Cezary KOCHALSKI

ANALIZA STRATEGICZNA KOSZTÓW PRZEDSIĘBIORSTWA

1. Uwagi wstępne

Analiza strategiczna kosztów jest nowym podejściem do analizy kosztów, w ramach którego informacje o kosztach wykorzystywane są w planowaniu i realizacji strategii przedsiębiorstwa. Jej cechą charakterystyczną jest postrzeganie kosztów w kategoriach użytecznych dla zarządzania strategicznego. To nowe spojrzenie na strukturę ponoszonych przez przedsiębiorstwo kosztów powinno sprzyjać umocnieniu pozycji konkurencyjnej przedsiębiorstwa. Przyjmując, że istnieją dwie podstawowe strategie, za pomocą których przedsiębiorstwo może umocnić swoją pozycję konkurencyjną, tj. poprzez wiodącą pozycję pod względem kosztów lub/i zróżnicowanie produktu, analizę kosztów należy traktować w ramach procesu zarządzania strategicznego.

Takie postawienie problemu determinuje cel niniejszego opracowania. Jest nim rozpoznanie sytuacji w zakresie analizy kosztów oraz wypracowanie podstaw tejże analizy dla potrzeb zarządzania strategicznego. Strategiczne podejście do analizy kosztów zostanie zaprezentowane w odniesieniu do przedsiębiorstw prowadzących działalność zarobkową, które dla umocnienia swojej pozycji muszą być konkurencyjne w stosunku do rywali rynkowych.

2. Pojęcie i rozwój analizy strategicznej

Analiza strategiczna jest jednym z etapów procesu zarządzania strategicznego, które poza analizą obejmuje ponadto etapy planowania i realizacji strategii przedsiębiorstwa.

W sensie czynnościowym analiza strategiczna jest zbiorem działań diagnozujących przedsiębiorstwo i jego otoczenie. Zakres analizy powinien umożliwić zbudowanie planu strategicznego i jego pełną realizację. Ujmowana w sensie narzędziowym analiza strategiczna stanowi z kolei zestaw metod i technik, które pozwalają na zbadanie obecnych i przewidywanie przyszłych stanów wybranych

elementów przedsiębiorstwa i otoczenia z punktu widzenia jego zdolności do umocnienia pozycji konkurencyjnej.

Można wyróżnić dwie cechy odróżniające analizę strategiczną od innych analiz wykorzystywanych w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Pierwsza z nich to równoczesne badanie otoczenia i samego przedsiębiorstwa oraz konfrontacja ze sobą wyników tych badań. Drugą charakterystyczną cechą analizy strategicznej jest korzystanie z metod i technik stosowanych przez inne dyscypliny naukowe, takie jak rachunkowość, marketing, statystyka, psychologia oraz socjologia[1].

Rozwój analizy strategicznej jest ściśle związany z pojawieniem się i ewolucją zarządzania strategicznego. Stosowane w analizie strategicznej metody i techniki rozwijały się wraz z postępem zarządzania strategicznego. Wyodrębnić należy cztery fazy rozwoju zarządzania strategicznego:

1) planowanie finansowe,
2) planowanie długookresowe,
3) planowanie strategiczne,
4) zarządzanie strategiczne.

Początek zarządzania strategicznego przypada na koniec lat pięćdziesiątych. W latach tych rozpoczęto wprowadzanie do przedsiębiorstw planowania finansowego, którego celem było opracowanie projekcji wpływów i wydatków.

Rozwój planowania długookresowego przypada na lata sześćdziesiąte. Jego istota sprowadzała się do sporządzania wieloletnich prognoz, m.in. opierając się na analizie otoczenia. Główny nacisk był kładziony na ulepszanie metod prognozowania. Należy przy tym podkreślić, że towarzyszyło temu założenie o możliwości dokładnego przewidywania przyszłości.

Koncepcje planowania długookresowego przekształciły się następnie w koncepcje planowania strategicznego. Cechą charakterystyczną planowania strategicznego jest to, że obejmuje swoim zasięgiem wnikliwą analizę otoczenia, badanie potrzeb klientów oraz badanie zachowań konkurentów.

Począwszy od lat osiemdziesiątych można mówić o rozwoju zarządzania strategicznego, które polega głównie na systematyzacji i doskonaleniu wykorzystywanych metod i technik dla potrzeb planowania i realizacji strategii, czyli ulepszaniu sposobów przeprowadzania analizy strategicznej[2].

Przedstawiony powyżej czterofazowy rozwój zarządzania był zdeterminowany przez dynamikę otoczenia. Zmiany zachodzące w otoczeniu wymuszały bowiem na przedsiębiorstwach nowe zachowania. Musiały one posiąść umiejętność prze-

---

[1] Por. **M. Romanowska**, Rozwój analizy strategicznej przedsiębiorstwa, „Organizacja i Kierowanie" 1993, nr 4, s. 53 i 54.

[2] Por. **G. Gierszewska**, Metody analizy strategicznej, „Organizacja i Kierowanie" 1993, nr 4, s. 34 i 36.

widywania owych zmian, aby uwzględniając swoje mocne strony, w porę wykorzystywać pojawiające się w otoczeniu okazje.

Szczególnie znaczący rozwój koncepcji zarządzania strategicznego miał miejsce w krajach o ugruntowanej gospodarce rynkowej. Dotyczy to przede wszystkim przedsiębiorstw amerykańskich, gdzie znaczna ich część osiągnęła poziom zarządzania strategicznego. W przeciwieństwie do przedsiębiorstw amerykańskich oraz innych krajów zachodnich, ograniczony rozwój zarządzania strategicznego cechował kraje o tradycjach biurokratycznych, np. kraje o gospodarce centralnie planowanej. Stabilne otoczenie przedsiębiorstw spowodowało, że osiągnęły one jedynie poziom planowania długookresowego. Rola przedsiębiorstwa ograniczała się do realizacji planu ogólnogospodarczego, a podejmowane działania w zakresie zarządzania podporządkowane były jego realizacji.

3. Rola rachunkowości zarządczej w zarządzaniu strategicznym

Jak już wspomniano, cechą charakterystyczną analizy strategicznej jest to, że korzysta z metod i technik stosowanych przez inne dyscypliny naukowe. Jedną z nich jest rachunkowość. Wyróżnić należy dwie podstawowe klasy rachunkowości: rachunkowość finansową oraz rachunkowość zarządczą. Dla potrzeb zarządzania strategicznego szczególnego znaczenia nabiera rachunkowość zarządcza.

Rachunkowość zarządcza to system gromadzenia, klasyfikacji, agregacji, analizy i prezentowania informacji wspomagających kierowników w procesie podejmowania decyzji i kontroli[3]. W literaturze zachodniej rachunkowość zarządczą określa się jako zbiór technik, które mają za zadanie dostarczanie informacji dla potrzeb wewnętrznych przedsiębiorstwa[4]. Nie przytaczając kolejnych definicji rachunkowości zarządczej należy zaznaczyć, że występują w literaturze przedmiotu rozbieżności w interpretowaniu, czym jest rachunkowość zarządcza oraz jakie grupy zagadnień obejmuje swoim zasięgiem. Bez względu jednak na toczące się dyskusje nie ulega wątpliwości, że w centrum jej zainteresowania są koszty.

Pojawienie się koncepcji zarządzania strategicznego, a co za tym idzie wprowadzenie planowania finansowego w przedsiębiorstwach spowodowało, że w zarządzaniu przedsiębiorstwem szerokie zastosowanie znalazły analizy płynności finansowej oraz progu rentowności. Do oceny efektywności inwestycji wprowadzono zdyskontowane przepływy środków pieniężnych, wartość bieżącą netto oraz wewnętrzną stopę zwrotu.

---

[3] Por. **A. Jarugowa**, Rachunkowość dla menedżerów, Towarzystwo Gospodarcze RAFIS, Łódź 1992, s. 12.

[4] Por. **B. Ryan, R. W. Scapens, M. Thebald**, Research Method and Methodology in Finance and Accounting, Academic Press, London 1992, s. 43.

Faza planowania długookresowego w rozwoju zarządzania strategicznego wymusiła stosowanie technik symulacji. W większym zakresie zaczęto stosować programowanie liniowe i nieliniowe, analizę regresji, a także wykorzystywano teorię z zakresu prawdopodobieństwa, testowania hipotez i teorię decyzji[5].

Koncepcja planowania strategicznego w zarządzaniu strategicznym spowodowała, że w rachunkowości zarządczej starano się zaproponować takie rozwiązania, które mogą zostać wykorzystane w procesie podejmowania decyzji i służyć osiągnięciu oraz utrzymaniu pozycji konkurencyjnej przez przedsiębiorstwo. Wśród technik zaproponowanych w literaturze przedmiotu szczególnego znaczenia nabrały te, które zmierzały do bardziej dokładnego ustalenia jednostkowego kosztu produktu, a w szczególności znalezienia sposobu, jak rozliczać koszty pośrednie na produkowane wyroby oraz świadczone usługi[6].

Drugą grupą technik, która rozwinęła się w fazie planowania strategicznego w ramach rozwoju zarządzania strategicznego, są techniki zmierzające do znalezienia odpowiedzi, jakie informacje należy dostarczać menedżerom w związku z szybko dokonującymi się zmianami w technologii produkcji. Celem tej grupy technik było pokazanie, w jaki sposób można śledzić zmiany jakościowe dokonujące się w procesie produkcyjnym w ramach realizowanej przez przedsiębiorstwo strategii, a które mogą dotyczyć przykładowo koncepcji dostaw na czas (*just in time*).

Wraz z osiągnięciem fazy zarządzania przez wiele przedsiębiorstw tak amerykańskich, jak i innych krajów o ugruntowanej gospodarce rynkowej, w rachunkowości zarządczej zaczęto udoskonalać dotychczas stosowane techniki. Przykładem jest propozycja M. Bromwicha, który twierdzi, że czynnikiem sukcesu przedsiębiorstwa w dynamicznie rozwijającym się otoczeniu są korzyści dostarczane klientom w wytwarzanych produktach. Przedsiębiorstwa muszą znaleźć zatem sposób na ustalenie kosztów owych korzyści[7].

Dotychczasowe rozważania w literaturze przedmiotu nad rolą rachunkowości zarządczej w zarządzaniu strategicznym niewiele uwagi poświęcają kosztom. Wynika to z faktu, że wraz z rozwojem koncepcji zarządzania strategicznego rachunkowość zarządcza nie znalazła jak dotychczas zadowalających rozwiązań w tym zakresie. Krytyce zostały poddane nowe techniki zaproponowane przez R. Coopera i R. Caplana.

---

[5] **A. Jarugowa**, Niektóre wyznaczniki rozwoju rachunkowości, w: Współczesne problemy rachunkowości, pod red. **A. Jarugowej**, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1991, s. 30.

[6] **R. Cooper, R. Caplan**, Profit Priorities from Activity Based Costing, „Harvard Business Review" May-June 1991, s. 130 - 135.

[7] **M. Bromwich**, Accounting Information for Strategic Excellence, London School of Economics and Political Science, London 1992, s. 2 - 16.

4. Geneza analizy strategicznej kosztów

Czynnikiem decydującym o powstaniu i rozwoju analizy strategicznej kosztów jest otoczenie przedsiębiorstwa, które charakteryzuje się dużą zmiennością. Zmiany w otoczeniu przedsiębiorstwa polegają m.in. na wprowadzaniu nowych technologii wytwarzania, skracaniu cyklu życia produktów, znoszeniu barier pomiędzy rynkiem krajowym i zagranicznym oraz intensyfikacji konkurencji.

Można dokonać podziału otoczenia na makrootoczenie oraz otoczenie sektorowe[8]. Makrootoczenie tworzy określony układ szans i zagrożeń dla wszystkich przedsiębiorstw w danym regionie, natomiast w ramach sektora dotyczy grupy przedsiębiorstw produkujących te same lub dające się niemal zastępować produkty[9].

Przedsiębiorstwo, chcąc zachować konkurencyjność w otoczeniu, musi dokonywać zmian w zarządzaniu. Stwarza to także nowe wyzwania dla analizy kosztów. Zainteresowanie analizą strategiczną kosztów w literaturze przedmiotu zostało spowodowane pojawieniem się wielu ocen krytykujących stosowany dotychczas sposób postrzegania kosztów, który nie pozwalał na ich analizę dla potrzeb zarządzania strategicznego. Przykładem takiej krytyki są prace R. Caplana i T. Johnsona[10].

Dotychczasowe studia literaturowe odnoszące się do analizy kosztów pozwalają na następujące spostrzeżenia:

1) koszty nie są określane w kategoriach użytecznych dla zarządzania strategicznego, co oznacza, że nie pokazują, ile ich poniesiono dla zapewnienia korzyści klientom, które oni otrzymują, nabywając produkty przedsiębiorstwa.

2) nie przeprowadza się analizy kosztów ponoszonych przez głównych konkurentów,

3) informacje o kosztach są spóźnione, co nie pozwala na prawidłową reakcję w warunkach coraz intensywniejszej konkurencji oraz są zbyt zagregowane dla potrzeb decyzyjnych kierownictwa,

4) występuje brak zadowalających metod ustalania kosztu jednostkowego produktu, co jest następstwem niedoskonałości w rozliczaniu kosztów pośrednich.

Z krytyki dotychczas stosowanej analizy kosztów powstały nowe rozwiązania. Na szczególną uwagę zasługuje *activity based costing* (ABC). Zgodnie z ABC, to nie produkty powodują powstanie kosztów lecz różne odmiany działań, któ-

---

[8] Por. **M. Porter**, Strategia konkurencji, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1994, s. 21.

[9] Por. ibidem, s. 22.

[10] **T. Johnson, R. Caplan**, The Rise and Fall of Management Accounting, „Management Accounting" 1987, nr 1 s. 5 - 17.

re są konieczne, aby produkty zostały wytworzone i sprzedane. Koszty podejmowanych działań zależą od czynników (*cost drivers*) będących nośnikami ich wzrostu. Przedsiębiorstwa powinny dążyć do takiej sytuacji, aby zmniejszyć rozmiary tych działań poprzez odpowiednie wpływanie na wspomniane czynniki[11].

Lepsza identyfikacja jednostkowego kosztu produktu w wyniku zastosowania ABC stwarza przedsiębiorstwu możliwość wyboru opłacalniejszej struktury produkcji. Priorytet otrzymują produkty wytwarzane w dużych ilościach i składające się z jak największej liczby zestandaryzowanych części, które w przeliczeniu na jednostkę produktu wymagają poniesienia niższych kosztów pośrednich. Zastosowanie ABC sprzyja redukcji kosztów, a w konsekwencji uzyskaniu wyższych dochodów, jeżeli przedsiębiorstwa w danym sektorze osiągnęły poziom planowania długookresowego w rozwoju zarządzania strategicznego.

Dynamiczne zmiany w otoczeniu przedsiębiorstw w ostatnich dwóch dekadach spowodowały, że rozwiązania zaproponowane przez ABC nie zapewniają warunków do umocnienia pozycji konkurencyjnej. Przykładem jest sytuacja, w której klienci zgłaszają zapotrzebowanie na niewielką ilość produktów wymagających specjalnego wykończenia. Jeżeli przedsiębiorstwa konkurencyjne są zdolne spełniać oczekiwania klientów po niższych kosztach, to analiza działań, które są konieczne, aby produkty zostały wytworzone i sprzedane, jest niewystarczająca.

5. Istota analizy strategicznej kosztów

Krytyka dotychczasowego podejścia do analizy kosztów oraz niedoskonałość nowych rozwiązań w tym zakresie powinny sprzyjać rozwojowi analizy strategicznej kosztów. Przyjąć należy w tym miejscu, że istnieją dwie podstawowe strategie, za pomocą których przedsiębiorstwo może umocnić swoją pozycję konkurencyjną. Są to:

1) wiodąca pozycja pod względem kosztów,
2) zróżnicowanie produktu.

Jeżeli przedsiębiorstwo decyduje się na pierwszą z nich, to podejmowane działania zmierzają do wytwarzania i sprzedawania produktów po jak najniższych kosztach. Strategia wiodącej pozycji pod względem kosztów oznacza, że przedsiębiorstwo mające przewagę w zakresie kosztów jest silniejsze od tych przedsiębiorstw, które produkują i sprzedają drożej.

Strategia zróżnicowania produktu polega na dostarczaniu takich korzyści klientom, które uznawane są za unikatowe i pożądane. Realizacja jednej ze wspom-

[11] Por. **G. Beaujon, V. Singhal**, Understanding the Activity Costs in an Activity Based Cost System, Harvard Business School Press, Boston 1987, s. 1-21.

nianych powyżej strategii nie oznacza automatycznie rezygnacji z drugiej. Przywódca kosztowy powinien bowiem dostarczać nowych korzyści klientom i w ten sposób wykorzystać przewagę w zakresie kosztów. Za taką samą cenę klient otrzyma wtedy więcej korzyści.

Celem analizy strategicznej kosztów jest określenie kosztów dostarczania korzyści klientom, które są zawarte w wytwarzanych produktach i są przez nich oczekiwane. Podstawowym warunkiem rozpatrywania analizy strategicznej kosztów jest postrzeganie produktu nie jako zintegrowanej całości składającej się z wielu części, lecz jako zespołu korzyści dostarczanych klientom. W gospodarce rynkowej tylko produkty dostarczające maksymalną ilość korzyści klientom mogą zostać zaaprobowane przez rynek. O powodzeniu rynkowym produktu decyduje zatem stosunek sumy korzyści dostarczanych klientom do ich kosztów. Można to wyrazić za pomocą następującej relacji:

$$\text{Powodzenie rynkowe} = \frac{\text{suma korzyści}}{\text{suma kosztów}}.$$

Analiza strategiczna kosztów polega na analizie korzyści dostarczanych klientom w wytwarzanych i sprzedawanych produktach oraz poszukiwaniu sposobów obniżania ich kosztów. Jeżeli przedsiębiorstwo zdoła obniżyć koszty korzyści dostarczanych klientom, to zyska możliwości dostarczania większej ich ilości, a co za tym idzie – umocnienia pozycji rynkowej.

Aby określić koszty dostarczania korzyści klientom, analiza strategiczna kosztów musi dokonać przyporządkowania kosztów, które były dotychczas traktowane jako koszty produkcji, sprzedaży oraz zarządu, do wspomnianych korzyści. Takie przyporządkowanie powinno dotyczyć korzyści istotnych ze strategicznego punktu widzenia. Z kolei nie wszystkie koszty muszą być odnoszone do korzyści dostarczanych klientom. Dotyczy to sytuacji, gdy takie przyporządkowanie jest zbyt kosztowne i pracochłonne w stosunku do spodziewanych efektów.

Analiza strategiczna kosztów nie musi być przeprowadzana dla każdegu z produktów z osobna. Istnieje możliwość dokonywania jednej analizy w odniesieniu do produktów charakteryzujących się wieloma wspólnymi cechami, istotnymi z punktu widzenia takiej analizy. Rezultaty dokonanej analizy strategicznej kosztów nie zawsze można uznać za dokładne. Dostarcza ona jednak zawsze istotnych informacji dla potrzeb planowania i realizacji strategii przedsiębiorstwa.

Analiza strategiczna kosztów nie ogranicza się do określania kosztów dostarczania korzyści klientom oraz szukania sposobów ich obniżania. Dotyczy także kosztów ponoszonych przez głównych konkurentów z jednoczesnym analizowaniem korzyści dostarczanych klientom przez ich produkty. Ma to szczególne znaczenie wtedy, kiedy przewiduje się wprowadzenie zmian w wytwarzanych produktach, zarówno przez samo przedsiębiorstwo, jak i konkurentów.

6. Etapy analizy strategicznej kosztów

Wyróżnić należy trzy etapy przeprowadzania analizy strategicznej kosztów. Są to:

1) ustalenie, co w wytwarzanych produktach stanowi korzyść dla klienta,
2) określenie kategorii kosztowych dla wytwarzanych produktów,
3) badanie możliwości umocnienia pozycji konkurencyjnej przedsiębiorstwa przez kontrolowanie czynników determinujących wysokość ponoszonych kosztów.

Etap pierwszy, polegający na określeniu korzyści zawartych w wytwarzanych produktach, uzależniony jest od tego, czy klientami przedsiębiorstwa są odbiorcy finalni, czy też należą jedynie do odbiorców-pośredników. Jeżeli klientami przedsiębiorstwa są ci ostatni, to analiza strategiczna kosztów będzie dotyczyć preferencji odbiorców, a nie samych produktów zawierających korzyści dla klientów. Korzyści dostarczane klientom przez wytwarzane produkty podzielić można na dwie grupy:

1) korzyści podstawowe,
2) korzyści dodatkowe.

O istocie produktu decydują korzyści podstawowe, czyli te, dla których klient decyduje się na zakup. Korzyściami dodatkowymi są natomiast wszystkie te, których nie można uznać za podstawowe, przykładowo: opakowanie, znak towarowy, warunki dostawy, udzielane gwarancje. Korzyści dodatkowe zawarte w wytwarzanych produktach w warunkach współczesnej konkurencji coraz bardziej decydują o ich powodzeniu rynkowym. Przykładowo, większego popytu należy oczekiwać na produkty, które zostały wzbogacone o takie elementy, jak: rozłożenie płatności na raty, dostawa do klienta własnym środkiem transportu, instalacja produktu u użytkownika czy udzielenie specjalnych gwarancji.

Drugim etapem w analizie strategicznej kosztów jest określenie kategorii kosztowych dla wytwarzanych przez przedsiębiorstwo produktów zawierających korzyści dla klientów. Koszty dotyczą zatem zasobów przedsiębiorstwa zużytych dla zapewnienia korzyści podstawowych i dodatkowych klientom. W analizie strategicznej kosztów należy dążyć do takiej sytuacji, aby maksymalnie wykorzystywać informacje o kosztach dostarczane przez rachunkowość finansową. Powiązanie ich z korzyściami dostarczanymi klientom pozwoli na lepsze i bardziej gruntowne poznanie aktualnej struktury kosztów.

Przechodząc do trzeciego etapu analizy strategicznej kosztów, mając zidentyfikowane korzyści dostarczane klientom oraz ponoszone przez przedsiębiorstwo koszty ich uzyskania, przedsiębiorstwo może podjąć działania zmierzające do ustalenia, jakie czynniki wpływają na wysokość tych kosztów oraz zbadać możliwości ich kontrolowania. Można wyróżnić dwie grupy czynników, które decydują o ponoszonych przez przedsiębiorstwo kosztach. Są to:

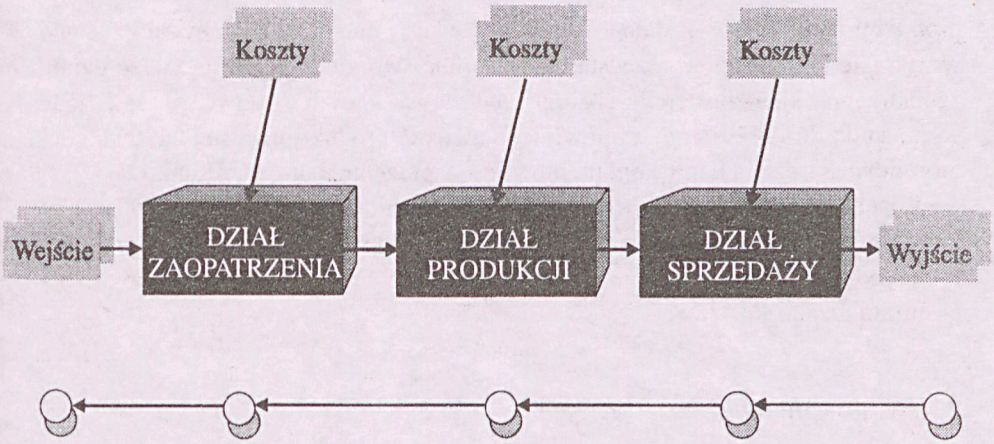
1) czynniki podstawowe,
2) czynniki wtórne.

Czynniki, o których mowa w trzecim etapie analizy, odnoszą się do czynników wtórnych, ponieważ zgodnie z wcześniejszymi rozważaniami, czynnikami podstawowymi są korzyści dostarczane klientom.

7. Przebieg analizy strategicznej kosztów

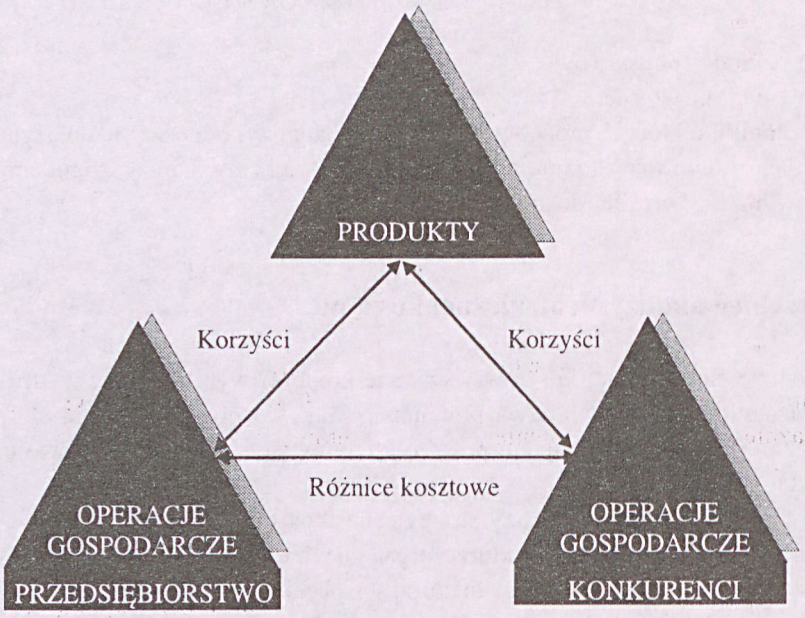
W analizie strategicznej kosztów wszystkie komórki wyodrębnione w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa powinny jednakowo postrzegać fakt, iż sprawą najważniejszą jest zaspokojenie potrzeb klientów i podporządkować swoje działania temu celowi.

Prawidłowy przebieg analizy strategicznej kosztów ma miejsce wtedy, kiedy komórki wyodrębnione w strukturze organizacyjnej znajdujące się bliżej klienta zgłaszają swoje preferencje co do korzyści oczekiwanych przez tych klientów wobec swoich dostawców. Takie współdziałanie wszystkich komórek przedsiębiorstwa jest niezbędne, aby koszty przedsiębiorstwa zostały zamienione na dochody. Graficznym przykładem opisanej sytuacji jest rysunek 1.



Rys. 1. Przebieg analizy strategicznej kosztów
Źródło: Opracowanie własne

Zgodnie z rysunkiem 1, dział sprzedaży określa swoje wymagania wobec działu produkcji, które są następstwem oczekiwań klientów co do zbioru korzyści, jakie powinien zawierać oferowany na rynku produkt przedsiębiorstwa. Dział



Rys. 2. Trójkąt strategiczny
Źródło: Opracowanie własne

produkcji, aby spełnić żądania działu sprzedaży, musi określić swoje zadania w zakresie kosztów oraz przedstawić następnie swoje oczekiwania wobec działu zaopatrzenia, który postępuje analogicznie wobec swoich dostawców. Zgłaszane wymagania do korzyści, jakie powinien zawierać produkt przedsiębiorstwa, zdeterminowe są działaniami konkurentów, co zaprezentowano na rysunku 2.

Rosnąca konkurencja powoduje, że przedsiębiorstwa konkurencyjne podejmują również działania zmierzające do zapewnienia sobie przewagi nad rywalami rynkowymi przez wzbogacanie oferty produkcyjnej oraz poszukiwanie możliwości minimalizacji kosztów.

8. Uwagi końcowe

Przedsiębiorstwa funkcjonujące w szybko zmieniającym się otoczeniu powinny być zarządzane strategicznie, co wymaga przeprowadzania analizy strategicznej. Jednym z zagadnień będących przedmiotem zainteresowania analizy strategicznej są koszty. Źródłem informacji o kosztach niezbędnych do przeprowadzenia analizy strategicznej kosztów jest rachunkowość zarządcza.

Istotą analizy strategicznej kosztów jest określenie kosztów korzyści dostarczanych klientom przez produkty przedsiębiorstwa. Można wyróżnić następujące cechy charakteryzujące analizę strategiczną kosztów:

1) dostarcza informacji o kosztach korzyści dostarczanych klientom, przez co pozwala na podjęcie działań dla ich obniżenia, co z kolei umacnia pozycję konkurencyjną przedsiębiorstwa,

2) analizuje koszty ponoszone przez głównych konkurentów,

3) obejmuje swoim zasięgiem całą działalność przedsiębiorstwa, od pozyskania materiałów do dostarczenia produktów klientom,

4) zapewnia przedsiębiorstwu możliwość szybkiej reakcji na zmiany zachodzące w jego otoczeniu.

Rozwój analizy strategicznej kosztów zależy od poziomu zarządzania strategicznego. Jeżeli przedsiębiorstwa osiągnęły poziom planowania strategicznego lub zarządzania strategicznego, to będzie on szybszy.

Analiza strategiczna powinna stanowić przedmiot coraz większego zainteresowania polskich przedsiębiorstw, które dotychczas były zarządzane na poziomie planowania długookresowego. Wprowadzanie zasad gospodarki rynkowej w naszym kraju będzie wymagać wyższego poziomu zarządzania, a w efekcie zwiększy zapotrzebowanie na analizę strategiczną kosztów.

STRATEGIC COST ANALYSIS

Summary

This paper presents a new approach to the cost analysis. In the strategic management, the strategic cost analysis should be prepared. The aim of the strategic cost analysis is to determine the cost of benefits offered to the companie's clients.

There are three stages in the strategic cost analysis: the description of benefits included in the products, the determination costs of those benefits and looking for ways of cost minimizing at the end. The proccess of the strategic cost analysis should start from the sections located nearest to the clients and then progress to the supplieres side of of each section.

Tłum. *C. Kochalski*