

BEATA ZYZNARSKA-DWORCZAK

ANALIZA ROLI ZARZĄDZANIA KOSZTAMI PODMIOTÓW GOSPODARCZYCH W ZGLOBALIZOWANYM ŚWIECIE GOSPODARCZYM

Wprowadzenie

Globalizacja, nieustanna walka konkurencyjna między współczesnymi podmiotami gospodarczymi oraz duża zmienność ich otoczenia powodują silną presję na zarządzających kosztami w tych jednostkach do osiągania jak najwyższej efektywności gospodarowania powierzonymi im zasobami. Zarządzanie zasobami, w tym szczególnie zasobami ludzkimi, rzeczowymi, finansowymi i informacyjnymi, determinuje poziom kosztów, ich strukturę oraz dynamikę zmian. Kompleksowa analiza wykorzystania wszystkich zasobów umożliwia świadome oddziaływanie na koszty w formie celowego zarządzania kosztami.

Obecna sytuacja prowadzenia działalności gospodarczej wymaga wieloaspektowego i zarazem elastycznego zarządzania kosztami. Właściwe upatrywanie jego znaczenia wymaga jednak świadomości zarządzających kosztami w zakresie funkcji zarządzania kosztami, jego celów, etapów i form, a także możliwych efektów. W związku z powyższym, celem niniejszego opracowania jest prezentacja wymienionych kluczowych atrybutów zarządzania kosztami, determinujących jego znaczenie dla podmiotów działających w warunkach globalizacji. Opracowanie służy prezentacji możliwości oraz obowiązków zarządzających kosztami budujących system zarządzania kosztami w zglobalizowanym świecie gospodarczym.

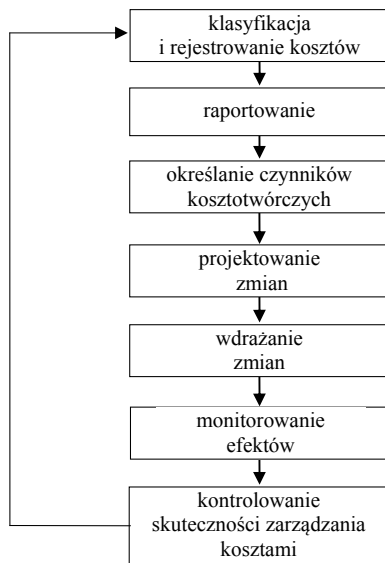
Etapy i formy zarządzania kosztami

Zarządzanie kosztami to inaczej wyrafinowane rozumienie struktury kosztów w celu osiągnięcia trwałej przewagi konkurencyjnej¹. Takie podejście wyznacza podstawowy cel zarządzania kosztami we współczesnych podmiotach gospodarczych, które w obliczu silnej walki cenowej o klienta są zmuszone do skutecznej optymalizacji swoich kosztów. Szczegółowe cele zarządzania kosztami podlegają natomiast nieustannej modyfikacji pod

¹ Por. J.K. Shank, V. Govindarajan: *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*, The Free Press, New York 1993, s. 6.

wpływem wzrostu złożoności zewnętrznych i wewnętrznych uwarunkowań prowadzenia działalności gospodarczej².

Zarządzanie kosztami obejmuje wszystkie działania sterujące, które służą wczesnemu i antycypującemu wpływaniu na strukturę kosztów przedsiębiorstwa i relacje przyczynowo-skutkowe oraz prowadzą do obniżenia poziomu kosztów³. W każdym podmiocie gospodarczym niezbędne jest zatem jednoznaczne określenie podstawowych działań, umożliwiających realizację wyznaczonych w nim celów zarządzania kosztami. Mimo iż działania te powinny zawsze być dostosowywane do specyfiki działalności jednostki oraz uwzględnić oczekiwaną szczegółowość i aktualność generowanej informacji, to jednak wyodrębnia się niezbędne podstawowe etapy zarządzania kosztami. Ich przestrzeganie w projektowaniu, a później stosowaniu procedury zarządzania kosztami jest niezbędne do celowego i świadomego oddziaływania na koszty. Podstawowe etapy zarządzania kosztami zaprezentowano na rysunku 1.



Rys. 1. Etapy zarządzania kosztami

Źródło: opracowanie własne na podstawie A. Karmańska: *Zarządzanie kosztami przedsiębiorstwa*, [w:] *Zarządzanie kosztami jakości, logistyki, innowacji, ochrony środowiska a rachunkowość finansowa*, red. A. Karmańska, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2007, s. 307.

² Por. A. Szycha: *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007, s. 180.

³ I. Sobańska: *Rachunek kosztów celu (Target costing) w strategicznym zarządzaniu kosztami*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce 1998, nr 45, s. 78.

W pierwszym niezbędnym etapie zarządzania kosztami na podstawie sklasyfikowanych i zarejestrowanych kosztów na potrzeby zarządcze tworzone są raporty dotyczące poniesionych kosztów. Raporty poddawane analizom pozwalają określać czynniki kosztotwórcze, zmiany w strukturze kosztów, ich zakresie i poziomie. Na podstawie wniosków z analiz zostają zaprojektowane zmiany w zakresie sekwencji i powiązań pomiędzy czynnikami kosztotwórczymi.

Wnioski płynące z monitoringu efektów z wdrożonych zmian oraz z kontroli skuteczności kompleksowego zarządzania kosztami są impulsem do podjęcia kolejnych działań eliminujących nieskuteczność zarządzania kosztami. Świadomość kształtowania się czynników wpływających na koszty umożliwi optymalizację kosztów poprzez ich dostosowanie do określonych warunków funkcjonowania jednostki. Jest to szczególnie cenne w prowadzeniu działalności gospodarczej w warunkach globalizacji, gdzie elastyczność może stanowić źródło przewagi komparatywnej danego podmiotu.

Pożądanee efekty wynikające z zarządzania kosztami są związane z wieloaspektowym i szczegółowym oddziaływaniem na koszty. To oddziaływanie może przybrać formę wpływania na poziom kosztów, ich strukturę oraz dynamikę zmian. Pierwsza z form w postaci zarządzania poziomem kosztów zasadniczo sprowadza się do takiego wpływania na zachowanie się kosztów, aby ich poziom uległ zmniejszeniu. Ta forma zarządzania kosztami jest najpopularniejsza i czasem błędnie postrzegana jako jedyna postać zarządzania kosztami.

Samo ograniczanie kosztów może bowiem okazać się w dłuższym okresie niekorzystne. Na przykład zaniechanie badań nad nowymi produktami, brak promocji produktów, brak analiz kierunków rozwoju konkurencji, pogorszenie jakości na skutek używania przestarzałego sprzętu spowoduje spadek popytu, utratę klientów, a w konsekwencji zmniejszenie zysku i wartości przedsiębiorstwa. Nieprzemyślane oszczędności mogą przynieść w przyszłości spotęgowane koszty⁴. Przedsięwzięcia podejmowane w celu zmniejszenia kosztów są tylko wtedy skuteczne, gdy są stosowane w długim okresie, a wydajność i efektywność działań przyczyniających się do wzrostu wartości przedsiębiorstwa zostają rewidowane⁵.

Ważne jest także zarządzanie strukturą kosztów, które oznacza dążenie do właściwej proporcji danych obiektów kosztowych. Przykładem zarządzania strukturą kosztów jest ustalanie, odpowiadającego specyfice działalności jednostki, udziału kosztów stałych i zmiennych bądź udziału kosztów przyczyniających się do powstawania wartości jednostki w kosztach ogółem. Niestety tylko przy niektórych kategoriach kosztów można jednoznacznie stwierdzić, w którym kierunku zarządzać strukturą kosztów, aby efektywność wykorzystywanych zasobów wzrosła⁶.

⁴ Por. A. Jarugowa: *Zarządzanie kosztami a metody rachunkowości zarządczej*, [w:] A. Jarugowa, W.A. Nowak, A. Szychta: *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk 2000, s. 22.

⁵ Por. M. Heiß: *Strategisches Kostenmanagement in der Praxis. Instrumente – Maßnahmen – Umsetzung*, Gabler Verlag, Wiesbaden 2004, s. 10.

⁶ Por. U. Götzte: *Kostenrechnung und Kostenmanagement*, Wydawnictwo Springer, Berlin 2004, s. 263 i 264.

Trzecią formą zarządzania kosztami jest oddziaływanie na dynamikę zwiększania lub zmniejszania kosztów. Pozwala ono na ustalenie nieprawidłowości związanych z kierunkiem zmian określonych kosztów w analizowanym okresie. Oczekuje się, iż proaktywne zarządzanie kosztami pozwoli na odpowiednio wczesne ich rozpoznanie, umożliwiające jak najszybszą korektę niepożądanego trendu kształtowania się kosztów.

Świadomość kształtowania się kosztów pomaga w zarządzaniu jednostką nie tylko poprzez działania umożliwiające zmniejszenie kosztów oraz poprawę efektywności wykorzystywania zasobów, ale i poprzez tworzenie systemu informacji umożliwiającego antycypowanie przyszłości działalności jednostki. Jest to szczególnie cenne dla podmiotów działających pod presją walki konkurencyjnej i znacznie większego ryzyka utraty rynku, charakterystycznego dla warunków globalizacji.

Funkcje zarządzania kosztami

Zarządzanie kosztami współczesnych podmiotów gospodarczych powinno wspierać zarządzanie przedsiębiorstwem w realizacji jego podstawowych funkcji, do których zalicza się planowanie, organizowanie, motywowanie i kontrolowanie. Zarządzanie kosztami z uwagi na swój proaktywny charakter ma wyprzedzać poniesienie kosztów, co wskazuje, iż kluczową funkcją zarządzania jest planowanie. Polega ono zasadniczo na przewidywaniu przyszłego układu warunków i środków działania oraz na formułowaniu celów działania dostosowanych do tego układu⁷. Zarządzanie kosztami z perspektywy funkcji planowania można zatem określić jako działania polegające na przewidywaniu możliwości oddziaływania na koszty, ich poziom, strukturę i dynamikę zmian, a następnie formułowaniu realnych celów zarządzania kosztami, uwzględnianych w planach, w tym planowaniu kosztów w wymiarze operacyjnym i strategicznym, wraz ze wskazaniem działań podporządkowanych planom na podstawie wyboru najlepszego sposobu realizacji założonych celów.

Skuteczne zarządzanie kosztami wymaga weryfikacji realizacji założonych planów, stąd analizę możliwości ich realizacji należy rozpatrywać w powiązaniu z funkcją kontrolowania kosztów. Efektywność kontroli w zarządzaniu kosztami zależy bowiem od jej powiązania z procesem planowania. Zarządzanie kosztami z perspektywy funkcji kontrolowania można określić jako działania polegające na porównywaniu rzeczywistych wyników realizacji celów zarządzania kosztami z zakładanymi rezultatami określonymi w planach oraz na identyfikacji i analizie zaistniałych odchyłeń między tymi wartościami i wskazywaniu zaleceń w formie działań korygujących, które zgodnie z istotną sprzężenia zwrotnego, cechującego zarządzanie kosztami, zostaną uwzględnione w kolejnym cyklu planowania, organizowania, motywowania i kontrolowania.

Kontrola działalności i jej kosztów wymaga właściwie zorganizowanego systemu rachunkowości. Dlatego również ważną funkcją zarządzania kosztami jest organizowanie, któ-

⁷ Por. K. Krzakiewicz: *Podstawy zarządzania*, Wielkopolski Oddział Towarzystwa Naukowego i Kierownictwa, Poznań 2006, s. 21.

re w procesie zarządzania oznacza porządkowanie, przydzielanie, koordynowanie działań i zasobów w poszczególnych częściach organizacji, służące powiązaniu różnorodnych działań członków organizacji w pewne bardziej lub mniej trwale zespoły działań, co pozwala zrealizować określony plan. Funkcja organizowania w zarządzaniu przedsiębiorstwem polega bowiem na wykonywaniu czynności mających na celu powiązanie różnorodnych działań członków organizacji w pewne bardziej lub mniej trwale zespoły działań⁸.

Organizowanie zarządzania kosztami wymaga dostosowania struktury organizacyjnej do organizacji ośrodków odpowiedzialności za koszty w taki sposób, aby przepływ informacji o kosztach przebiegał bez zakłóceń. Niezbędne jest także stworzenie odpowiednich założeń zarządzania kosztami, w tym w szczególności w formie procedury działań oraz instrukcji obiegu dokumentów, dostosowania do potrzeb informacyjnych budowy i organizacji systemu ewidencyjnego kosztów, w tym zakładowego planu kont, zasad wyceny i rozliczania kosztów oraz rachunku kosztów, dobór instrumentarium rachunkowości zarządczej, dobór ośrodków odpowiedzialności, a także dostosowania struktury organizacyjnej do ich organizacji w taki sposób, aby przepływ informacji o kosztach przebiegał bez zakłóceń.

Dla podmiotów działających w warunkach globalizacji, gdzie wiedza i kapitał ludzki stanowią ich kluczowe zasoby, szczególną funkcją zarządzania kosztami jest motywowanie. Właściwe zarządzanie kosztami musi bowiem zawierać system motywacyjny i mierniki stopnia wykonania, umożliwiające przeprowadzenie efektywnej kontroli na podstawie informacji kosztowych z systemu rachunkowości⁹. Zarządzanie kosztami z perspektywy funkcji motywowania polega zatem na wpływu na działania, postawę i poczucie odpowiedzialności pracowników w taki sposób, aby ich postępowanie było zgodne z założonymi celami zarządzania kosztami przedsiębiorstwa i wspierało ich realizację.

Zarządzanie kosztami można postrzegać jako sposób realizacji wymienionych podstawowych funkcji zarządzania ograniczonych nie tylko do osiągnięcia i utrzymania założonego poziomu kosztów w przedsiębiorstwie, ale i aktywnego oddziaływania na poziom kosztów, jego dynamikę zmian oraz strukturę kosztów. Oczekuje się, iż proaktywne zarządzanie kosztami pozwoli na odpowiednio wczesne ich rozpoznanie, umożliwiające jak najszybszą korektę niepożądanego trendu kształtowania się kosztów. Jest to możliwe dzięki realizacji wszystkich funkcji zarządzania kosztami.

Wykorzystywanie informacji kosztowych w zarządzaniu podmiotami gospodarczymi

W ciągu kilku ostatnich dekad zmienił się istotnie zakres wykorzystywania informacji kosztowych w zarządzaniu podmiotami gospodarczymi, a jednym z czynników

⁸ *Ibidem*, s. 31.

⁹ Por. R. Kotapski: *Zarządzanie kosztami przedsiębiorstwa – aspekty teoretyczne*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 902, red. E. Nowak, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 2001, s. 34.

były zmiany w prowadzeniu działalności w wyniku procesów globalizacji. Zwiększyły się oczekiwania informacyjne wobec rachunkowości zarządczej, która obecnie powinna wspierać zarządzających w procesach decyzyjnych. Pierwotnie jako główne źródło informacji w obszarze rachunkowości zarządczej służył tradycyjny rachunek kosztów, jednak zakres informacji generowany przez ten rachunek kosztów okazał się dla zarządzających współczesnymi podmiotami gospodarczymi niewystarczający. Niezbędne stało się utworzenie całościowego podsystemu zarządzania w formie systemu zarządzania kosztami, służącego antycypowaniu zachowań czynników kosztotwórczych, elastycznemu oddziaływaniu na nie, a także kontroli skuteczności podejmowanych działań w obszarach powstawania kosztów. Porównanie tradycyjnego rachunku kosztów z zarządzaniem kosztami przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1

Tradycyjny rachunek kosztów a zarządzanie kosztami według U. Götze

Wyszczególnienie	Tradycyjny rachunek kosztów	Zarządzanie kosztami
Podsystem zarządzania	głównie jako system informacyjny	całościowy podsystem zarządzania
Główny cel	optymalizacja kosztów przy określonych warunkach	kształtowanie kosztów zorientowane na klienta i konkurenta; kalkulowanie kosztów produktów i procesów
Perspektywa czasu	krótkookresowa	krótco-, średnio- i długookresowa
Faza cyklu życia	głównie faza rynkowa	wszystkie fazy z akcentem na fazę planowania i projektowania
Odpowiedzialność	indywidualna ośrodków odpowiedzialności	również zespołowa; odpowiedzialność za procesy
Stopień dokładności	rachunkowa dokładność, wysoka szczegółowość	szczegółowość dostosowywana do potrzeb kształtowania kosztów

Źródło: U. Götze: *Kostenrechnung und Kostenmanagement*, Wydawnictwo Springer, Berlin 2004, s. 263.

Zarządzanie kosztami we współczesnej formie stanowi szansę dla podmiotów gospodarczych działających w warunkach globalizacji. Jest ono bowiem istotnym wsparciem systemu zarządzania przedsiębiorstwem w perspektywie krótko-, średnio- i długookresowej. Właściwe wykorzystanie informacji kosztowych umożliwia zarządzającym kontrolę kształtowania się kosztów, poznawanie mechanizmów i przyczyn powstawania kosztów, co z kolei umożliwia podejmowanie inicjatyw optymalizujących koszty, kształtowanie polityki kosztowej zorientowanej na koszty produktu w całym cyklu życia produktu, a także szacowanie wpływu decyzji strategicznych na przyszły poziom kosztów. Są to kluczowe zadania dla jednostki działającej w warunkach globalizacji, gdyż mogą stanowić o jej przewadze nad innymi.

Podsumowanie

Globalizacja powoduje nieustanną presję na podmioty gospodarcze do prowadzenia jak najskuteczniejszej działalności, także w obszarze kosztów. Osiągnięcie przez nie przewagi konkurencyjnej wymaga od zarządzających przeprowadzania działań optymalizujących kształtowanie się kosztów. Wykorzystanie szans oddziaływania na koszty zależy w dużej mierze od świadomości zarządzających w zakresie projektowania i przestrzegania procedur zarządzania kosztami, wyznaczających etapy realizacji funkcji planowania, kontrolowania, organizowania i motywowania, dostosowanych do celów zarządzania kosztami jednostki i możliwości zastosowania adekwatnych do warunków form i instrumentów zarządzania kosztami. Właściwe wykorzystanie informacji kosztowych umożliwia zarządzającym kontrolę kształtowania się kosztów, poznawanie mechanizmów i przyczyn powstawania kosztów, kształtowanie polityki kosztowej zorientowanej na koszty produktu w całym cyklu życia produktu, a także szacowanie wpływu decyzji strategicznych na przyszłe kształtowanie się kosztów. Dla podmiotów gospodarczych, działających w warunkach globalizacji, skuteczne zarządzanie kosztami może stanowić szansę na osiągnięcie przewagi komparatywnej.

Literatura

- Götze U.: *Kostenrechnung und Kostenmanagement*, Wydawnictwo Springer, Berlin 2004.
- Heiß M.: *Strategisches Kostenmanagement in der Praxis. Instrumente – Maßnahmen – Umsetzung*, Gabler Verlag, Wiesbaden 2004.
- Jarugowa A.: *Zarządzanie kosztami a metody rachunkowości zarządczej*, [w:] A. Jarugowa, W.A. Nowak, A. Szycha: *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk 2000.
- Karmańska A.: *Zarządzanie kosztami przedsiębiorstwa*, [w:] *Zarządzanie kosztami jakości, logistyki, innowacji, ochrony środowiska a rachunkowość finansowa*, red. A. Karmańska, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2007.
- Kotapski R.: *Zarządzanie kosztami przedsiębiorstwa – aspekty teoretyczne*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 902, red. E. Nowak, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 2001.
- Krzakiewicz K.: *Podstawy zarządzania*, Wielkopolski Oddział Towarzystwa Naukowego i Kierownictwa, Poznań 2006.
- Nowak E., Piechota R., Wierzbiński M.: *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2004.
- Shank J.K., Govindarajan V.: *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*, The Free Press, New York 1993.
- Sobańska I.: *Rachunek kosztów celu (Target costing) w strategicznym zarządzaniu kosztami*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce 1998, nr 45.

Szychta A.: *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007.

dr Beata Zyznarska-Dworczak
Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
Katedra Rachunkowości

Streszczenie

W opracowaniu przeprowadzono analizę znaczenia zarządzania kosztami dla współczesnych podmiotów gospodarczych działających w warunkach globalizacji. Przedstawiono kluczowe atrybuty zarządzania kosztami w zakresie jego funkcji, celów, etapów działania i form, gdyż ich świadomość u zarządzających kosztami umożliwia zrozumienie i wzbudza potrzebę sekwencyjnego oraz celowego działania służącego skutecznemu oddziaływaniu na kształtowanie się kosztów. Optymalizacja i racjonalizacja kosztów może stanowić o przewadze komparatywnej podmiotów walczących często o klienta za pomocą polityki cenowej. Właściwe zarządzanie kosztami oznacza takie wykorzystanie informacji kosztowych, które pozwala wspierać realizację celów zarządzania podmiotami gospodarczymi w perspektywie krótko- i długoterminowej.

AN ANALYSIS OF THE IMPORTANCE OF COST MANAGEMENT IN THE COMPANIES ACTING IN THE GLOBALIZED BUSINESS WORLD

Summary

The paper presents an analysis of the importance of cost management for the contemporary companies acting in the globalized business world. There is presented the key features of cost management concerning its function, goals, stages and forms. Cost managers, conscious of these attributes, understand and aspire to sequential and intentional activities to an effective influence to the costs level, its structure and the change dynamics. Cost optimization and streamlining in the particular economic entity might determine its comparative advantage. Appropriate cost management means making good use of cost information to support performance management.