

Halina Towarnicka

Strategie kosztowe jako narzędzie podnoszenia konkurencyjności polskich przedsiębiorstw

International Journal of Management and Economics 8, 20-33

2000

Artykuł został zdigitalizowany i opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Halina Towarnicka

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

STRATEGIE KOSZTOWE JAKO NARZĘDZIE PODNOśENIA KONKURENCYJNOśCI POLSKICH PRZEDSIĘBIORSTW

Idea zarządzania kosztami i aspekty kosztowe wybranych rodzajów strategii

W wysoko rozwiniętych gospodarkach rośnie ranga zarządzania kosztami na szczeblu przedsiębiorstwa. Problematyka kosztów nabiera szczególnego znaczenia w polskiej, transformującej się gospodarce. Jest ona omawiana w literaturze i dostrzegana przez praktyków.

Gdy podejmuje się problematykę strategii kosztowych przedsiębiorstw, zasadne jest nawiązanie do istoty zarządzania kosztami oraz do różnych strategii i ich aspektów kosztowych. Według literatury przedmiotu zarządzanie kosztami obejmuje wszystkie działania sterujące, które służą wczesnemu i antycypującemu wpływowi na strukturę kosztów przedsiębiorstwa oraz relacje przyczynowo-skutkowe. Działania te prowadzą do obniżenia poziomu kosztów w przedsiębiorstwie.¹ Wymagają one skutecznych metod. W ramach rachunkowości zarządczej prezentowane są tradycyjne i nowoczesne metody oraz narzędzia stosowane w procesie zarządzania kosztami. Chodzi m.in. o analizę wartości, *just in time*, *controlling*, TQM (zarządzanie jakością), rachunek kosztów działań i procesów (ang. *Activity Based Costing*, ABC) rozwinięty następnie w zarządzanie oparte na działaniach i procesach (ang. *Activity Based Management*, ABM); *benchmarking* (proces badania i porównania wewnętrznego i zewnętrznego); *reengineering* (radikalna rekonstrukcja procesów); zbilansowaną kartę dokonań (ang. *balanced scorecard*), i inne metody.² Nie są to na ogół ujęcia w pełni kompleksowe.

Zdaniem A. Jarugi rachunkowość zarządcza jest zorientowana coraz szerzej na pełną analizę „łańcucha wartości”. Chodzi o ideę pojęcia „łańcucha wartości” (*value chain*), która została upowszechniona dzięki M.E.Porterowi. Przez „łańcuch wartości” rozumie się strumień różnych działań podejmowanych przez przedsiębiorstwo, który obrazuje „dodawanie wartości” do produktu. Formułowane są postulaty dotyczące integracji różnych metod, technik i podejść poprzez *value chain and metrics* (koszty – jakość – czas – usługi) oraz współdziałanie różnych

podmiotów gospodarczych w pomnażaniu wartości. Cytowana autorka podkreśla, że w zagranicznej literaturze wskazuje się na potrzebę opracowania modeli rachunkowości zarządczej w pełni ukierunkowanej na łańcuch wartości oraz wywierającej nacisk na ustawiczne doskonalenie i rekonstrukcję procesów. Niekiedy tę tendencję określa się mianem strategicznego zarządzania lub sterowania kosztami.³ Oznacza to również podejmowanie prób w celu integrowania zarządzania kosztami ze strategią przedsiębiorstwa.⁴

Znane są różne rodzaje strategii i zachowań przedsiębiorstwa. Przyjmujemy, że istota strategii przedsiębiorstwa to przede wszystkim:

- 1) określenie pozycji przedsiębiorstwa względem konkurencyjnego otoczenia (adaptacja do zachodzących w nim zmian);
- 2) sformułowanie długookresowych celów strategicznych i sposobów ich osiągnięcia;
- 3) gospodarowanie zasobami przedsiębiorstwa w sposób zapewniający skuteczną realizację jego celów;
- 4) dokonywanie wyborów i podejmowanie decyzji strategicznych przy zastosowaniu różnych metod i narzędzi.

W literaturze występuje duża różnorodność definicyjna w obszarze strategii⁵. Do dalszych rozważań istotne są następujące rodzaje strategii przedsiębiorstwa:

- strategia globalna i strategie cząstkowe dużego (wielkiego) przedsiębiorstwa, w którym wyróżnia się tzw. jednostki strategiczne;
- strategia ogólna (podstawowa), która może być realizowana jako samoistna strategia albo poprzez strategie cząstkowe lub funkcjonalne.

Strategia ta bywa interpretowana (definiowana) na wiele sposobów. Niekiedy w teorii utożsamia się istotę strategii ogólnej z dominacją zadań strategicznych i problemów, jakich dana strategia dotyczy, co odzwierciedla się w nazwie strategii, np. strategia rozwojowa, aktywna, pasywna, marketingowa, inwestycyjna, dywersyfikacji, inne rodzaje strategii.

Wyliczonych rodzajów strategii nie przypisuje się na ogół do konkretnych form organizacyjno-prawnych przedsiębiorstw.

Należy dodać, że w literaturze dotyczącej zarządzania strategicznego trudno wskazać strategię, która nazywa się strategią kosztową i jest równocześnie propozycją kompleksową z obszaru zarządzania przedsiębiorstwem. Natomiast w istocie niektórych strategii znajduje odzwierciedlenie zasada kierowania się kategorią kosztów jako istotną przesłanką wyborów strategicznych przedsiębiorstwa. Są to przede wszystkim: strategia przywództwa kosztowego (niskich cen), strategia dywersyfikacji, idea „łańcucha wartości”, strategie operacyjne. Zostaną one skrótowo przedstawione.

W bogatym dorobku M.E. Portera dominują zagadnienia związane z konkurencją. Wśród trzech podstawowych typów strategii konkurencji wyróżnił on, obok dwóch innych – strategię wiodącej pozycji pod względem kosztów (zwanej też strategią przywództwa kosztowego czy strategią niskich cen). Strategia ta polega na zdobyciu wiodącej pozycji w branży pod względem kosztów całkowitych. Stosowanie tej strategii wymaga m.in. „agresywnego inwestowania w urządzenia produkcyjne na efektywną skalę” oraz dążenia do obniżenia kosztów poprzez zdobywanie doświadczenia produkcyjnego, dokładną kontrolę kosztów.¹

Problematyka dywersyfikacji jest bardzo szeroka. Przyjmujemy za B. Gregorem², że strategia dywersyfikacji polega na przegrupowaniu zasobów będących w dyspozycji przedsiębiorstwa na działania zasadniczo różne od tych, które realizowało ono w przeszłości. Ma wtedy miejsce odchodzenie zarówno od dotychczasowych technologii wytwarzanych produktów, jak i od dotychczasowej struktury rynku. Dywersyfikacja wymaga nowych technik, kwalifikacji itd. – czyli ponoszenia niezbędnych nakładów (kosztów) na zakup licencji (*know-how*), nabycie innych przedsiębiorstw itd.

M.E. Porter wprowadził „łańcuch wartości”³ jako podstawowe narzędzie systematycznego badania wszystkich czynności, jakie przedsiębiorstwo realizuje w procesie projektowania, wytwarzania, promowania, dostarczania, a także wspierania wytwarzanego produktu (usługi). Chodzi w nim także o interakcje zachodzące między elementami tego łańcucha, w celu określenia źródeł przewagi konkurencyjnej. Łańcuch wartości umożliwia określenie, które ważne czynności strategiczne przedsiębiorstwo wykonuje taniej lub lepiej od konkurentów. W literaturze zwraca się uwagę⁴, że istotnymi wartościami w łańcuchu są motywy inwestycyjne, które skłaniają firmę do poprawy własnej infrastruktury, otrzymanie nowych technologii czy wykorzystanie nowych kanałów dystrybucji. W idei „łańcucha wartości” jest sporo aspektów kosztowych. Wypada zauważyć, że idea łańcucha jest ciągle doskonałona i prezentowana w nowych wzbogaconych wersjach. Stosowane są takie określenia, jak: „łańcuch wartości”, „łańcuch funkcji”, „łańcuch kosztów”, „łańcuch podaży” – eksponują one zjawisko ciągłości, łączenia, czy też integrowania działalności przedsiębiorstwa i jego otoczenia (w tym poprzez koszty).

W literaturze przedstawia się m.in. strategie operacyjne⁵. Do typowych strategii operacyjnych, jako strategii cząstkowych, S. Kasiewicz zalicza strategie: innowacyjną, operacyjnej elastyczności, operacyjnej jakości, cyklu życia produktu i procesu. Wyróżnia on też strategię globalną i podkreśla, że w zarządzaniu operacyjnym generalną zasadą jest eliminacja tych operacji, które nie tworzą wartości dodanej. W strategiach operacyjnych znaczną rolę odgrywają problemy dotyczące obniżania kosztów.

W opisach podanych wyżej strategii na ogół nie uwzględniono ważniejszych instrumentów ekonomiczno-finansowych, metod zarządzania kosztami i potrzebnego systemu informacji. Trudno mówić, że są to pogłębione – z punktu widzenia różnych aspektów kosztów – prezentacje strategii przedsiębiorstwa. Natomiast wspomniane wyżej, nie poruszane problemy są przedmiotem m.in. takich ujęć, jak zarządzanie jakością (TQM), czy *controlling*. Wydaje się, że problematyka zarządzania kosztami jest głównie domeną metod zarządzania w ramach dyscypliny zwanej rachunkowością zarządczą, która też nie ujmuje wszystkich potrzebnych kwestii ze sfery decyzyjnej przedsiębiorstwa. Wiąże się to z głęboką specjalizacją w ramach nauk o zarządzaniu, co nie zawsze jest dobrze widziane przez osoby z praktyki, które z konieczności korzystają z bardzo wielu opracowań. Tak więc, w celu otrzymania pełnego, pogłębionego obrazu konkretnego rodzaju strategii należy uwzględniać opisy istoty strategii, metod (narzędzi) zarządzania, uwarunkowań itd. W niniejszym opracowaniu autorka nie ranguje przydatności poszczególnych podejść czy też metod, gdyż najlepiej teorię weryfikuje praktyka gospodarcza. Praktyka i badania potwierdzają, że współczesnym przedsiębiorstwom sukces zapewniają różne rodzaje strategii. Oznacza to, że w odmiennych uwarunkowaniach i w kolejnych fazach życia przedsiębiorstwa są stosowane różne strategie. Odzwierciedla to bogata literatura przedmiotu. Ponadto ze względu na wysoką zmienność otoczenia przedsiębiorstwa eksponuje się konieczność wprowadzania do realizowanej strategii zmian, i tym samym wskazuje się na potrzebę ewolucji, określanej „od rozwoju strategii do zmiany strategii”.

W zasadzie nie ma podstaw empirycznych w pełni uzasadniających, jaki rodzaj strategii byłby jedynym (właściwym) czy uniwersalnym wzorcem. Dlatego ważne jest, czy realizowana strategia jest skuteczna¹¹, natomiast to, jakie będą w niej dominować cele i sposoby realizacji, jest efektem wyborów strategicznych dokonywanych na etapie formułowania bądź modyfikowania czy też radykalnej zmiany strategii.

Dla przedsiębiorstw funkcjonujących w zmiennym konkurencyjnym otoczeniu obok jakości produktów (usług) ważny jest poziom cen i kosztów produktów (usług). Zarówno dla producentów, jak i pośredników w kanałach dystrybucji znaczącą rolę w kształtowaniu poziomu kosztów i cen odgrywają konsekwencje wyborów strategicznych rozważane w aspekcie ich opłacalności.

Wybory strategiczne przedsiębiorstw – ich istota i związek z kosztami

Dla wielu polskich przedsiębiorstw okres transformacji to konieczność przeprowadzenia istotnych zmian w ich funkcjonowaniu i organizacji. Chodzi o:

- zmiany w obszarze produktów (jakość, ceny),

- zdobywanie nowych rynków zbytu przy rosnącej konkurencyjności otoczenia,
- potrzebę restrukturyzacji wybranych lub wszystkich zasobów przedsiębiorstwa (ludzkich, finansowych, rzeczowych i niematerialnych) oraz wynikających stąd zmian organizacyjnych, własnościowych itd.

W warunkach transformacji szczególnego znaczenia nabiera umiejętne zarządzanie kosztami, tj. kreowanie poziomu i struktury wydatków, nakładów i kosztów poprzez odpowiednie wybory strategiczne. Należy dodać, że do 1989 r. większość wyborów strategicznych nie leżała w gestii decyzyjnej przedsiębiorstw. Transformacja gospodarki wymusiła potrzebę zmiany sposobu myślenia i działania kadry zarządczej (menedżerskiej) i opanowania oraz stosowania nowoczesnych metod i narzędzi.

Uważam, że w problematyce związanej ze strategiami aspekty kosztowe, a w szczególności kreowanie poziomu kosztów najpełniej odzwierciedlają wybory strategiczne. Wybory strategiczne i ich koszty powstałe w procesie decyzyjnym, pozwalają traktować strategie kosztowe jako narzędzia podnoszenia konkurencyjności. Wybory strategiczne są dokonywane we wszystkich fazach życia przedsiębiorstwa. Różnią się one jednak zakresem, efektami i kosztami. Ich rodzaj zależy też od przyjętych celów strategicznych. W gospodarkach wysoko rozwiniętych przy dokonywaniu wyborów strategicznych dużą wagę przywiązuje się do próby określenia potrzebnych nakładów (planowanych kosztów). Jak wspomniałam, w nowoczesnych nurtach teoretycznych pisze się o zarządzaniu kosztami oraz o strategicznym zarządzaniu kosztami.

Należy pamiętać, że pierwsze wzorce z zakresu strategicznego zarządzania kosztami pochodzą głównie z krajów wysoko rozwiniętych, w których konkurencyjne otoczenie stało się wyzwaniem dla wielkich organizacji gospodarczych działających na rynkach międzynarodowych, globalnych. Chodzi m.in. o przedsiębiorstwa amerykańskie, japońskie, dysponujące nowoczesnymi technologiami oraz produktami, zainteresowane wykorzystaniem znacznego potencjału oraz odpowiednią produktywnością i zyskownością. Nie wszystkie więc wzorce (rozwiązania) należy i można stosować w gospodarkach, które się transformują, w których obok problemów gospodarczych występują poważne problemy społeczno-polityczne. Dotyczy to również polskiej gospodarki.

Rola i konsekwencje wyborów strategicznych są szczególnie ważne dla następujących zdarzeń (sytuacji)¹²:

- tworzenie przedsiębiorstwa (poprzez działalność inwestycyjną);
- restrukturyzacja przedsiębiorstwa, np. w warunkach transformacji gospodarki, utraty dotychczasowych rynków produktów (usług);
- potrzeba adaptacji do zmian w otoczeniu ze względu na znaczący wzrost konkurencji w branży (sektorze);

- fuzje przedsiębiorstw (ich części) wymagające opracowania nowych strategii.

Dla wymienionych sytuacji istotny staje się problem inwestowania kapitału finansowego (jego koszt) zgodnie z dokonanymi wyborami. Wybory to dynamiczne podejście do zasobów, procesów i struktur przedsiębiorstwa – oparte na idei zarządzania zmianami. Istnieje wtedy potrzeba prowadzenia analiz strategicznych, finansowych, stosowania rachunków symulacyjnych, opracowywania prognoz itd. Jak słusznie podkreśla się w literaturze przedmiotu, nowoczesnie zarządzanym przedsiębiorstwom niezbędne są informacje: finansowe i niefinansowe, *ex post* i *ex ante*, wewnętrzne i zewnętrzne.¹³

Przedmiotem wyborów strategicznych, w zależności od fazy życia przedsiębiorstwa, uwarunkowań (otoczenia) oraz innych czynników (np. odmiennych interesów), są alternatywy decyzyjne, ich efekty oraz związane z nimi różne poziomy kosztów, produktywności i zyskowności. Wybory strategiczne przedsiębiorstwa kreujące poziom i rodzaj kosztów to m.in.¹⁴:

- rozstrzygnięcia co do formy rozwoju (rozwój wewnętrzny lub zewnętrzny, np. poprzez fuzje);

- określona pozycja na konkurencyjnym rynku (w segmentach rynku): rynek masowy czy docelowy, poziom jakości produktów (usług), polityka cenowa umożliwiająca uzyskanie i utrzymanie pozycji (przewagi) na rynku (decyzje co do rodzaju i metod ustalania cen, ich poziomu i struktury), wybory dotyczące zasadności i zakresu promocji;

- miejsce i rola w określonym kanale dystrybucji (tradycyjnym czy zintegrowanym);

- wybór określonych form współdziałania, np. zakres przedmiotowo-podmiotowy kooperacji, czy i jakie funkcje realizowane dotychczas w przedsiębiorstwie można zlecić na zewnątrz (ang. *outsourcing*)¹⁵;

- rozstrzygnięcie dylematu: wytwarzać dany wyrób samemu, czy kupić (ang. *make or buy*);

- zmiany poziomu rentowności funkcjonującego przedsiębiorstwa, w tym sterowanie poziomem rentowności w dużych, wielkich organizacjach (np. w jednostkach strategicznych dużych korporacji chodzi o problem centrów kosztów, zysków i inwestowania);

- zmiany w potencjale przedsiębiorstwa, w tym:
 - zmiany techniki i technologii,
 - zmiany w potencjale ludzkim,
 - tworzenie (odtwarzanie) majątku trwałego oraz zmiany ilościowo-wartościowe i własnościowe struktury majątku trwałego (w tym rzeczowego),
 - zmiany w kulturze i organizacji przedsiębiorstwa,

– inne przedsięwzięcia zmieniające (podnoszące) stopień wykorzystania całego potencjału przedsiębiorstwa (lub jego części) i wpływające na poziom kosztów i produktywności;

- inne wybory oraz ich konsekwencje rzeczowe, finansowe i inne.

W praktyce gospodarczej wyborów tych jest więcej, niż podano powyżej. W dokonywaniu wyborów strategicznych spore trudności sprawiają problemy ustalenia opłacalności. Z reguły stosuje się różne metody, narzędzia w rachunku ekonomicznym oraz kryteria pozaekonomiczne. Większość podanych wyborów strategicznych wymaga ponoszenia nakładów finansowych, czyli wiąże się z inwestowaniem kapitału finansowego i kosztem tego kapitału. Wybory te kreują poziom kosztów, wpływają też na stan i zmiany struktur zasobów przedsiębiorstwa.

Na uwagę zasługuje rola dynamiki zmian w majątku trwałym przedsiębiorstwa. W gospodarce rynkowej przedsiębiorstwo na podstawie własnych decyzji wyzbywa się niepotrzebnych środków trwałych, a także korzysta z rozwiązań takich jak najem, dzierżawa czy leasing. Ponadto w majątku trwałym niebagatelną rolę odgrywają zmiany w finansowym majątku trwałym dotyczące udziałów w obcych jednostkach, akcji czy długoterminowych papierów wartościowych. Dynamiczną strukturę majątku trwałego kształtują podstawowe rodzaje działalności przedsiębiorstwa, tj. operacyjna, finansowa i inwestycyjna. Z reguły znaczące zmiany tego majątku dokonują się poprzez realizację strategii inwestycyjnych (łącznie z innowacjami). Duża skala i kierunki zmian w majątku trwałym przedsiębiorstwa wiążą się na ogół z istotnymi wyborami strategicznymi, np. zmianą pozycji przedsiębiorstwa na rynku. Są wtedy podejmowane różnego rodzaju inwestycje: rzeczowe, finansowe i tzw. niematerialne (w kapitał ludzki). W ich wyniku następują zmiany, zarówno w strukturze majątku trwałego, jak i w strukturach organizacyjnych, w wartości przedsiębiorstwa, a także w obszarze własności majątku.

Dylematem dla wielu polskich przedsiębiorstw jest fakt, że aby w przyszłości konkurować jakością i ceną (niskimi kosztami wyrobów), należy wcześniej podjąć realizację przedsięwzięć inwestycyjnych i ponieść określone nakłady, tj. koszty inwestycyjne. Oznacza to, że konkurencyjny rynek często stymuluje działalność inwestycyjną przedsiębiorstw i kreuje zapotrzebowanie na środki finansowe. Mogą wystąpić wtedy bariery popytu, szczególnie gdy nie jest przez państwo prowadzona odpowiednia polityka gospodarcza (przemysłowa, handlowa, inne). Wybory strategiczne w dużej mierze zależą od uwarunkowań rynkowych, kapitałowych itd. W dobrze zarządzanych firmach, wśród konsekwencji rozpatrywanych wyborów ujmuje się zjawisko ryzyka decyzyjnego.

Wybory winny uwzględniać obowiązujące instrumenty ekonomiczno-finansowe, takie jak stopy procentowe, podatki, cła, zasady i metody amortyzacji, ulgi,

zwolnienia itd. Jest to skomplikowany problem ocen i szacunków – odzwierciedlany w rachunkach, w tym symulacyjnych. Dochodzą do tego zagadnienia wiarygodności i potrzeby aktualizacji wyników, szczególnie w warunkach dużej zmienności otoczenia – charakterystycznej dla polskiej gospodarki podlegającej głębokiej transformacji¹⁶. Jak wykazuje praktyka, w przedsiębiorstwach funkcjonujących w konkurencyjnym otoczeniu, w których zarządzanie kosztami nie odgrywało należytej roli, okazało się to jedną z przyczyn niepowodzeń przedsiębiorstwa (np. bankructwo, wrogie przejęcie).

Reasumując, w nowocześnie zarządzanych przedsiębiorstwach efekty strategii są głównie wynikiem wyborów strategicznych dokonywanych przy wykorzystaniu „idei zarządzania zmianami” i z zastosowaniem różnych metod (narzędzi) zarządzania kosztami.

Strategie kosztowe – przygotowanie i wdrożenie, uwarunkowania

Przedmiotem rozważań o strategiach kosztowych przedsiębiorstw są przede wszystkim – istota, definiowanie, przygotowanie i wdrożenie strategii oraz uwarunkowania strategii kosztowych polskich przedsiębiorstw. Strategie kosztowe (w tym wybory strategiczne) mogą dotyczyć:

- rozwiązań ukierunkowanych na obniżenie kosztów jednostkowych i całkowitych (z podziałem na koszty stałe i zmienne);
- kosztów dotyczących funkcji realizowanych przez dane przedsiębiorstwo (producenta) lub funkcji realizowanych w całym łańcuchu – od producenta poprzez pośredników aż do konsumenta (czyli kształtowania kosztów w cenie rynkowej);
- różnych oddziaływań na poziom oraz strukturę kosztów i cen (producenta oraz pośredników), poprzez dobieranie metod ustalania cen (np. zastosowanie metody cen popytowych) oraz odpowiednich szczegółowych rozwiązań finansowo-ekonomicznych.

Strategię kosztową można definiować jako:

- Strategię podstawową, kiedy wśród celów strategicznych (wiązki celów) obok poziomu jakości produktu dominują cele kosztowo-cenowe. Przyjmuje się wtedy zasadę strategicznego zarządzania kosztami jako cel kierunkowy (czynnik), zapewniający sukces na rynku. (Jest to głównie strategia przywództwa kosztowego dla tzw. liderów na rynku).
- Strategię cząstkową (pochodna strategii podstawowej), która oparta jest na idei zarządzania kosztami. Może to być np. strategia:
 - a) integrująca inne strategie cząstkowe w ramach strategii ogólnej (podstawowej),
 - b) nadrzędna w stosunku do innych strategii cząstkowych (funkcjonalnych) w ramach strategii ogólnej (czyli strategia wyznaczająca ważne wybory strategiczne przedsiębiorstwa),

c) podrzędna względem innej strategii (np. w tzw. sieciach).

Takie pojmowanie strategii odnosi się głównie do wielkich i dużych przedsiębiorstw (w tym innych jednostek strategicznych), działających na globalnych, międzynarodowych rynkach, lub średnich i małych przedsiębiorstwach, które funkcjonują np. w tzw. sieciach – organizacjach o zintegrowanym systemie zarządzania (wspólna logistyka, promocja itd.) czy w niszach rynkowych. Oczywiście, w praktyce mogą wystąpić inne (poza wymienionymi) sytuacje stosowania strategii kosztowej.

Sposób definiowania (pojmowania) strategii kosztowej zależy od roli kosztów i ich wpływu na znaczące wybory w ramach realizowanej strategii. Należy oczekiwać, że w literaturze przedmiotu ukażą się inne definicje tego rodzaju strategii.

Ponieważ zarządzanie kosztami nie jest celem podstawowym działalności przedsiębiorstwa, co najwyżej bywa jednym z istotnych czynników zapewniających sukces (np. poprzez umożliwienie osiągnięcia określonego poziomu jakości i cen na produkty bądź usługi), pozwala to podtrzymać sformułowanie, że strategia kosztowa bywa jednym z narzędzi podnoszenia konkurencyjności.

Propozycję dotyczącą przygotowania i wdrożenia strategii kosztowej przedsiębiorstwa przedstawiam w ujęciu syntetycznym, niesekwencyjnym, jako zbiór (otwarty) następujących czynności:

- Formułowanie celów strategicznych, wiązki celów (w tym uwzględniających aspekty kosztowe). Może to być wizja strategii podstawowej w formie np. „matrycy wartości” opracowanej na podstawie wiedzy o rynku i wynikach badań marketingowych (własnych lub zleconych).

- Podejmowanie decyzji dotyczących przetrwania oraz rozwoju wewnętrznego i zewnętrznego przedsiębiorstwa. Określenie sposobu ich realizacji, np. poprzez inwestycje własne i (lub) wspólne, leasing operacyjny i (lub) finansowy, fuzje, *outsourcing* itd.

- Rozstrzygnięcie kwestii, czy do realizacji przyjętych kluczowych celów strategicznych jest konieczne zastosowanie zasad strategicznego zarządzania kosztami (w ujęciu kompleksowym). Chodzi o nadanie zarządzaniu kosztami znaczącej rangi w funkcjonowaniu przedsiębiorstwa.

- Dokonywanie pozostałych wyborów strategicznych (uwzględniających różne zasoby, efekty, interesy i konflikty, koszty), w tym:

- dobór metod i narzędzi np. ABC, ABM, TQM, *controlling*, SWOT, *benchmarking*, *just in time* itd.,

- stosowanie symulacyjnego rachunku ekonomicznego i finansowego łącznie z problematyką polityki cenowej i miejscem w konkretnym kanale dystrybucji.

- Formułowanie strategii ogólnej (podstawowej), łącznie ze strategiami produktu, cen, promocji, dystrybucji i strategicznym zarządzaniem kosztami (chodzi o podanie celów strategicznych w ujęciu marketingowo-kosztowym).
- Przygotowanie wariantów projektu i wybór optymalnego planu (projektu) strategicznego (inwestycyjnego).
- Opracowanie (dostosowanie) systemu zarządzania przedsiębiorstwem zgodnego z przyjętymi celami strategicznymi, w tym m.in.:
 - systemu informacyjnego i bazy danych, uwzględniających potrzeby zarządzania strategicznego, taktycznego i operacyjnego,
 - negocjacji, kontraktów, umów,
 - niezbędnych instrukcji,
 - szkolenia załogi,
- Modyfikacja strategii w miarę potrzeb i możliwości.
- Inne działania (porównaj rozważania o przedmiocie wyborów strategicznych przedsiębiorstwa).

Wnioski

1. Powstaje problem, czy i jaka jest zasadność eksponowania problematyki strategii kosztowych w polskiej gospodarce. Uważam, co próbowałam dotychczas uzasadnić i zilustrować, że chodzi głównie o zarządzanie kosztami w polskich przedsiębiorstwach – w kompleksowym, zintegrowanym ujęciu – uwzględniającym także inne ważne aspekty zarządzania i gospodarowania (w tym zarządzanie cenami)¹⁷.

Problem jest trudny i złożony, szczególnie w warunkach transformacji całej gospodarki, w której na dużą skalę ulegają zmianie formy organizacyjno-prawno-własnościowe przedsiębiorstw oraz radykalnie zmieniają się rynki (w tym: rośnie konkurencyjność i ekspansja ze strony przedsiębiorstw zagranicznych, ponadto rosną wymagania konsumentów, odbiorców).¹⁸ W tej sytuacji przy podejmowaniu decyzji gospodarczych w przedsiębiorstwach należy rozważać rozmaite rozwiązania o zróżnicowanych kosztach i uwzględniać reakcje konsumentów na ceny. Chodzi o cały „łańcuch cenowy” – począwszy od ceny producenta po ceny pośredników w kanałach dystrybucji i porównanie ich z cenami konkurencji (w tym: z cenami lidera rynkowego). Wymaga to interdyscyplinarnej wiedzy oraz prowadzenia badań rynku, tworzenia i doskonalenia baz informacyjnych itd. Jest to filozofia zarządzania kosztami w powiązaniu z podstawową strategią firmy.

2. Można zaryzykować tezę, że w niektórych polskich przedsiębiorstwach na etapie przygotowywania strategii zbyt małą wagę przywiązuje się do znaczenia

i konsekwencji (szans i zagrożeń), jakie mogą wystąpić przy różnych wyborach strategicznych o bardzo zróżnicowanych poziomach kosztów – w powiązaniu z polityką (strategią) cenową. Niekiedy jest to kwestią niedostatku interdyscyplinarnej wiedzy oraz umiejętności korzystania z niej przez decydentów. Wydaje się, że jedną z trudniejszych kwestii zarządzania w przedsiębiorstwie jest możliwość stosowania rachunku ekonomiczno-finansowego w procesach decyzyjnych – z uwzględnieniem zmienności takich instrumentów, jak: cła, podatki, oprocentowanie kredytów (koszt kapitału finansowego) itd. w warunkach wysokiej zmienności otoczenia. Wspomniana zmienność instrumentów utrudnia przewidywanie (planowanie), szacowanie kosztów na szczeblu przedsiębiorstwa i skutecznego wpływania na strukturę i poziom cen.

3. W praktyce bariera informacyjna może obniżać racjonalność wyborów strategicznych (inwestycyjnych). Istotnym ograniczeniem w podejmowaniu decyzji strategicznych bywają niedostatki wiarygodnych danych oraz koszty ich pozyskiwania. Są to zagadnienia związane z rynkami informacji.¹⁹ Problemy modeli funkcjonowania rynków informacji są przedmiotem badań wielu autorów. Formułują oni postulaty konieczności prowadzenia analiz teoretycznych i empirycznych dotyczących rynków informacji. Uzyskanie wiarygodnych informacji niezbędnych przy opracowywaniu strategii przedsiębiorstwa oraz dużych, ryzykownych projektów rozwojowych (inwestycyjnych) jest bowiem trudne. Na przykład na potrzeby wspomnianych projektów tworzy się specjalne bazy informacji.

4. Z punktu widzenia wiedzy o konkurencyjnym otoczeniu należy podkreślić, że wybory strategiczne bywają trudne do zidentyfikowania przez osoby z zewnątrz firmy. Proces identyfikowania strategii firm konkurencyjnych jest skomplikowany, pracochłonny i kosztowny. Najłatwiej jest zidentyfikować walory użytkowe i jakościowe produktów, cenę rynkową, stosowane formy promocji. Prawie nieidentyfikowalne są: polityka cenowa (mechanizmy cenotwórcze, metody cenowe) i szczegółowe rozwiązania w kanałach dystrybucyjnych, dla których wielość i zmienność czynników bywają na ogół wysokie.

5. Czynniki sukcesu dotyczące osiągnięcia przewagi konkurencyjnej na rynku są już dobrze opisane w zagranicznej i krajowej literaturze. Trudno je osiągnąć w praktyce, m.in. dlatego, że wymagają od kadry profesjonalnej wiedzy i odpowiedniego doświadczenia (treningu). Złożone (skomplikowane) metody, takie np. jak analiza strategiczna SWOT, *benchmarking* (i inne) są prezentowane w literaturze w przystępny, ogólny, schematyczny sposób. Na ogół idee tych metod są nośne. Natomiast problemem są stosowane w tych metodach złożone kategorie ekonomiczno-finansowe, niekiedy odmiennie interpretowane w różnych dyscyplinach naukowych, a także w polskim i unijnym (Unii Europejskiej) ustawodawstwie gospodarczym.²⁰ Ponadto problemami są czasochłonność tworzenia bazy informacyjnej i koszt pozyskiwania informacji.

6. W praktyce podejmowania decyzji strategicznych konieczne jest integrowanie podejść cząstkowych w całościowe rozwiązania z obszaru strategii, decyzji i odpowiedzialności za te decyzje. Chodzi o dorobek takich dziedzin (dyscyplin) naukowych, jak zarządzanie organizacjami, marketing, finanse, rachunkowość finansowa i zarządcza. W literaturze przedmiotu coraz częściej pisze się o potrzebie integracji rachunkowości finansowej i zarządczej.²¹ Trzeba dodać, że zastosowanie w praktyce idei zintegrowanych ujęć wymaga dobrego interdyscyplinarnego przygotowania teoretycznego.

7. Ponieważ pogłębia się zróżnicowanie współczesnych polskich przedsiębiorstw oraz rośnie zmienność ich otoczenia, to aby skutecznie zarządzać, potrzebne są nie tylko wiedza i umiejętność stosowania nowoczesnych narzędzi i technik, ale również dobre ustawodawstwo gospodarcze i egzekucje prawa. Mimo prowadzenia badań i analiz konkurencji, dostawców, kooperantów itd. trudno uniknąć błędów dotyczących operacji gospodarczych (łącznie z oszacowaniem poziomu ryzyka). Powstaje problem odpowiedzialności za podjęte decyzje, uzgodnienia, zawarte kontrakty i umowy. Chodzi o odpowiednie regulacje prawne, w tym uwzględniające rozwiązania prawne Unii Europejskiej. Oznacza to potrzebę dalszego doskonalenia systemu prawa, upowszechniania znajomości tego prawa wśród menedżerów (osób odpowiedzialnych za decyzje); a także dbałość o to, by polskie prawo było zgodne z rozwiązaniami stosowanymi w Unii Europejskiej²²; jest to problem harmonizacji prawa w sferze podatków, celów itd. Niezbędna jest też odpowiednia polityka społeczno-gospodarcza państwa – tworząca przesłanki rozwoju nowoczesnego polskiego przemysłu, handlu i innych dziedzin życia gospodarczego w warunkach konkurencyjnego otoczenia.

Przypisy

¹ J. Sobańska, Rachunek kosztów celu (*target costing*) w strategicznym zarządzaniu kosztami, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej” nr 45, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 1998, s. 78.

² Zob.: A. Jaruga, Rachunkowość zarządcza u progu XXI wieku, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej” nr 47, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 1998, s. 140–162.

³ A. Jaruga, op. cit., s. 154 oraz M.E. Porter, Strategia konkurencji. Metody analizy sektorów i konkurentów, PWE, Warszawa 1992.

⁴ Zob. np. A. Jarugowa, W.A. Nowak, A. Szychta, Zarządzanie kosztami w praktyce światowej, ODDK, Gdańsk 1997.

⁵ W literaturze przedmiotu skomplikowane zawiłości rodzajów strategii znajdują odzwierciedlenie np. w problematyce epistemologicznych poziomów identyfikacji strategii. Zob. m.in.: Strategor. Zarządzanie firmą. Strategie, struktury, decyzje, tożsamość, PWE, Warszawa 1995; M. Marchesnay, Zarządzanie strategiczne. Geneza i rozwój, Poltext, Warszawa 1994; D. Faulkner, C. Bowman, Strategie konkurencji, Gebethner & Spółka, Warszawa 1996 i inne.

- ⁶ M.E. Porter, op. cit, s. 50 i następne. Zob. też: A. Sznajder, Euromarketing. Uwarunkowania na rynku Unii Europejskiej, PWN, Warszawa 1997, s. 118–120.
- ⁷ B. Gregor w: *Ekonomika i zarządzanie małą firmą*, red. B. Piasecki, PWN, Warszawa – Łódź 1998, s. 305.
- ⁸ W. Janasz w: M. Gołębiowski, W. Janasz, M. Prozorowicz, *Zarządzanie jakością w przedsiębiorstwie*, Uniwersytet Szczeciński 1999, s. 164.
- ⁹ E. Sitek, *Determinanty bezpośrednich inwestycji zagranicznych przedsiębiorstw*, „Monografie” nr 46, Politechnika Częstochowska 1997, s. 72.
- ¹⁰ Szerzej S. Kasiewicz, *Strategie operacyjne – instrument konkurowania firm*, w: *Skuteczne strategie*, CIM, Warszawa 1997, s. 30–96.
- ¹¹ Zob. m. in.: *Skuteczne strategie*, op. cit.
- ¹² H. Towarnicka, *Wybory strategiczne przedsiębiorstwa prowadzącego działalność międzynarodową*, w: *Bariery internacjonalizacji przedsiębiorstwa*, red. M.K. Nowakowski, Wydawnictwo Key Text, Warszawa 1997, s. 203–219.
- ¹³ A. Jaruga, *Rachunkowość zarządcza ...*, s.154.
- ¹⁴ Por.: H. Towarnicka, *Strategia inwestycyjna przedsiębiorstwa*, Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu, 1998, s. 45–55.
- ¹⁵ Zob.: S. Kasiewicz, *Globalizacja działalności operacyjnej*, w: *Bariery internacjonalizacji przedsiębiorstwa*, op. cit., s. 94.
- ¹⁶ H. Towarnicka, *Inwestycje rzeczowe w warunkach transformacji. Podstawowe problemy ekonomiczno-finansowe*, Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu, 1996 oraz H. Towarnicka, *Strategia inwestycyjna ...*
- ¹⁷ Szerzej o cenach: H. Simon, *Zarządzanie cenami*, PWN, Warszawa 1996; N. Hanna, M.R. Dodge, *Kształtowanie cen. Strategie i procedury*, PWE, Warszawa 1997.
- ¹⁸ Zob. m.in. A. Sznajder, *Euromarketing ...*; *Bezpośrednie inwestycje zagraniczne w Polsce*, red. Z. Olesiński, PWE, Warszawa 1998; J. Kundera, E. Ostrowska, *Wymiana towarów i inwestycji między Polską a krajami Unii Europejskiej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego 1998.
- ¹⁹ Zob. np. S. Forlicz, *Mikroekonomiczne aspekty przepływu informacji między podmiotami rynkowymi*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, Poznań 1996.
- ²⁰ B. Majewska-Jurczyk, *Dominacja w polityce konkurencji Unii Europejskiej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego 1998.
- ²¹ Zob.: *Integracja rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej*, w: *Rachunkowość zarządcza. ABC rachunkowości dla menedżera*, red. G.K. Swiderska, Poltext, Warszawa 1997, s. 291–293.
- ²² B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, *Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski*, PWE, Warszawa 1998.

COST STRATEGIES AS TOOLS FOR INCREASING THE COMPETITIVENESS OF POLISH ENTERPRISES

(Abstract)

The transformation of the Polish economy has forced changes in the thinking and actions of management echelons, has created the need for mastering and applying new management methods and tools, among these strategic cost management. The author presents the notion of cost management, defines cost strategies, and proposes a method of preparing and installing such a strategy within a commercial enterprise. In her conclusions she emphasises, among other things, that cost strategies are an element of a complex and integrated management system also encompassing other aspects thereof, including price.