



ZARZĄDZANIE KOSZTAMI Z PERSPEKTYWY HISTORYCZNEJ. POCZĄTKI KONCEPCJI W OŚRODKU WROCŁAWSKIM

Edward Nowak

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wydział Zarządzania, Informatyki i Finansów

Streszczenie: W artykule zaprezentowano rozwój koncepcji zarządzania kosztami od początku jej powstania do współczesnego ujęcia. Na tle transformacji rachunku kosztów w skali światowej, w rezultacie której wyodrębniło się zarządzanie kosztami, ukazano badania myślicieli rachunkowości z ośrodka wrocławskiego w tym temacie. Głównym celem artykułu jest wykazanie, że najważniejsze dzieła profesorów z tego ośrodka, Jana Falewicza i Wiktora Malca, opublikowane w 1963 roku, mieściły się w ówczesnym nurcie kierunków rozwoju rachunku kosztów i zarządzania kosztami. Istnieją zatem podstawy do uznania, że polska rachunkowość zarządcza ma swój wkład w ogólnoswiatowy rozwój koncepcji zarządzania kosztami.

Słowa kluczowe: historia rachunkowości zarządczej, rachunek kosztów, zarządzanie kosztami

DOI: 10.17512/znpcz.2018.2.17

Wprowadzenie

Zarządzanie kosztami jako obszar rachunkowości zarządczej wyodrębniło się w drugiej połowie ubiegłego wieku. Od tego czasu następował dynamiczny rozwój tej koncepcji zarządzania przedsiębiorstwem, zarówno jeśli chodzi o ujęcie teoretyczne, jak i zastosowania praktyczne w różnych organizacjach gospodarczych. Działo się tak dlatego, że zarządzanie kosztami zostało ukierunkowane na wspomaganie osiągania możliwie wysokich wyników i realizację założonych celów. Kierownictwo coraz bardziej uświadamiało sobie, że sukces finansowy przedsiębiorstwa zależy przede wszystkim od tego, w jakim stopniu uda się zapanować nad ponoszonymi kosztami.

Mówiąc o zarządzaniu kosztami z perspektywy historycznej, należy nawiązać do źródeł tej koncepcji zarządzania. Zaczątkiem tego obszaru rachunkowości zarządczej był niewątpliwie rachunek kosztów, który ma tradycję sięgającą prawie dwóch wieków. Rachunek kosztów w jego pierwszym stadium rozwoju był w niewielkim stopniu ukierunkowany na informacyjne wspomaganie zarządzania organizacjami. Rosnące potrzeby w tym zakresie spowodowały, że rachunek kosztów ewoluował, tak że stał się coraz bardziej istotnym źródłem informacji zarządczej. W rezultacie tego przeorientowania wykształciło się zarządzanie kosztami.

Wskazana droga do wyodrębnienia koncepcji zarządzania kosztami miała nie tylko charakter ogólnoświatowy. Również w Polsce rosło zainteresowanie rachunkiem kosztów traktowanych jako instrument zarządzania przedsiębiorstwami. Badania w tym obszarze były prowadzone od połowy ubiegłego wieku w różnych ośrodkach naszego kraju, w szczególności we wrocławskim ośrodku rachunkowości.

Artykuł niniejszy został poświęcony genezie koncepcji zarządzania kosztami w Polsce w świetle osiągnięć wrocławskiego ośrodka na tle źródeł i współczesnego jej ujęcia. Głównym celem artykułu jest wykazanie, że dużą rolę w powstaniu i rozwoju zarządzania kosztami w Polsce odegrał ośrodek wrocławski. Zasadnicza teza artykułu zawiera się w stwierdzeniu, że badania prowadzone przez Jana Falewicza i Wiktora Malca w latach 60. ubiegłego wieku stanowią istotny wkład w zaczątki zarządzania kosztami nie tylko w Polsce, ale także w skali międzynarodowej. Aby osiągnąć założony cel i zweryfikować przyjętą tezę, poddane zostały badaniu poglądy różnych autorów oraz dokonano krytycznej analizy literatury z zakresu rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej.

Rozwój rachunku kosztów: w kierunku zarządzania kosztami

Pierwotnym obszarem rachunkowości w stosunku do zarządzania kosztami jest niewątpliwie rachunek kosztów, który wyodrębnił się w okresie rewolucji przemysłowej. Rachunek kosztów zaczęto stosować już w połowie XIX wieku w przedsiębiorstwach produkcyjnych Stanów Zjednoczonych Ameryki. Główna jego rola sprowadzała się wówczas do kalkulacji rzeczywistych jednostkowych kosztów produkcji. Informacje dotyczące kosztów produktów były wykorzystywane głównie w sprawozdawczości finansowej do ustalania wyniku finansowego oraz wyceny produktów. Ponadto pełne koszty produktów stanowiły podstawę do ustalania cen sprzedaży produktów.

W latach 1850-1950 rachunek kosztów podlegał dynamicznemu rozwojowi, czego wyrazem było powstanie różnych jego modeli i odmian. W tym okresie wykształcił się rachunek kosztów standardowych, którego uzupełnieniem jest analiza odchyleń. Ponadto wyodrębniły się dwa podstawowe modele rachunku kosztów, jakimi są rachunek kosztów pełnych oraz rachunek kosztów zmiennych. Istotnym zagadnieniem związanym z tym drugim modelem jest podział kosztów na stałe i zmienne.

W omawianym okresie były rozwijane i doskonalone metody rozliczania kosztów wspólnych (pośrednich) na produkty. Zaczęto także przeprowadzać budżetowanie kosztów oraz wykorzystywać je w kontroli działalności przedsiębiorstwa. Powstało również zainteresowanie wykorzystaniem metod statystycznych, przede wszystkim analizy regresji i korelacji, do szacowania i przewidywania kosztów. Rachunek kosztów stawał się coraz ważniejszym źródłem informacji na potrzeby podejmowania decyzji gospodarczych (Szycha 2008, s. 35-72).

Z rozważań przeprowadzonych w tym punkcie artykułu wynika, że w połowie ubiegłego wieku wyraźnie wzrosło zainteresowanie rachunkiem kosztów jako instrumentem zarządzania w przedsiębiorstwach. Rachunek kosztów coraz powszechniej był wykorzystywany w planowaniu i kontroli działalności oraz ocenie

wyników przedsiębiorstw. Bardzo ważnym ukierunkowaniem rachunku kosztów stawało się informacyjne wspomaganie podejmowania decyzji gospodarczych, głównie o charakterze operacyjnym.

Dostosowywanie rachunku kosztów do potrzeb zarządzania przedsiębiorstwami przyczyniło się do przestawienia rachunku kosztów z orientacji sprawozdawczej na zarządczą. Takie ukierunkowanie rachunku kosztów można określić mianem zarządczego rachunku kosztów (Sojak 2015, s. 43-45). W zarządczym rachunku kosztów nadrzędny charakter ma niewątpliwie wewnętrzna jego funkcja informacyjna, gdyż informacje dotyczące kosztów stanowią ważny segment informacji ekonomicznych w każdej jednostce gospodarczej. Informacje te są dostosowane do różnych sytuacji planistycznych i kontrolnych oraz decyzyjnych zgodnie z zasadą: różne koszty dla różnych celów.

Zarządczy rachunek kosztów stał się początkiem koncepcji określanej mianem zarządzania kosztami. Zarządczy rachunek kosztów jest przede wszystkim podsystemem w systemie informacji ekonomicznej przedsiębiorstwa, którego zasadniczym zadaniem jest dostarczanie informacji przydatnych kadrze kierowniczej i menedżerom. W zarządzaniu kosztami chodzi zaś przede wszystkim o to, aby poprawić efektywność wykorzystania zasobów zaangażowanych w działalność przedsiębiorstwa, co powinno przyczynić się do racjonalizacji kosztów ponoszonych na realizację danego zakresu działalności (Nowak 2015). W ujęciu chronologicznym relacje między koncepcjami rozważanymi w tym punkcie artykułu można przedstawić w następującej kolejności: rachunek kosztów – zarządczy rachunek kosztów – zarządzanie kosztami. Należy jednakże podkreślić, że zastosowana tu terminologia jest w dużym stopniu sprawą przyjętej konwencji.

Aktualnie w literaturze z rachunkowości zarządczej można spotkać dwa ujęcia zarządzania kosztami: konwencjonalne i współczesne. W konwencjonalnym ujęciu zarządzanie kosztami jest traktowane jako obszar rachunkowości zarządczej, który wcześniej został nazwany zarządczym rachunkiem kosztów. Takie rozumienie zarządzania kosztami dobrze oddaje definicja sformułowana w pracy (Blocher i in. 2008, s. 3-4): zarządzanie kosztami jest sposobem postępowania w rachunkowości zarządczej, polegającym na pozyskiwaniu i wykorzystaniu przez menedżerów informacji dotyczących kosztów na potrzeby skutecznego zarządzania przedsiębiorstwem. Zarządcze informacje kosztowe są niezbędne dla realizacji wszystkich funkcji zarządzania. Współczesne podejście do zarządzania kosztami jest przedstawione w czwartym punkcie niniejszego artykułu.

Początki rozwoju zarządzania kosztami we wrocławskim ośrodku rachunkowości

Dynamiczny rozwój rachunku kosztów w Polsce nastąpił po drugiej wojnie światowej, zwłaszcza w latach 50. i 60. ubiegłego wieku. Początkowo w tym okresie rachunek kosztów był zorientowany na sprawozdawczość zewnętrzną i pełnił przede wszystkim funkcję kontrolną. Na początku lat 60. zostało opublikowanych w Polsce wiele prac poświęconych rachunkowi kosztów. Na szczególne wyróżnienie z punktu widzenia problematyki niniejszego artykułu, jaką jest zarządzanie

kosztami, zasługują na publikację książkowe dwóch autorów z ośrodka wrocławskiego: Wiktora Malca i Jana Falewicza. Obie książki zostały wydane w tym samym roku i mieszczą się one w nurcie zarządczego rachunku kosztów.

Profesor Wiktor Malc opublikował w 1963 r. książkę pt. *Rachunek kosztów postulowanych w przedsiębiorstwie przemysłowym*. Rachunek kosztów postulowanych według W. Malca jest rachunkiem o charakterze apriorycznym, który ma znacznie szerszy zakres przedmiotowy niż rozwijany wówczas w Europie Zachodniej, w tym zwłaszcza w Niemczech, oraz w USA rachunek kosztów standardowych. W Polsce obligatoryjny charakter miał w tych czasach rachunek kosztów normatywnych, prowadzony zgodnie z wytycznymi centralnych organów administracji państwowej.

W. Malc wprowadził pojęcie kosztów postulowanych jako pewnej kategorii kosztów o charakterze wzorcowym dla odniesienia kosztów faktycznie poniesionych. Jako koszty postulowane W. Malc traktował wielkości przewidywane, planowane, normatywne i zadane dyrektywnie. Przy czym poziom kosztów postulowanych uważał za indywidualnie niezbędny dla zrealizowania danego zakresu działalności w określonych warunkach. Ponadto wskazał na konieczność dokonywania aktualizacji kosztów postulowanych w sytuacji zmiany warunków prowadzenia działalności. W zakres kosztów postulowanych wchodzi przede wszystkim wielkości ustalone w przedsiębiorstwie, dlatego spełniają one ważną wewnętrzną funkcję kontrolną. Jest ona realizowana przez ustalanie i analizę odchyleń kosztów faktycznie poniesionych od kosztów postulowanych. W. Malc dokonał dekompozycji tych odchyleń, wyróżniając sprostowania i niedotrzymania kosztów indywidualnie niezbędnych. Odchylenia te wykorzystywał do realizacji motywacyjnej funkcji rachunku kosztów oraz do sterowania kierowniczego. Rozwiązania proponowane przez W. Malca w zakresie ustalania i wykorzystania rachunku kosztów postulowanych z pewnością mieszczą się w nurcie zarządzania kosztami w początkowym etapie jego rozwoju.

Profesor Jan Falewicz jest natomiast autorem dzieła pt. *Rentowność, gospodarność, koszty. Przyczynek do teorii mikroekonomii*. W pracy tej autor zajął się badaniami nad wpływem kosztów na rentowność i gospodarność w przedsiębiorstwie produkcyjnym. Przy czym uznał, że poprawę rentowności można osiągnąć głównie poprzez oddziaływanie na poziom kosztów, gdyż przedsiębiorstwo ma stosunkowo niewielki wpływ na poziom osiągniętych przychodów. Mimo tego, że stanowisko to odnosiło się do kształtowania wyników w przedsiębiorstwie socjalistycznym, jest ono w dużym stopniu aktualnie dziś.

J. Falewicz uznał, że przedsiębiorstwo może osiągnąć wyższe wyniki, jeśli będzie coraz lepiej gospodarować. Gospodarność w prowadzeniu przez przedsiębiorstwo działalności rozumiał jako bardziej efektywne wykorzystanie posiadanych zasobów. Działania kierownictwa i pracowników ukierunkowane na poprawę tej efektywności uważał za skuteczny sposób na ukształtowanie kosztów ponoszonych dla zrealizowania założonych celów gospodarczych na możliwie niskim poziomie. Aby oceniać gospodarność w przedsiębiorstwie, należy zatem systematycznie badać jego koszty.

J. Falewicz wskazał na małą przydatność jednostkowego kosztu własnego produktów w ocenie gospodarności przedsiębiorstwa. Na potrzeby takiej oceny zalecił ustalenie zależności kosztów od wielkości produkcji przy zastosowaniu regresji liniowej. Uzyskane w ten sposób informacje o kosztach stałych i zmiennych wykorzystywał nie tylko w badaniach analitycznych, ale także w rachunkach planistycznych, kontrolnych i decyzyjnych. Propozycje J. Falewicza dotyczące szacowania regresji kosztów względem wielkości produkcji oraz zastosowania stwierdzonych zależności w ekonomice przedsiębiorstwa mieściły się w nurcie rozwoju systemów zarządczego rachunku kosztów, w szczególności rachunku kosztów zmiennych. Jego rozważania dotyczące tych zagadnień należy zatem uznać za pionierskie w odniesieniu do koncepcji zarządzania kosztami.

Współczesne podejście do zarządzania kosztami

Źródła współczesnego podejścia do zarządzania kosztami tkwią w praktyce przedsiębiorstw japońskich, co zostało ukazane w pracach (Monden (ed.) 2000; Monden, Sakurai (eds.) 1989). W japońskich koncepcjach zarządzania kosztami szczególną uwagę zwraca się na podniesienie efektywności wykorzystania zasobów. Realizacja tego zadania wymaga przeprowadzenia analizy procesu ponoszenia kosztów oraz rozpoznania możliwości ich obniżenia. W zarządzaniu kosztami podczas prowadzenia działalności gospodarczej chodzi zatem o to, aby koszty ukształtowały się na możliwie niskim poziomie. Osiągnięcie tego zamierzenia jest miarą skuteczności zarządzania kosztami.

Zdaniem A. Jarugowej zarządzanie kosztami w japońskich przedsiębiorstwach wymaga odpowiedniego działania wszystkich pracowników oraz systemu informacji o kosztach, które jest ukierunkowane na poprawę efektywności ponoszonych kosztów. Przy tym podejściu zarządzanie kosztami jest procesem ciągłego usprawnienia funkcjonowania przedsiębiorstwa, który wspomaga opracowanie i wdrożenie odpowiedniej polityki zarządu oraz właściwych procedur postępowania. W tym celu należy zbudować system dopływu informacji o kosztach, który umożliwi monitorowanie efektywności pozyskania i wykorzystania zasobów (Jarugowa (red.) 1997).

Współczesne rozumienie zarządzania kosztami dobrze oddaje jedna z nowych definicji, sformułowana przez E.J. van Derbecka. Według tego autora zarządzanie kosztami jest zestawem metod i technik, które służą kontroli działalności przedsiębiorstwa oraz doskonaleniu procesów i produktów. W koncepcji tej aktywności menedżerów są ukierunkowane na optymalną alokację zasobów w najbardziej rentownych obszarach działalności oraz na podwyższenie efektywności ich wykorzystania (van Derbeck 2013).

W literaturze z zakresu rachunkowości zarządczej można wyróżnić trzy podejścia do teorii i praktyki koncepcji zarządzania kosztami: japońskie, anglo-amerykańskie i niemieckie (Zyżnarska-Dworczak 2012, s. 18-24). W koncepcjach japońskich nacisk jest położony na działania mające na celu redukcję ponoszonych kosztów na podstawie analizy procesów gospodarczych na różnych etapach cyklu życia produktów przy uwzględnianiu oczekiwań klientów. W krajach anglosaskich jest rozwijana koncepcja kompleksowego zarządzania kosztami ukierunkowana na

krótkookresowe i długookresowe planowanie i kontrolowanie kosztów, wspierająca realizację strategii przedsiębiorstwa i zwiększenie wartości dla klientów. Również w Niemczech pierwotnie zarządzanie kosztami koncentrowało się na planowaniu i kontroli kosztów, jednakże aktualnie koncepcja ta jest nastawiona na wcześniejsze oddziaływanie na poziom, kształtowanie się i strukturę kosztów.

Istotne znaczenie dla rozwoju zarządzania kosztami miało wyodrębnienie w 1989 roku przez J.K. Shanka podejścia określonego jako strategiczne zarządzanie kosztami (Shank 1989). Strategiczne zarządzanie kosztami jest oparte na trzech założeniach: związku z łańcuchem tworzenia wartości, strategicznym pozycjonowaniu przedsiębiorstwa oraz analizie czynników kosztotwórczych (Hilton, Maher, Selto 2008, s. 7). Przy tym podejściu uwaga menedżerów jest skoncentrowana na podejmowaniu decyzji dotyczących strategicznych czynników kosztotwórczych. Ze względu na charakter wyróżnia się dwa rodzaje takich czynników: strukturalne nośniki kosztów, związane ze strukturą ekonomiczną przedsiębiorstwa, oraz wykonawcze nośniki kosztów, dotyczące procesów operacyjnych (Shank, Govindarajan 1993, s. 21-23).

Przedstawione podejścia do zarządzania kosztami były i są propagowane w polskiej literaturze z zakresu rachunkowości zarządczej. Zostały im w całości poświęcone następujące prace zwarte: (Jarugowa (red.) 1997; Nowak (red.) 2006; Karmańska 2007; Świdarska (red.) 2010; Zyznarska-Dworczak 2012). Problematyka zarządzania kosztami jest także poruszana w Polsce w licznych artykułach naukowych, poświęconych koncepcjom teoretycznym i zastosowaniom praktycznym. Stanowi ona również przedmiot dyskusji na dwóch ogólnopolskich konferencjach naukowych, organizowanych przez ośrodek częstochowski oraz ośrodek wrocławski.

Podsumowanie

Zarządzanie kosztami jest najbardziej dynamicznie rozwijającym się obszarem rachunkowości zarządczej, zarówno jeśli chodzi o koncepcje teoretyczne, jak i zastosowania praktyczne. Jest tak dlatego, że koszty są jednym z kluczowych czynników sukcesu przedsiębiorstw działających w warunkach globalnej konkurencji. Aby osiągnąć ten sukces rynkowy, należy oddziaływać na poziom kosztów oraz ujmować je nie tylko retrospektywnie, ale także prospektywnie. Zapanowanie nad kosztami jest jednym z priorytetów kadry kierowniczej i menedżerów przedsiębiorstw.

Droga od rachunku kosztów do zarządzania kosztami jest tendencją światową, którą można zaobserwować także w Polsce. Ważne miejsce w kraju wśród ośrodków akademickich, w których były i są prowadzone badania w tym zakresie, zajmuje ośrodek wrocławski. Istotny wkład w początki rozwoju zarządzania kosztami w Polsce wnieśli dwaj profesorowie Wyższej Szkoły Ekonomicznej we Wrocławiu (aktualnie Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu): Wiktor Malc oraz Jan Falewicz. Ich najważniejsze dzieła opublikowane w 1963 roku dotyczyły tych zagadnień rachunku kosztów, które mieszczą się w nurcie zarządczym tej subdyscypliny rachunkowości. To uzasadnia uznanie Jana Falewicza i Wiktora Malca za prekursorów zarządzania kosztami nie tylko w ośrodku wrocławskim, ale także

w Polsce. Ważne jest także to, że prowadzone przez nich badania nad kosztami nawiązywały do światowych kierunków rozwoju rachunkowości zarządczej.

Literatura

1. Blocher E., Stont D., Cookins G., Chen K. (2008), *Cost Management. A Strategic Emphasis*, McGraw-Hill/Irwin, New York.
2. van Derbeck E.J. (2013), *Principles of Cost Accounting*, South-Western Gengage Learning, Mason.
3. Falewicz J. (1963), *Rentowność, gospodarność, koszty. Przyczynek do teorii mikroekonomii*, PWN, Warszawa.
4. Hilton R.W., Maher M.W., Selto F.H. (2008), *Cost Management. Strategies for Business Decisions*, McGraw-Hill, New York.
5. Jarugowa A. (red.) (1997), *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk.
6. Jarugowa A., Malc W., Sawicki K. (1979), *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa.
7. Karmańska A. (2007), *Zarządzanie kosztami jakości, logistyki, innowacji, ochrony środowiska a rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa.
8. Malc W. (1963), *Rachunek kosztów postulowanych w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWE, Warszawa.
9. Monden Y. (ed.) (2000), *Japanese Cost Management*, Imperial College Press, London.
10. Monden Y., Sakurai M. (eds.) (1989), *Japanese Management Accounting*, Productivity Press, Cambridge, Norwalk.
11. Morse W.J., Davis J.R., Hartgraves A.L. (2003), *Management Accounting. A Strategic Approach*, South-Western, Thomson Learning, London.
12. Nowak E. (2015), *Rachunek kosztów a zarządzanie kosztami. Rozważania o relacjach*, „Studia Ekonomiczne”, nr 245.
13. Nowak E. (red.) (2006), *Strategiczne zarządzanie kosztami*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
14. Shank J.K. (1989), *Strategic Cost Management. New Wine or just New Bottles?*, „Journal of Management Accounting Research”, Vol. 1.
15. Shank J.K., Govindarajan V. (1993), *Strategic Cost Management. The New Tool for Competitive Advantage*, The Free Press, New York.
16. Sojak S. (2015), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów. Tom I*, TNOiK, Toruń.
17. Świdarska G.K. (red.) (2010), *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, MAC Consulting, Difin, Warszawa.
18. Zyznarska-Dworczak B. (2012), *Jak zarządzać kosztami w przedsiębiorstwie*, Difin, Warszawa.

COST MANAGEMENT FROM A HISTORIC PERSPECTIVE. EARLY CONCEPTS BY WROCLAW ACADEMIC CENTRE

Abstract: The article presents the development of the cost management concept from the beginning of its creation to the modern approach. The main focus is placed on the presentation of ideas generated in Wrocław academic centre in the specific context of historic transformation from cost accounting into cost management. The paper underlines conceptual achievements of two leading experts of the centre – professors Jan Falewicz and Wiktor Malec – and their 1963 milestone publications as evidence for the proper representation of the fundamental trends in the development of cost accounting and cost management. In view of the above, the Author emphasises the contribution of the Polish school of management accounting to the development of the globally recognised concepts of cost accounting.

Keywords: history of management accounting, cost accounting, cost management