założyć, że planowane koszty będą podobne do tych z bliskiej przeszłości, jednak do budowy strategii oraz kontroli jej realizacji niezbędne jest określenie kosztów postulowanych. Koszty postulowane wynikają z racjonalnej alokacji i wykorzystania zasobów o określonych parametrach jakościowych, koniecznych do osiągnięcia przyjętych celów gospodarowania w założonych warunkach ekonomicznych. Innymi słowy – są to koszty, które powinny być ponoszone, jeżeli wystąpią zakładane warunki otoczenia, a przyjęta strategia będzie realizowana w sposób efektywny.

Zadania kosztów postulowanych realizowane są na wszystkich etapach zarządzania: w planowaniu, komunikowaniu, motywowaniu i kontroli. Pełnią funkcje wzorca kosztów dla planowania, pozwalają na jasne ustanowienie odpowiedzialności za koszty i na łatwe komunikowanie celów kosztowych w przedsiębiorstwie, dostarczają motywacji do włożenia racjonalnie uzasadnionego wysiłku w osiągnięcie zamierzonych efektów oraz stanowią obiektywną miarę podczas oceny nakładów i efektów.

Tabela 1. Założenia operacyjnego i strategicznego rachunku kosztów

Operacyjny rachunek kosztów	Strategiczny rachunek kosztów
– celem jest kalkulacja kosztów	– celem jest określenie relatywnej pozycji kosztowej przedsiębiorstwa na rynku
– podstawowym obiektem kalkulacji kosztów jest produkt	– obiektem kalkulacji kosztów jest każdy obiekt zarządzania, z którym można powiązać koszty
– koszty są powodowane przez zużywanie zasobów w celu wytwarzania produktów (produkt jako nośnik kosztów)	– koszty są powodowane przez zużywanie zasobów w całym łańcuchu wartości organizacji (nośnikami kosztów są czynniki powodujące konieczność wykonywania działań)
– koszty wynikają ze zużycia zasobów zaewidencjonowanych w systemie księgowym	– koszty są postulowanym zużyciem zasobów z uwzględnieniem praktycznego potencjału przedsiębiorstwa
– wysoka dokładność rachunkowa pomiaru	– dokonanie najlepszych możliwych szacunków (większa dokładność możliwa dopiero po analizie korzyści i kosztów dodatkowego pomiaru)
– w kalkulacji dopuszczone jest arbitralne rozliczenie kosztów pośrednich na produkty	– model kosztów jest pochodną modelu funkcjonowania organizacji; koszty powiązane są z obiektami kosztów na zasadzie przyczynowości.
– zmiany w kosztach jednostkowych spowodowane są głównie przez krótkookresowe zmiany w rozmiarach podstawowej działalności	– zmiany w kosztach obiektów powodowane są czynnikami, wynikającymi z wyborów dokonywanych przez zarządzających oraz kompetencji pracowników i kadry zarządzającej
– rachunek prowadzony na bieżąco	– rachunek prowadzony jest okresowo lub w miarę potrzeby

Źródło: [5, s. 174].

Konieczne jest, aby nowoczesny system rachunku kosztów wyróżniał się elastycznością, umożliwiającą wielowariantowe analizy oraz ciągłe dostosowanie modelu kosztowego przedsiębiorstwa do zmian w otoczeniu i do zmian potrzeb zarządzających. Wzrost konkurencji powoduje, iż jednostki czuwające w organizacji nad strategią potrzebują coraz lepszych informacji o kosztach wykorzystywanych zasobów, procesów, działań, obecnych i przyszłych produktów, klientów, kanałów dystrybucji, dostawców, kooperantów, projektów badawczych, stanowisk pracy czy jednostek organizacyjnych. Powyższe obiekty zarządzania wyznaczają bardzo szeroki zakres potencjalnych obiektów grupowania i kalkulacji kosztów. Podejmujący decyzje chcą wiedzieć, jaki jest i jaki będzie w przyszłości koszt wytworzenia wyrobu, świadczenia usługi, obsługi klienta, utrzymania i wykorzystania maszyny, inicjatywy strategicznej itd.

Syntetyczne ujęcie koncepcji strategicznego rachunku kosztów prezentuje tab. 1.

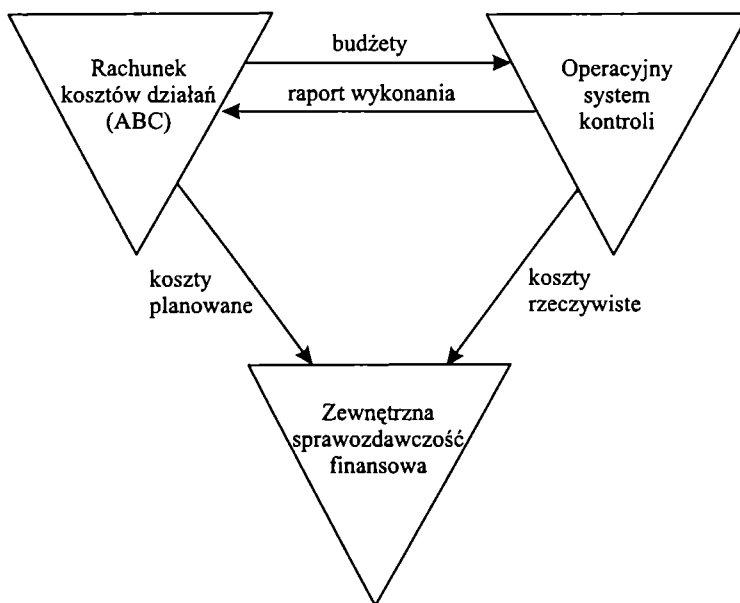
Nie sposób przedstawić w jednym opracowaniu tych wszystkich instrumentów rachunku kosztów, których wykorzystanie w strategicznym zarządzaniu jest przydatne i korzystne. Na potrzeby artykułu wybrano rachunek kosztów działań i analizę łańcucha wartości jako jedno z wielu narzędzi rachunku kosztów, wspierające strategiczny szczebel organizacji.

4. System rachunku kosztów typu ABC

Rachunek kosztów działań na potrzeby zarządzania strategicznego powinien przybrać przede wszystkim formę planowania kosztów różnych obiektów (tj. działań, produktów, klientów). Jego zadaniem jest też dostarczenie informacji o spodziewanym wpływie wyboru określonej opcji działania na poziom i strukturę kosztów. Zwykle podejmowane decyzje dotyczą nieistniejących jeszcze produktów lub sposobów obsługi klienta, stąd planowanie kosztów musi rozpoczynać się od stworzenia obiektu kosztów niejako od zera [5, s. 173]. Istotne jest, aby sporządzanie informacji było domeną służb nie związanych bezpośrednio ze sprawozdawczością zewnętrzną przedsiębiorstwa. Chodzi tu głównie o rygory cechujące transakcyjny system finansowo-księgowy i trudności w zebraniu danych oraz o ograniczoną przydatność historycznych danych kosztowych do zarządzania w przyszłości.

Rachunek kosztów działań służy do pomiaru i analizy kosztów obiektów, takich jak wyrób, usługa czy klient, na podstawie zapotrzebowania na działania, które są wykonywane, aby wyrób czy usługa zostały wytworzone, a klient został obsłużony. Z kolei koszty działań są określane na podstawie wykorzystania zasobów ekonomicznych zużywanych podczas ich wykonywania.

W systemie rachunku kosztów działań proces produkowania postrzegany jest jako suma wielu różnego typu czynności, których rodzaj i liczba kształtują koszty produktu.



Rys. 1. Obszary integracji rachunku kosztów działań z innymi systemami informacyjnymi
Źródło: [2, s. 109-119].

Rachunek kosztów typu ABC skupia się na następujących obszarach:

- doborze struktury asortymentowej i kalkulacji cen produktów,
- współpracy z klientami,
- selekcji dostawców i wypracowaniu metod współpracy z nimi,
- projektowania i rozwoju produktów.

Rachunek kosztów działań służący zarządzaniu strategicznemu powinien podlegać integracji z systemem operacyjnym i sprawozdawczością zewnętrzną tylko do pewnego stopnia (rys. 1), pełne zespolenie może bowiem przynieść dla zarządzania organizacją szereg niepożądanych skutków, wynikających głównie ze zdominowania takiego zintegrowanego układu przez sprawozdawczość zewnętrzną, czyli system regulowany prawem i normami środowiskowymi, z istoty konserwatywny i abstrahujący od wewnętrznych potrzeb przedsiębiorstwa [5, s. 175].

5. Analiza łańcucha wartości a rachunek kosztów

Sukces rynkowy większości produktów wymaga doboru wielu realizowanych działań zarówno przed zakończeniem produkcji danego wyrobu, jak i po nim. Koncepcja, na której opiera się konstrukcja nowego podejścia do systemu rachunku kosztów, została sformułowana przez M.E. Portera. W myśl tej idei wszystkie przedsięwzięcia rynkowe są sekwencjami działań, których celem jest wyprodukowanie i dostarczenie wyrobów przedstawiających wartość dla klienta. Wszelkie

działania, które dodają wartość do produktu lub usługi, tworzą tzw. łańcuch wartości. Pomiar i przedstawienie w sprawozdaniu kosztów danego produktu w tej właśnie sekwencji nazywane są rachunkiem kosztów łańcucha wartości. System taki pozostaje przydatny szczególnie dla przedsiębiorstw, które do produkcji swoich wyrobów wykorzystują zaawansowane technologie, ponieważ na ogół wyroby te mają krótki cykl życia, łatwy do rozpoznania. Stosunkowo łatwo jest też zidentyfikować przepływy pieniężne dotyczące danego produktu.

M.E. Porter wyróżnił dwa rodzaje działań kreujących wartość: podstawowe i wspomagające. Działania podstawowe są związane z procesem nabycia surowców i komponentów, przetworzenia ich w produkt oraz dostarczenie gotowego wyrobu do odbiorcy. Działania podstawowe wiążą się z funkcjami takimi, jak:

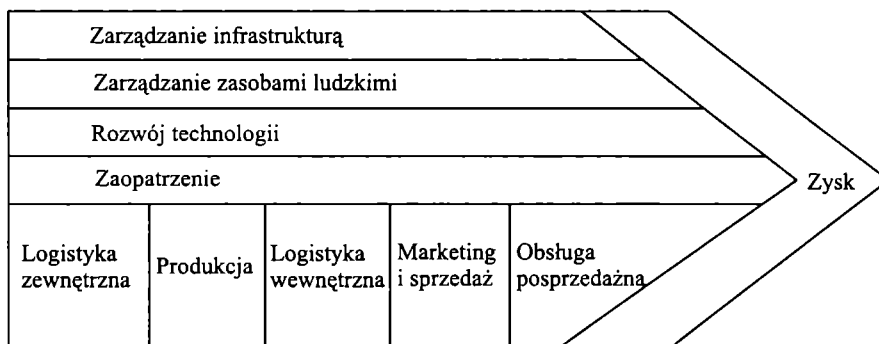
- logistyka wewnętrzna (dostawy, transport, składowanie i kontrola materiałów),
- produkcja (operacje produkcyjne),
- logistyka zewnętrzna (dystrybucja do odbiorców),
- marketing i sprzedaż,
- obsługa posprzedażna [5, s. 198].

Działania wspomagające umożliwiają efektywne funkcjonowanie przedsiębiorstwa jako organizacji i są realizowane w ramach funkcji takich, jak:

- zaopatrzenie (zakupy aktywów trwałych i obrotowych),
- rozwój technologii (badania i rozwój),
- zarządzanie zasobami ludzkimi,
- zarządzanie infrastrukturą (planowanie, administracja, finanse, zarządzanie jakością) [5, s. 198].

Łańcuch wartości jest zestawem funkcji wykonywanych przez przedsiębiorstwo, polegających na stopniowym przekształcaniu zasobów organizacji w gotowe wyroby i usługi i na dostarczeniu ich do klienta. Istota łańcucha wartości polega na tym, iż każde kolejne działanie powinno dodawać do działania poprzedniego określoną wartość.

Koncepcję łańcucha wartości można również przedstawić graficznie (rys. 2).



Rys. 2. Łańcuch wartości przedsiębiorstwa produkcyjnego

Źródło: [7, s. 23].

Łańcuch wartości każdej organizacji jest niepowtarzalny; zarządzanie nim jest elementem strategii przedsiębiorstwa i budowania przewagi konkurencyjnej. System informacji strategicznej powinien zatem w miarę możliwości odpowiedzieć na pytanie, w jaki sposób przedsiębiorstwo może usprawnić wewnętrzny łańcuch wartości.

Analiza kosztów wewnętrznego łańcucha wartości wymaga ustalenia kosztów procesów zidentyfikowania czynników determinujących powstawanie kosztów tych procesów. Organizacje wykorzystujące rachunek kosztów działań dysponują narzędziem, które stosunkowo łatwo jest w stanie dostarczyć informacji o kosztach działań ponoszonych w ramach określonego łańcucha wartości. Koszty te mogą być zgrupowane w procesy tworzące łańcuch wartości.

Sukces danego produktu wymaga ciągu istotnych działań zarówno przed uruchomieniem produkcji, w trakcie procesu wytwarzania, jak i po zakończeniu działań produkcyjnych. Znając szacunki kosztów w poszczególnych ogniwach, kierownictwo może w sposób bardziej świadomy podejmować decyzje strategiczne.

Pomiar wszystkich kosztów dotyczących danego produktu w ciągu całego cyklu jego życia ma bardzo duże znaczenie dla zarządzających. Jednakże identyfikacja i pomiar kosztów poszczególnych ogniw łańcucha wartości wydaje się czasem zadaniem bardzo trudnym. Przykładem może być miara kosztów związanych z badaniem i wdrożeniem produktu (działy badań i wdrożeń). Niektóre produkty nigdy nie zostają wdrożone do produkcji, pomimo iż poniesiono znaczne nakłady finansowe na doświadczenia z nimi związane, jednak wyniki tych dociekań mogą być z kolei wykorzystane w wielu innych wyrobach danego przedsiębiorstwa. Innym przykładem mogą być koszty związane z marketingiem. Dobrze zaprojektowane i prowadzone działania marketingowe są korzystne nie tylko dla danego produktu, ale budują dobry wizerunek organizacji, co często umożliwia obniżenie kosztów działań marketingowych związanych z kolejnymi produktami [3].

6. Podsumowanie

W artykule przedstawiono kierunki wykorzystania rachunku kosztów na potrzeby zarządzania strategicznego z możliwością zastosowania systemu ABC oraz łańcucha wartości produktu (usługi).

Tradycyjne podejście, obejmujące tylko kontrolę kosztów wytwarzania, jest coraz częściej, szczególnie w odniesieniu do produktów wymagających zastosowania zaawansowanej technologii, zbyt wąskie i niewystarczające. Rachunek kosztów powinien obejmować koszty od momentu powstawania idei stworzenia produktu aż do momentu wycofania go z rynku. Takie podejście może pomóc w efektywnym wspomaganiu procesu podejmowania decyzji i ma szanse być wykorzystywane na szerszą skalę.

Można rzec, że opracowanie pozostawia pewien niedosyt, nie porusza bowiem problematyki rachunku kosztów cyklu życia produktu. On też koncentruje się na zsumowanych kosztach działań, które pojawiają się od momentu powstania koncepcji nowego produktu do momentu jego wycofania z produkcji i nieodzownie łączy się z zarządzaniem strategicznym.

Literatura

- [1] Atkinson A.A., Banker R.D., Kaplan R.S. Young S.M., *Management Accounting*, Practise Hall, Englewood Cliffs, New York 1994.
- [2] Cooper R., Kaplan R.S., *The Promise – and Peril – of Integrated Cost Systems*, „Harvard Business Review” lipiec/sierpień 1998.
- [3] Dobija D., Józefowicz M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu strategicznym*, <http://www.centrumwiedzy.edu.pl>.
- [4] Hax A.C., Majful M.S., *The Strategy Concept of Process. A Pragmatic Approach* Practise Hall, Englewood Cliffs, New Jersey 1991.
- [5] *Informacja zarządcza w procesie formułowania i realizacji strategii firmy*, red. G.K. Świderska, Difin, Warszawa 2003.
- [6] Koźmiński A.K., Piotrowski W., *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1995.
- [7] Porter M.E., *Competitive Advantage*, Free Press, New York 1980.
- [8] Shank J.K., Govindarjan V., *Strategic Cost Management the New Toll for Competitive Advantage*, The Free Press, New York 1993.

COSTS' SYSTEM FOR STRATEGIC MANAGEMENT NEEDS

Summary

The article concentrates on combining and showing common factors between the costs and the strategy. It points at the piece of information which cost's system can provide with strategic management. The main purpose of the paper is to present The Activity Based Costing and The Value Chain Costing as tools used in the strategic management.

Mgr Olga Pewniak-Kaliska jest doktorantką w Katedrze Rachunku Kosztów i Rachunkowości Zarządczej na Wydziale Zarządzania i Informatyki.