



## Edward Nowak

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wydział Zarządzania, Informatyki i Finansów  
Katedra Rachunku Kosztów, Rachunkowości Zarządczej i Controllingu  
edward.nowak@ue.wroc.pl

# ZARZĄDZANIE KOSZTAMI ZORIENTOWANE NA STRATEGIĘ PRZEDSIĘBIORSTWA

**Streszczenie:** Podejmowanie i prowadzenie działalności gospodarczej związane jest z ponoszeniem kosztów, które są przedmiotem zainteresowania menedżerów. W dłuższym okresie problemy związane z kosztami są zazwyczaj spowodowane czynnikami o charakterze strategicznym. Dlatego ważnym obszarem zainteresowań rachunkowości zarządczej jest kształtowanie się kosztów na tle procesu kreowania wartości. Tym obszarem jest strategiczne zarządzanie kosztami, ukierunkowane na strategię przywództwa kosztowego. Artykuł niniejszy ukazuje rolę zarządzania kosztami jako instrumentu wspomagającego tworzenie i realizację strategii przedsiębiorstwa.

**Słowa kluczowe:** strategia przedsiębiorstwa, zarządzanie strategiczne, zarządzanie kosztami, rachunek kosztów.

## Wprowadzenie

Przedsiębiorstwa prowadzące działalność przy dużej dynamice otoczenia, wzroście konkurencji na rynku i postępującej globalizacji, aby mogły przetrwać i dalej funkcjonować muszą dostosować się do nowych warunków. To powoduje konieczność doboru i realizacji odpowiedniej strategii działania, ukierunkowanej na osiągnięcie długookresowych wyników. Fundamentalną strategią uzyskiwania przewagi konkurencyjnej jest niewątpliwie strategia przywództwa kosztowego, w której krytycznym przedmiotem zainteresowania są koszty. Wiodąca pozycja kosztowa stwarza bowiem przedsiębiorstwu dużą swobodę strategiczną.

Formułowanie oraz skuteczna realizacja strategii przywództwa kosztowego wymaga zastosowania odpowiednich instrumentów zarządzania kosztami, ukie-

runkowanego na tę strategię. W ostatnich latach wyraźnie wzrosło zainteresowanie menedżerów instrumentami rachunkowości zarządczej wspomagającymi realizację takiej strategii. Najważniejszą przyczyną tego wzrostu jest rozpowszechnianie w teorii i praktyce przekonania, że problemy związane z kosztami są zazwyczaj spowodowane czynnikami o charakterze długookresowym.

Głównym celem niniejszego artykułu jest ukazanie roli instrumentów rachunkowości zarządczej w zarządzaniu kosztami zorientowanym na strategię przedsiębiorstwa. Dla osiągnięcia tego celu została sformułowana teza, że wzrost znaczenia problemów strategicznych w działalności przedsiębiorstw doprowadził do przeorientowania rachunku kosztów na wspomaganie planowania, realizacji i monitorowanie strategii. Cel artykułu został zrealizowany, a teza zweryfikowana na podstawie krytycznej analizy literatury z zakresu rachunkowości zarządczej, szczególnie zaś poświęconej zarządzaniu kosztami.

## **1. Niedostatki tradycyjnego rachunku kosztów a zarządzanie kosztami**

Tradycyjny rachunek kosztów jest względnie wyodrębnionym podsystemem w systemie ewidencyjno-sprawozdawczym rachunkowości jednostki gospodarczej. Rachunek ten ma charakter systematyczny i zajmuje się pomiarem i ujmowaniem kosztów ponoszonych na bieżąco w księgach rachunkowych oraz ich prezentowaniem w sprawozdaniach finansowych. Ważnym zadaniem systematycznego rachunku kosztów jest kalkulacja jednostkowych kosztów produktów na potrzeby wyceny ich zapasów oraz ustalania wyniku finansowego. Informacje w tym zakresie nie zaspokajają jednakże zapotrzebowania ze strony menedżerów z powodu ich ukierunkowania na wymogi obligatoryjnej sprawozdawczości finansowej.

Do najważniejszych ograniczeń i niedostatków rachunku kosztów w tradycyjnym ujęciu należy zaliczyć:

- podporządkowanie wymogom rachunkowości finansowej,
- ukierunkowanie na wycenę zapasów produktów i pomiar wyników finansowych,
- koncentrację na pomiarze kosztów w krótkim okresie,
- pomiar rezultatów działalności na podstawie mierników wartościowych,
- oparcie na założeniach dotyczących procesów produkcji,
- znormalizowany charakter okresowych sprawozdań zawierających informacje o kosztach,
- zawężenie kalkulacji do kosztów produktów,

- uproszczony sposób rozliczania kosztów pośrednich,
- retrospektywne podejście do ustalania kosztów.

Uwzględniając wskazane niedostatki i ograniczenia rachunku kosztów, można wskazać następujące kierunki jego udoskonalenia i rozwoju:

- dostosowanie do potrzeb oceny działalności i podejmowania decyzji,
- wspomaganie procesu planowania strategicznego,
- długookresowy pomiar kosztów na tle realizacji strategii,
- uwzględnienie niefinansowych mierników oceny rezultatów działalności,
- oparcie na założeniach dotyczących procesów, klientów i konkurencji,
- sporządzanie sprawozdań odpowiednich do potrzeb menedżerów,
- rozszerzenie kalkulacji na koszty w układzie działań oraz klientów,
- precyzyjny sposób alokacji kosztów pośrednich,
- szacowanie przyszłych kosztów w powiązaniu z realizowaną strategią.

Ze wskazanych niedostatków i ograniczeń oraz kierunków udoskonalenia i rozwoju wynika, że powinno nastąpić przeorientowanie tradycyjnego rachunku kosztów. Rachunek kosztów w większym stopniu powinien spełniać informacyjne zapotrzebowanie zarządzania. Chodzi tu zwłaszcza o dostarczenie informacji dotyczących przyszłych kosztów jako skutków podejmowanych działań. Oczekiwanie to stało się przesłanką wyodrębniania ważnego obszaru rachunkowości zarządczej, jakim jest zarządzanie kosztami.

Źródła koncepcji zarządzania kosztami należy doszukiwać się w praktyce japońskich przedsiębiorstw<sup>1</sup>, zwłaszcza z branży motoryzacyjnej. W koncepcjach tych nacisk jest położony na skuteczność zarządzania, która powinna zapewnić poprawę efektywności. Dlatego ważnym elementem zarządzania kosztami jest analiza procesu ich ponoszenia oraz rozpoznanie możliwości ich obniżki na różnych etapach tego procesu.

Zarządzanie kosztami obejmuje zbiór technik i metod służących kontroli oraz doskonaleniu działalności, procesów i produktów. Stosując to podejście, menedżerowie podejmują wysiłki ukierunkowane na optymalizację sposobu alokacji zasobów, poprawę efektywności zużycia zasobów przedsiębiorstwa oraz ich wykorzystanie w najbardziej rentownych segmentach działalności gospodarczej<sup>2</sup>. Działania w tym zakresie powinny uczynić procesy bardziej efektywnymi i skutecznymi, co powinno przyczynić się do obniżenia kosztów.

---

<sup>1</sup> Y. Modena (ed.), *Japanese Cost Management*, Imperial College Press, London 2000.

<sup>2</sup> E.J. van Derbeck, *Principles of Cost Accounting*, South-Western Cengage Learning, Mason 2013, s. 2.

## 2. Geneza koncepcji strategicznego zarządzania kosztami

Źródła koncepcji strategicznego zarządzania kosztami, bądź zarządzania kosztami zorientowanego na strategię przedsiębiorstwa, należy szukać w koncepcji analizy kosztów w łańcuchu tworzenia wartości M.E. Portera<sup>3</sup>. Łańcuch tworzenia wartości jest głównym filarem koncepcji strategicznej analizy konkurencji. M.E. Porter podzielił działalność przedsiębiorstwa na ważne ze względów strategicznych procesy, których realizacja jest związana z ponoszeniem określonego rodzaju kosztów. Dlatego zarządzanie kosztami zorientowane na strategię powinno obejmować cały łańcuch tworzenia wartości. Procesy wyróżnione w łańcuchu wartości stanowią w długim okresie punkt wyjścia do identyfikacji różnych elementów kosztów.

Termin „strategiczne zarządzanie kosztami” został użyty po raz pierwszy w 1989 r. przez J.K. Shanka<sup>4</sup>. Głównymi propagatorami tej koncepcji rachunkowości zarządczej są natomiast J.K. Shank oraz V. Govindarajan, którzy w 1993 r. wydali monografię pt. *Strategic Cost Management. The New Tool for Competitive Advantage*. Strategiczne zarządzanie kosztami zostało zdefiniowane w tej pracy jako przygotowanie i wykorzystanie informacji o kosztach na etapach formułowania i komunikowania strategii przedsiębiorstwa oraz projektowania i wdrażania zarządzania strategicznego do realizacji przyjętej strategii, a także na etapach konstruowania i wdrażania systemu kontroli i monitorowania postępów w realizacji przyjętej strategii<sup>5</sup>.

A. Brokemper uznał w 1989 r., że instrumenty zaliczane do strategicznego zarządzania kosztami nie mają same przez się charakteru strategicznego oraz że nie wspierają one wszystkich faz (w szczególności fazy opracowania strategii) procesu zarządzania strategicznego. Dlatego prezentuje on pogląd, że lepszym określeniem jest „zarządzanie kosztami zorientowane na strategię przedsiębiorstwa”. Według A. Brokempera istotą tej koncepcji jest wspomaganie procesu planowania i kontroli strategicznej z wykorzystaniem zweryfikowanych, zorientowanych na klientów i rynek informacji o produktach oraz procesach dotyczących przed wszystkim zużycia zasobów przedsiębiorstwa<sup>6</sup>.

<sup>3</sup> M.E. Porter, *Competitive Advantage. Creating and Sustaining Superior Performance*, Mc Graw-Hill, New York 1985.

<sup>4</sup> J.K. Shank, *Strategic Cost Management. New Wine or just New Bottles?*, „Journal of Management Accounting Research” 1989, No. 1.

<sup>5</sup> J.K. Shank, V. Govindarajan, *Strategic Cost Management. The New Tool for Competitive Advantage*, The Free Press, New York 1993, s. 6-8.

<sup>6</sup> A. Brokemper, *Strategieorientiertes Kostenmanagement*, „Controlling” 1998, No. 5.

W.J. Morse, J.R. Davis, A.L. Hartgraves zaproponowali w 2003 r. definicję strategicznego zarządzania kosztami, która opiera się na podstawowych założeniach tej koncepcji. Według tych autorów strategiczne zarządzanie kosztami jest procesem podejmowania decyzji dotyczących specyficznych czynników kosztotwórczych w kontekście strategii przedsiębiorstwa oraz łańcucha wartości<sup>7</sup>. Jest to definicja zwięzła, ale bardzo użyteczna dla wyjaśnienia istoty rozważanej koncepcji i jej najważniejszych elementów. Jednocześnie nawiązuje ona do koncepcji łańcucha tworzenia wartości M.E. Portera.

Podstawę koncepcji strategicznego zarządzania kosztami tworzą zatem następujące założenia zawarte w ostatniej definicji:

- 1) związek z łańcuchem tworzenia wartości,
- 2) strategiczne pozycjonowanie przedsiębiorstwa,
- 3) analiza nośników kosztów.

Głównym założeniem strategicznego zarządzania kosztami jest to, że ogólną strategią przedsiębiorstwa jest strategia prowadząca do wzrostu wartości, co jest nadrzędnym celem działania w długim okresie. Działania ukierunkowane na osiągnięcie tego celu powinny obejmować cały łańcuch tworzenia wartości, a więc zarówno procesy realizowane w przedsiębiorstwie, jak i poza jego ramami. Dlatego analiza łańcucha tworzenia wartości jest najważniejszym narzędziem identyfikacji źródeł osiągnięcia przewagi konkurencyjnej w perspektywie strategicznej. Przy tym łańcuch tworzenia wartości powinien być rozpatrywany w powiązaniu z procesem ponoszenia kosztów.

Drugim założeniem strategicznego zarządzania kosztami jest wybór strategii przywództwa kosztowego jako głównej strategii osiągnięcia przewagi konkurencyjnej. Z założeniem tym jest związane strategiczne pozycjonowanie przedsiębiorstwem, które polega na określeniu pozycji przedsiębiorstwa pod względem kosztów. Informacje o kosztach procesów i działań realizowanych w celu kreowania wartości oraz o kosztach konkurencji mają ważne znaczenie dla polityki kosztowej przedsiębiorstwa.

Przy uwzględnianiu realizowanej przez przedsiębiorstwo strategii działania oraz w powiązaniu z łańcuchem tworzenia wartości są wyodrębniane nośniki kosztów. W strategicznym zarządzaniu kosztami uznaje się, że ponoszenie kosztów w długim okresie jest skutkiem decyzji strategicznych. Dlatego trzecim założeniem strategicznego zarządzania kosztami jest analiza nośników kosztów o charakterze strategicznym. Nośniki te wpływają na pozycję przedsiębiorstwa pod

---

<sup>7</sup> W.J. Morse, J.R. Davis, A.L. Hartgraves, *Management Accounting. A Strategic Approach*, South-Western, Thomson Learning, London 2003.

względem kosztów oraz poziom kosztów działań podejmowanych dla tworzenia wartości. Strategiczne nośniki kosztów są przedmiotem rozważań w następnym punkcie artykułu.

A. Brokemper podaje jeszcze dwa dodatkowe założenia koncepcji strategicznego zarządzania kosztami<sup>8</sup>:

- klient jako punkt wyjścia dla podejmowania decyzji i wykonywania działań, czego konsekwencją jest przyjęcie ceny rynkowej jako podstawy dla procesu planowania kosztów i kształtowania produktów,
- początek zarządzania kosztami we wczesnych fazach cyklu życia produktu, gdyż wysokość kosztów jest w dużym stopniu zdeterminowana cechami produktu określonymi w fazie jego projektowania i rozwoju.

### 3. Strategiczne nośniki kosztów

Analiza kosztów w łańcuchu tworzenia wartości stwarza możliwość względnego pozycjonowania kosztów. Kluczowym elementem tak ukierunkowanej analizy jest ocena kosztów jako skutków działania określonych czynników, nazywanych czynnikami kosztotwórczymi lub nośnikami kosztów. W strategicznym zarządzaniu kosztami będą to czynniki wpływające na kształtowanie się kosztów w długim okresie, które mogą być nazwane strategicznymi nośnikami kosztów. Strategiczne czynniki kosztotwórcze są wyodrębniane przy uwzględnieniu realizowanej strategii oraz w powiązaniu z łańcuchem tworzenia wartości.

Biorąc pod uwagę charakter strategicznych nośników kosztów, wyróżnia się dwa podstawowe ich rodzaje<sup>9</sup>:

- strukturalne nośniki kosztów,
- wykonawcze nośniki kosztów.

Strukturalne nośniki kosztów są związane ze strukturą ekonomiczną przedsiębiorstwa, a oddziałują one na poziom i strukturę kosztów produktów. Wykonawcze nośniki kosztów dotyczą operacyjnych procesów, a wpływają one na zdolność przedsiębiorstwa do skutecznego i efektywnego funkcjonowania, co przyczynia się do obniżenia kosztów. Różnica między strukturalnymi i wykonawczymi czynnikami kosztotwórczymi dotyczy także kierunku ich wpływu na kształtowanie się kosztów. W odmiennych warunkach wpływ nośnika strukturalnego na poziom kosztów może być różny. Z kolei poprawa wykonawczych czynników kosztotwórczych przyczynia się zazwyczaj do obniżenia kosztów działalności.

---

<sup>8</sup> A. Brokemper, op. cit.

<sup>9</sup> D. Riley, *Competitive Cost Based Investment Strategies for Industrial Companies* [w:] *Manufacturing Issues*, Booz, Allen and Hamilton, New York, 1987; J.K. Shank, V. Govindarajan, op. cit., s. 21-73.

Innym rodzajem strategicznych nośników kosztów są czynniki kształtujące koszty działań<sup>10</sup>. Są to czynniki dotyczące poszczególnych działań wykonywanych w celu zaspokojenia potrzeb klientów. Czynniki te są rozpatrywane w systemie rachunku kosztów działań, gdzie są traktowane jako nośniki kosztów działań. Stanowią one ważny element koncepcji zarządzania na podstawie działań. W koncepcji tej chodzi o wyeliminowanie lub ograniczenie działań, które są zbędne lub w niewielkim stopniu przyczyniają się do tworzenia wartości dodanej oraz udoskonalenia innych działań.

Często jest także tak, że powstanie kosztów w danym okresie jest konsekwencją tego, że wcześniej poniesiono określone koszty. Dzieje się tak dlatego, że wcześniejsze działania angażujące określone zasoby wywołują następne działania, wykonywanie których wymaga wykorzystania nowych zasobów. Inaczej mówiąc, działania realizowane w przedsiębiorstwie tworzą łańcuch powiązań przyczynowo-skutkowych i są źródłem kosztów. Analiza tych działań jest ważnym zadaniem strategicznego zarządzania kosztami.

Jeszcze innym rodzajem nośników kosztów o charakterze strategicznym są synergiczne czynniki kosztotwórcze. Są to czynniki wzmacniające wpływ na poziom kosztów innego lub pozostałych czynników oraz współdziałające łącznie w występowaniu i kształtowaniu się kosztów. Synergiczne działanie różnych czynników nie jest zazwyczaj *a priori* znane. Dlatego jednym z zadań strategicznej analizy kosztów jest wykorzystanie synergicznych czynników kosztotwórczych. Jego celem jest minimalizowanie ponoszonych kosztów lub maksymalizowanie osiągniętych efektów w stosunku do kosztów.

Analiza strategicznych czynników kosztotwórczych powinna umożliwić zidentyfikowanie najważniejszych obszarów oddziaływań menedżerów ukierunkowanych na obniżanie kosztów. Aby osiągnąć ten cel, należy rozpoznać wpływ tych czynników na kształtowanie się kosztów w długim okresie. Takie podejście do analizy kosztów oznacza przeniesienie kontroli kosztów działalności na poziom zarządzania strategicznego<sup>11</sup>.

#### **4. Modele rachunku kosztów zorientowane na strategię przedsiębiorstwa**

Strategiczne zarządzanie kosztami ma charakter instrumentalny, dlatego powstało i rozwinęło się wiele narzędzi wspomagających jego realizację. Ważną rolę w tym procesie odgrywają różne modele rachunku kosztów, które wspoma-

<sup>10</sup> W.J. Morse, J.R. Davis, A.L. Hartgraves, op. cit.

<sup>11</sup> E. Nowak, *Problemy rozwoju strategicznej rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2010, nr 56 (112).

gają zarządzanie kosztami zorientowane na strategię przedsiębiorstwa. Modelem rachunku kosztów jest zespół zasad i procedur, według których przeprowadza się pomiar kosztów oraz transformację informacji o kosztach w celu przystosowania ich do specyficznych potrzeb użytkowników<sup>12</sup>. W tym przypadku chodzi o wspomaganie procesu zarządzania strategicznego. Nie wszystkie te modele mają wymiar strategiczny, jednakże mogą być one przyporządkowane określonym założeniom strategicznego zarządzania kosztami.

Analiza łańcucha tworzenia wartości może być wspomagana przez rachunek kosztów działań<sup>13</sup>. Tradycyjnie prowadzony rachunek kosztów zajmuje się bowiem pomiarem kosztów, które są ponoszone na bieżąco, i ich ujmowaniem według miejsc powstawania. W rachunku kosztów działań przedmiotem zainteresowania są natomiast koszty ponoszone na procesy i działania wykonywane w przedsiębiorstwie. Zarządzanie w układzie działań powinno umożliwić ocenę efektywności procesów i działań podejmowanych w celu tworzenia wartości. Ważne jest przy tym uwzględnienie działań, które wykraczają poza ramy przedsiębiorstwa.

Pozycjonowanie strategiczne przedsiębiorstwa z punktu widzenia ponoszonych kosztów powinno być dokonywane przy zastosowaniu odpowiednich modeli rachunku kosztów. Ważnym instrumentem określania kosztowej pozycji przedsiębiorstwa jest benchmarking dotyczący kosztów. Benchmarking w tym zakresie powinien umożliwić porównanie kosztów ponoszonych w przedsiębiorstwie z przedsiębiorstwami konkurencyjnymi. Przedmiotem porównań powinny być przede wszystkim koszty procesów pozwalających osiągnąć przewagę konkurencyjną.

Istotnym elementem strategicznego zarządzania kosztami są nośniki kosztów. Ważne jest ustalenie długookresowych prawidłowości w kształtowaniu się kosztów oraz rozpoznanie sposobu i kierunku wpływu na ich poziom różnych czynników kosztotwórczych. Aby to było możliwe, należy stosować rachunek kosztów cyklu życia produktu, ujmujący koszty począwszy od fazy planowania produkcji i projektowania produktów, aż do wycofania produktów z rynku. Rachunek kosztów cyklu życia produktu powinien być uzupełniony o rachunek kosztów docelowych. Jest on bowiem nastawiony na pomiar kosztów we wczesnych fazach cyklu życia produktu i ukierunkowany na rynek oraz na klientów. Na etapie planowania produkcji i projektowania produktów przesądza się bowiem w 80% o przyszłych kosztach wytworzenia produktów. Ważnym czynnikiem kosztotwórczym o charakterze strategicznym jest zatem proces rozwoju produktu. Ze względu na silną orientację na rynek i klienta również klient powinien być uwzględniony w rachunku kosztów, a jego oczekiwania powinny stanowić punkt wyjścia do szacowania kosztów w długim okresie.

<sup>12</sup> E. Nowak, M. Wierziński, *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa 2010, s. 19.

<sup>13</sup> R.S. Kaplan, R. Cooper, *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2000.



## Podsumowanie

Systematycznie prowadzony rachunek kosztów jest ukierunkowany na pomiar kosztów ponoszonych na bieżąco w związku z prowadzeniem działalności operacyjnej. Dostarcza on informacji głównie na potrzeby sporządzania sprawozdań finansowych, które są mało przydatne w podejmowaniu decyzji długookresowych. Koncepcją rachunkowości zarządczej wspierającą proces podejmowania takich decyzji jest strategiczne zarządzanie kosztami. Obejmuje ono zestaw instrumentów, które wspomagają formułowanie, realizowanie i monitorowanie strategii przedsiębiorstwa. Główna rola instrumentów strategicznego zarządzania kosztami polega na informacyjnym zabezpieczeniu tych etapów procesu zarządzania strategicznego. Jest to szczególnie ważne w ocenie skutków decyzji strategicznych podejmowanych w reakcji na zmiany zachodzące w otoczeniu przedsiębiorstwa. Wprowadzanie zmian w przedsiębiorstwie na różnych etapach jego funkcjonowania ma bowiem zawsze konsekwencje kosztowe o charakterze długookresowym.

Kontrola ponoszonych kosztów powinna być jednym z głównych zadań strategicznych stawianych menedżerom. Ważne jest w tym obszarze, aby podejmujący decyzje mieli poczucie odpowiedzialności za ponoszone koszty w działach, którymi kierują. Jeśli kierownicy poszczególnych jednostek nie są w stanie skutecznie kontrolować ich kosztów, wówczas może dojść do przerzucania zbyt wysokich kosztów na inne działy lub klientów zewnętrznych. Dlatego menedżerowie powinni być świadomi kosztowych konsekwencji podejmowanych decyzji nie tylko dla sytuacji ich działów, ale także dla sytuacji innych jednostek organizacyjnych i całego przedsiębiorstwa. Jednocześnie menedżerowie ci powinni wpływać na kierowników innych działów, by ci lepiej kontrolowali koszty działalności.

## Literatura

- Brokemper A., *Strategieorientiertes Kostenmanagement*, „Controlling” 1998, No. 5.
- Derbeck E.J. van, *Principles of Cost Accounting*, South-Western Cengage Learning, Mason 2013.
- Hilton R.W., Maher M.W., Selto F.H., *Cost Management. Strategies for Business Decisions*, McGraw-Hill, New York 2008.
- Kaplan R.S., Cooper R., *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2000.
- Modena Y. (ed.), *Japanese Cost Management*, Imperial College Press, London 2000.

- Morse W.J., Davis J.R., Hartgraves A.L., *Management Accounting. A Strategic Approach*, South-Western, Thomson Learning, London, 2003.
- Nowak E., *Problemy rozwoju strategicznej rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2010, nr 56(112).
- Nowak E. (red.), *Strategiczne zarządzanie kosztami*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2006.
- Nowak E., Wierziński M., *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa 2010.
- Porter M.E., *Competitive Advantage. Creating and Sustaining Superior Performance*, Mc Graw-Hill, New York 1985.
- Riley D., *Competitive Cost Based Investment Strategies for Industrial Companies* [w:] *Manufacturing Issues*, Booz, Allen and Hamilton, New York 1987.
- Shank J.K., *Strategic Cost Management. New Wine or just New Bottles?*, „Journal of Management Accounting Research” 1989, No. 1.
- Shank J.K., Govindarajan V., *Strategic Cost Management. The New Tool for Competitive Advantage*, The Free Press, New York 1993.

### STRATEGY ORIENTED COST MANAGEMENT

**Summary:** Undertaking and running business activities is connected with incurring costs which are managers' focus of interest. In the long term problems connected with costs are usually caused by factors of strategic character. This is why an important area of interest is creation of costs in terms of the process of creating value. This area is strategic cost management, aimed at the strategy of cost leadership. This paper shows the role of cost management as an instrument aiding the creation and realization of company strategy.

**Keywords:** company strategy, strategic management, cost management, cost accounting.