

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 389

Rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza i controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Robert Kowalak

Magdalena Chmielowiec-Lewczuk



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Aleksandra Śliwka

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

www.wydawnictwo.ue.wroc.p

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192

e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-506-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

tel./fax 71 36 80 602; e-mail:econbook@ue.wroc.pl

www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Wioletta Baran: System informacyjny rachunkowości zarządczej w podmiotach leczniczych.....	11
Anna Bartoszewicz, Joanna Dynowska: Audyt finansowy i controlling jako narzędzia informacyjno-kontrolne w systemie rachunkowości podmiotów gospodarczych.....	20
Renata Biadacz: Ujęcie kosztów produkcji i kalkulacji na przełomie XIX i XX wieku na przykładzie podręczników E. Pietrzyckiego i W. Góry ...	28
Renata Burchart: Ceny transferowe a zarządzanie ryzykiem podatkowym w przedsiębiorstwach powiązanych	41
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Zastosowanie rachunkowości zarządczej w procesie zarządzania ryzykiem zakładu ubezpieczeń	50
Małgorzata Cygańska, Henryk Lelusz: Wykorzystanie kalkulacji podziałowej ze współczynnikami do ustalenia kosztów jednostkowych usług motoryzacyjnych.....	61
Joanna Dyczkowska: Ujawnianie informacji strategicznych w raportach rocznych spółek notowanych na rynkach alternatywnych w Londynie i w Warszawie.....	70
Tomasz Dyczkowski: Użyteczność informacji niefinansowych w ocenie dokonania organizacji pożytku publicznego	84
Joanna Dynowska: Obligatoryjne i nieobligatoryjne elementy polityki rachunkowości w jednostkach samorządu terytorialnego.....	97
Anna Glińska: Zarządzanie wynikami przedsiębiorstwa w warunkach ryzyka	106
Renata Gmińska, Jacek Jaworski: Globalne zasady rachunkowości zarządczej CGMA. Geneza – struktura – treści	119
Elżbieta Jaworska: Poznawcze aspekty formułowania sądów i podejmowania decyzji w rachunkowości behawioralnej – wybrane zagadnienia.....	130
Zdzisław Kes: Metodyka analizy odchyleń w kontroli budżetowej.....	139
Ilona Kędzierska-Bujak: Zarządzanie talentami jako narzędzie wspierające stosowanie zbilansowanej karty wyników	150
Magdalena Kludacz: Rachunek kosztów i jego wykorzystanie w zarządzaniu szpitalem.....	160
Bartosz Kołodziejczuk: Model biznesu a budowa przewagi konkurencyjnej	172
Jan Komorowski: Pojęcie i miary równowagi operacyjnej przedsiębiorstwa	181
Roman Kotapski: Ujmowanie kosztów sprzedaży w zakładowym planie kont na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem.....	193
Robert Kowalak: Dualizm kalkulacji kosztów usług komunalnych	202

Marcin Kowalewski: SOFP, czyli planowanie operacyjne w <i>lean accounting</i>	213
Mirosław Kowalewski: Funkcjonowanie rachunku kosztów i jego wykorzystanie w zarządzaniu kosztami w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych	222
Jarosław Mielcarek: Kalkulacja zysku brutto i netto na sprzedaży według rachunku kosztów działań i MSR 2 – Zapasy	231
Maria Nieplowicz: Quo vadis <i>Balanced Scorecard</i> ?	249
Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski: Płaca proefektywnościowa jako determinanta elastyczności zakładu wytwórczego	258
Edward Nowak: Wkład ośrodka wrocławskiego w rozwój rachunku kosztów	275
Marta Nowak: Pomiędzy rachunkowością a psami Pawłowa, czyli krytyka pojęcia „rachunkowość behawioralna”	287
Ryszard Orliński: Budżet zadaniowy w szpitalach	297
Michał Poszwa: Rachunek kosztów podatkowych a systematyczny rachunek kosztów	307
Piotr Waśniewski: Pomiar dokonań w małych i średnich przedsiębiorstwach w Polsce	316
Ewelina Zarzycka, Justyna Dobroszek: Kształcenie w obszarze rachunkowości zarządczej/controllersingu w Polsce i w Niemczech – studia porównawcze	329

Summaries

Wioletta Baran: Management accounting information system in healthcare institutions	11
Anna Bartoszewicz, Joanna Dynowska: Financial audit and controlling as information and control tools in the system of accounting of business entities	20
Renata Biadacz: Accounting for and calculation of production costs at the turn of the XIX th and XX th centuries in the manuals of E. Pietrzycki and W. Góra	28
Renata Burchart: Transfer pricing and tax risk management in connected firms	41
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Application of management accounting in the process of risk management in insurance company	50
Małgorzata Cygańska, Henryk Lelusz: Use of cost accounting with coefficients to determine the costs of individual car services	61
Joanna Dyczkowska: Disclosure of strategic information in annual reports of companies listed at the alternative investment markets in London and Warsaw	70

Tomasz Dyczkowski: Usefulness of non-financial data in assessing the performance of public benefit organisations	84
Joanna Dynowska: Compulsory and non-compulsory elements of accounting policy in local government entities	97
Anna Glińska: Enterprise performance management under risk	106
Renata Gmińska, Jacek Jaworski: Global Management Accounting Principles – CGMA. Origins – structure – contents.....	119
Elżbieta Jaworska: Cognitive aspects of judgment and decision making in behavioral accounting – chosen issues	130
Zdzisław Kes: The deviation analysis methods in the budgetary control	139
Iłona Kędzierska-Bujak: Talent management as a supporting tool for balanced scorecard.....	150
Magdalena Kludacz: Cost accounting and its application in the management of hospital	160
Bartosz Kołodziejczuk: Business model and building a company’s competitive advantage	172
Jan Komorowski: The term and measures of operational equilibrium of enterprise	181
Roman Kotapski: Cost accounting for sales in the chart of accounts for the needs of enterprise management	193
Robert Kowalak: Dualism of cost calculation of urban services	202
Marcin Kowalewski: Sales, Operational and Financial Planning (SOFP) of lean accounting	213
Mirosław Kowalewski: Functioning of cost accounting and its application to the cost management in water and sewage companies.....	222
Jarosław Mielcarek: Calculation of gross and net profit on sales according to ABC and IAS 2 – inventories.....	231
Maria Nieplowicz: Quo vadis balanced scorecard?	249
Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski: Pro-efficiency remuneration as a flexibility determinant of a manufacturing plant.....	258
Edward Nowak: Contribution of Wrocław centre in the development of cost accounting.....	275
Marta Nowak: Between accounting and Pawłow’s dogs. Criticism of “behavioral accounting” term.....	287
Ryszard Orliński: Performance budget in hospitals	297
Michał Poszwa: Calculation of tax costs and systematic cost accounting	307
Piotr Waśniewski: Performance measurement in small and medium enterprises in Poland.....	316
Ewelina Zarzycka, Justyna Dobroszek: Management accounting/controllers education in Poland and Germany – comparative studies.....	328

Edward Nowak

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: edward.nowak@ue.wroc.pl

WKŁAD OŚRODKA WROCLAWSKIEGO W ROZWÓJ RACHUNKU KOSZTÓW

CONTRIBUTION OF WROCLAW CENTRE IN THE DEVELOPMENT OF COST ACCOUNTING

DOI: 10.15611/pn.2015.389.25

Streszczenie: Artykuł prezentuje rozważania na temat rozwoju rachunku kosztów z perspektywy doświadczeń szkoły wrocławskiej. Głównym celem artykułu jest wykazanie, że problematyka rachunku kosztów jest główną dyscypliną z zakresu rachunkowości uprawianą w ośrodku wrocławskim. Na początku scharakteryzowano rachunek kosztów jako system, wyróżniając dwa jego segmenty: systematyczny rachunek kosztów oraz decyzyjne i kontrolne rachunki kosztów. Następnie wskazano na osiągnięcia ośrodka wrocławskiego w różnych obszarach rachunku kosztów, wyróżniając: sprawozdawczy rachunek kosztów, rachunek kosztów postulowanych, analizę kosztów, decyzyjne rachunki kosztów, budżetowanie kosztów, modele rachunku kosztów i zarządzanie kosztami. W każdym z tych obszarów wskazano prace zwarte opublikowane przez autorów z ośrodka wrocławskiego, które były odpowiedzią na zapotrzebowanie teorii i praktyki. Prace można uznać za istotny wkład w rozwój szeroko ujmowanego rachunku kosztów.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów, analiza kosztów, budżetowanie kosztów, modele rachunku kosztów, zarządzanie kosztami.

Summary: The development of the concept of cost accounting is discussed, as evidenced by the evolution of the Wrocław school. The paper presents the role of Wrocław research centre and the team's contribution in the field. The first part provides the characteristics of cost accounting as a system comprising two segments: a systematic cost accounting and cost accounting for decision-support and control purposes. The second part presents some of the most important findings of the Wrocław centre in various areas of cost accounting, including: cost accounting reports, postulated cost accounting, cost analysis, decision support cost accounting, cost budgeting, cost accounting models, and cost management. In each area, cohesive publication details are provided for materials developed by the Wrocław centre in response to theoretical and practical needs. The output of Wrocław centre represents a valuable contribution to the development of a broadly defined cost accounting discipline of research.

Keywords: cost accounting, cost analysis, cost budgeting, cost accounting models, cost management.

1. Wstęp

Rachunek kosztów jest niewątpliwie jedną z najważniejszych dyscyplin rachunkowości, której znaczenie wciąż rośnie. Jest tak dlatego, że rachunek ten stanowi ważne źródło wieloprzekrojowych informacji ekonomicznych o kosztach działalności jednostek gospodarczych. Wzrost zainteresowania różnych interesariuszy jednostki ponoszonymi przez nią kosztami jest związany z przekonaniem, że głównym sposobem zwiększenia zysku i poprawy rentowności jest obniżenie kosztów. Poziom kosztów zależy bowiem bezpośrednio od efektywności wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa oraz trafności podejmowanych decyzji i skuteczność realizowanych działań.

Zmiany uwarunkowań funkcjonowania jednostek gospodarczych, wewnętrznych i zewnętrznych, powodują dynamiczny rozwój rachunku kosztów. Rozwój ten wymusza także zmieniające się zapotrzebowanie na informacje dotyczące nie tylko kosztów, ale także przyczyn ich ponoszenia, traktowanych jako czynniki kosztotwórcze. Ponadto rachunek kosztów jest ukierunkowany nie tylko retrospektywnie, ale w coraz większym stopniu prospektywnie. Główną przesłanką rozwoju rachunku kosztów jest sprostanie stawianym przed nim zadaniom w zakresie dostarczania odpowiednich informacji.

Biorąc pod uwagę związek rachunku kosztów z systemem sprawozdawczym jednostki gospodarczej, można wyróżnić dwa jego podstawowe obszary:

- systematyczny rachunek kosztów, który jest względnie wyodrębnionym podsystemem w systemie ewidencyjno-sprawozdawczym i stanowi element rachunkowości finansowej,
- pozasystematyczny rachunek kosztów, który obejmuje różne rachunki problemowo-decyzyjne i kontrolne prowadzone w ramach rachunkowości zarządczej.

Obserwowane tendencje w rozwoju rachunku kosztów mają odzwierciedlenie w twórczości i badaniach naukowych prowadzonych w ośrodku wrocławskim. Dlatego rachunek kosztów jest główną dyscypliną wrocławskiego ośrodka rachunkowości w obszarze nauki, dydaktyki i zastosowań praktycznych. Czołowym i wybitnym przedstawicielem i twórcą z wrocławskiego ośrodka rachunku kosztów jest niewątpliwie profesor Wiktor Malc. Profesor jest ponadto uważany za jednego z czołowych przedstawicieli polskiej szkoły rachunku kosztów. Szczególnym osiągnięciem tej szkoły jest książka pt. *Rachunek kosztów* [Jarugowa, Malc, Sawicki 1979]. Treści zaprezentowane w tej pracy mają uniwersalny i ponadczasowy charakter i wiele z nich jest aktualnych do dziś.

W dalszych częściach niniejszego artykułu będzie przedstawiony wkład ośrodka wrocławskiego do rozwoju rachunku kosztów. Wkład ten zostanie ukazany w ujęciu historycznym według najważniejszych obszarów tej dyscypliny. Przy czym osiągnięcia ośrodka wrocławskiego zostaną zaprezentowane przede wszystkim na przykładzie prac zwartych o charakterze monografii naukowych i podręczników.

W opracowaniu tym będą w pewnym stopniu wykorzystane prace [Nowak (red.) 1998; Nowak 2003].

2. Systematyczny rachunek kosztów

Rachunek kosztów w tradycyjnym ujęciu stanowi element systemu ewidencyjno-sprawozdawczego jednostki gospodarczej. Ma on charakter rachunku kontynuacyjnego, który jest prowadzony na bieżąco. Głównym zadaniem systematycznego rachunku kosztów jest dostarczanie informacji na potrzeby sporządzania obligatoryjnych sprawozdań finansowych. Informacje na temat kosztów są wykorzystywane przy ustalaniu wyników finansowych w rachunku zysków i strat oraz wycenie zapasu produktów w bilansie. Informacje te mogą być także wykorzystywane w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi.

Systematyczny rachunek kosztów zajmuje się ustalaniem kosztów ponoszonych przez jednostki gospodarcze. Rachunek ten należy traktować jako proces obejmujący takie etapy, jak: pomiar, ewidencja, rozliczanie, kalkulacja i prezentacja kosztów. Realizacja tych etapów odbywa się przy wykorzystaniu określonych metod rachunkowości (np. ewidencja) i specyficznych dla rachunku kosztów (np. kalkulacja). Z punktu widzenia przydatności informacji z rachunku kosztów w zarządzaniu szczególnego znaczenia nabierają odpowiednie grupowanie, rozliczanie i kalkulacja kosztów. Ważne jest zatem zastosowanie właściwych sposobów w tym zakresie, które powinny uwzględniać cel prowadzenia rachunku systematycznego (sprawozdawczy, zarządczy).

Problematyka przetwarzania danych w ramach systematycznego rachunku kosztów jest poruszana w wielu pracach z tego zakresu. Na wyróżnienie zasługuje tu książka [Malc 1969]. Autor w tej pracy wychodzi z ważnego założenia, że poprawne ustalenie poziomu ponoszonych kosztów wymaga zastosowania odpowiednich sposobów prowadzenia rachunku kosztów. Przy tym wyodrębnił dwa podsystemy tego rachunku: system ewidencyjny rachunku kosztów oraz rachunek kosztów postulowanych, wskazując jednocześnie powiązanie między nimi. W książce *Rachunek kosztów* cytowanej we wstępie W. Malc daje wiele cennych wskazówek dotyczących prowadzenia systematycznego rachunku kosztów. Szczególnie ważne w tamtym czasie były rozwiązania dotyczące komputeryzacji rachunku kosztów.

Problematyka systematycznego rachunku kosztów była także przedstawiana w podręczniku przygotowanym przez E. Nowaka. Można tu wymienić takie autorskie prace, jak: [Nowak 1996; Nowak 2001; Nowak 2011]. Są to zmienione i rozszerzone wersje pierwszej pracy, w której wskazano rozwiązania dotyczące prowadzenia systematycznego rachunku kosztów na różnych jego etapach. Również w pracy [Sołtys (red.) 2009] są przedstawione zasady i procedury prowadzenia systematycznego rachunku kosztów.

3. Rachunek kosztów postulowanych

Systematycznie prowadzony rachunek kosztów w tradycyjnym ujęciu ogranicza się do ustalania kosztów poniesionych w kolejnych okresach sprawozdawczych. Takie podejście do pomiaru kosztów jest wystarczające jedynie na potrzeby sporządzania obligatoryjnych sprawozdań finansowych. Umożliwia ono ocenę poziomu poniesionych kosztów, ale nie stwarza warunków dla ich kontroli. W rozwiązaniu tym brakuje bowiem podstawy odniesienia dla kosztów faktycznie poniesionych.

Systemem rachunku kosztów, ukierunkowanym na realizację funkcji kontrolnej, jest rachunek kosztów postulowanych. To rachunek o charakterze względnym, który jest odmianą rozdzielczego sposobu ujmowania kosztów. Koszty postulowane są ustalane *a priori* i określają one wzorcowy, niezbędny do poniesienia poziomu kosztów przy założeniu efektywnego wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa w określonych warunkach. Najbardziej popularną odmianą kosztów postulowanych są koszty standardowe.

Czołowym propagatorem rachunku kosztów postulowanych w Polsce jest niewątpliwie profesor Wiktor Malc. Najważniejszym jego osiągnięciem poświęconym tej problematyce jest autorska książka [Malc 1963]. Ma ona charakter monografii naukowej, w której zostało zaprezentowane kompleksowe podejście do prowadzenia rachunku kosztów postulowanych. Koszty postulowane zostały wykorzystane do przybliżenia jednostkowych kosztów produkcji jako obiektywnej kategorii ekonomicznej. Podstawowym zadaniem tych kosztów jest zatem odzwierciedlenie poziomu kosztów indywidualnie niezbędnych do wytworzenia jednostki produktu w danych warunkach. Rachunek kosztów postulowanych stwarza warunki dla porównania kosztów faktycznie poniesionych z kosztami wzorcowymi. Przy tych W. Malc wyróżnił dwa rodzaje tych odchyleń. Pierwszym rodzajem odchyleń jest sprostowanie kosztów indywidualnie niezbędnych, które mogą mieć charakter planowanych lub nieplanowanych. Drugi rodzaj odchyleń stanowią niedotrzymania kosztów indywidualnie niezbędnych.

Problematyka rachunku kosztów postulowanych była i jest prowadzona oraz rozwijana przez W. Malca także w innych pracach. W cytowanej już książce [Malc 1969] został ukazany związek rachunku kosztów postulowanych z systemami ewidencyjnymi tego rachunku. Z kolei w książce *Rachunek kosztów* W. Malc zajmuje się m.in. prezentacją i analizą kosztów postulowanych oraz komputeryzacją ich rachunku. Rachunkowi kosztów normatywnych przy zastosowaniu elektronicznej techniki obliczeniowej jest w całości poświęcona książka [Malc, Jończak, Sztajer 1975]. To pionierska praca z tego zakresu.

Rachunek kosztów postulowanych jest także przedmiotem zainteresowań innych przedstawicieli wrocławskiej szkoły rachunkowości. Profesor Henryk Sobis zajął się w pracy [Sobis 1963] rachunkiem kosztów postulowanych w przedsiębiorstwie o długim cyklu produkcyjnym. Rozważania na ten temat znajdujemy w książkach profesora Bolesława Siwonia: [Siwoń 1972; 1983]. Autor koncentruje w tych

pracach swoją uwagę na rachunku kosztów jako instrumencie rachunku ekonomicznego, oceny rezultatów i kontroli działalności jednostki gospodarczej. Ważną rolę w realizacji tych zadań pełni niewątpliwie rachunek kosztów postulowanych.

4. Rachunek kosztów w zarządzaniu

W miarę rozwoju rachunku kosztów następowała zmiana jego ukierunkowania na dostarczanie informacji użytecznych w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Temu celowi służy m.in. rachunek kosztów postulowanych zaprezentowany w poprzednim punkcie artykułu. Jednakże ten model rachunku kosztów jest podporządkowany głównie realizacji funkcji kontrolnej. W kontroli działalności gospodarczej wykorzystuje się bowiem odchylenia kosztów faktycznie poniesionych od kosztów postulowanych.

Informacje dotyczące kosztów działalności odgrywają istotną rolę nie tylko w kontroli działalności. Są one wykorzystywane przy wspomaganiu innych funkcji zarządzania, a zwłaszcza planowania i motywowania. Ważne jest także informacyjne wspomaganie procesu podejmowania decyzji gospodarczych. To stało się przesłanką ukierunkowania rachunku kosztów w latach siedemdziesiątych ubiegłego wieku na zarządzanie przedsiębiorstwem.

Załączki ukierunkowania rachunku kosztów na wspomaganie zarządzania znajdują się już w omawianej pracy [Malc 1963]. Jednakże pierwszą pracą zwartą z tego zakresu jest książka profesora H. Sobisa [1968]. Z kolei profesor B. Siwoń wydał książkę [Siwoń 1972], w której ukazał przystosowanie systemu rachunku kosztów do potrzeb zarządzania przedsiębiorstwami. Znaczenie kontroli kosztów w zarządzaniu w ówczesnych czasach było przesłanką napisania przez profesora B. Siwonina innej pracy [Siwoń 1983]. Z kolei w pracy [Siwoń 1986] profesor zajął się znaczeniem kosztów w kształtowaniu wyników przedsiębiorstwa.

Problematyki wykorzystania rachunku kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem w warunkach produkcji aparaturowej dotyczy praca habilitacyjna profesor D. Sołtys [1991]. Mimo że opracowanie to ujmuje problematykę dostarczania informacji na potrzeby realizacji funkcji zarządzania dla warunków produkcji aparaturowej, to zaprezentowane w niej rozważania są na tyle uniwersalne, że mogą być odniesione do przedsiębiorstw o innych typach produkcji. Współczesną koncepcją zarządzania jest controlling, dla którego ważnym instrumentem jest rachunek kosztów. W tym aspekcie cennym opracowaniem jest książka autorska D. Sołtys poświęcona rachunkowi kosztów postulowanych w controllingu przedsiębiorstwa [Sołtys 2006].

5. Analiza kosztów

Ocena efektywności wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa powoduje stałe zainteresowanie interesariuszy poziomem kosztów. W kosztach znajduje bowiem odzwierciedlenie jakość pracy w różnych obszarach działalności. Dlatego uważa się je za jeden z najważniejszych mierników syntetycznych wykorzystywanych do oceny działalności całego przedsiębiorstwa i jego wewnętrznych jednostek organizacyjnych, traktowanych jako ośrodki odpowiedzialności. To powoduje, że koszty są przedmiotem systematycznych analiz, których celem jest ocena ich poziomu. Analiza kosztów jest skutecznym instrumentem wykrywania rezerw dotyczących obniżki kosztów, co jest jednym ze strategicznych celów przedsiębiorstwa.

Głównym celem analizy kosztów jest ocena rentowności i gospodarności przedsiębiorstwa przy wykorzystaniu informacji dotyczących poniesionych kosztów. Pionierską pracą z tego zakresu jest książka profesora Jana Falewicza pt. *Rentowność, gospodarność, koszty. Przyczynek do teorii mikroekonomii* [Falewicz 1963]. Autor uznał, że jednostkowy koszty własny jest mało przydatny w ocenie gospodarności przedsiębiorstwa. W ocenie tej wykorzystał analizę zależności występującej między kosztami globalnymi a wielkością produkcji, przeprowadzoną na podstawie danych pochodzących z systematycznego rachunku kosztów. Stwierdzona zależność może być wykorzystana do kształtowania gospodarki przedsiębiorstwa.

Wyrazem docenienia roli analizy kosztów w ocenie efektywności działalności jest opublikowanie w ośrodku wrocławskim trzech prac zwartych poświęconych tej problematyce: [Nowak 1991; Nowak 1995a; Nowak 1995b]. Prace te dają w miarę wyczerpujący przegląd podejść metodycznych stosowanych w analizie kosztów działalności przedsiębiorstwa. Analiza kosztów ma bowiem charakter instrumentalny, gdyż wykorzystuje się w niej odpowiednie metody analizy ekonomicznej. Ponadto analiza kosztów działalności przedsiębiorstwa jest badaniem empirycznym. W trakcie tej analizy przetwarza się dane liczbowe dotyczące kosztów i innych parametrów techniczno-ekonomicznych, w rezultacie czego otrzymuje się bardziej użyteczne informacje ekonomiczne.

Szczególnie przydatne w analizie kosztów są metody ilościowe, które umożliwiają rozpoznanie prawidłowości w kształtowaniu się kosztów działalności przedsiębiorstwa. W pracy [Nowak 1994] są przedstawione różne metody statystyczne wykorzystywane w analizie poziomu, dynamiki i struktury kosztów oraz badaniu przyczynowym. Natomiast w pracy [Nowak 1995b] zostały zaprezentowane bardziej zaawansowane metody ekonometrycznego modelowania kosztów, które umożliwiają określenie wpływu różnych czynników na poziom kosztów.

Inną grupą są metody wielowymiarowej analizy statystycznej, wykorzystywane do porównań kosztów działalności przedsiębiorstwa. Ponieważ koszty te są złożoną kategorią ekonomiczną, dlatego podlegają klasyfikacji według określonych kryteriów. Praca [Nowak 1995a] jest w całości poświęcona dynamicznym i przekrojo-

wym badaniom porównawczym zróżnicowania struktury kosztów przy wykorzystaniu metod taksonomicznych.

Zasady i metody analizy kosztów przedstawione w przytoczonych pracach mogą być wykorzystywane w diagnozowaniu kosztów i kontroli działalności. Ważna jest także możliwość ich zastosowania w prognozowaniu i planowaniu kosztów. Ponadto informacje z analizy kosztów są przydatne przy podejmowaniu decyzji gospodarczych.

6. Decyzyjne rachunki kosztów

Ważnym obszarem rachunku kosztów są decyzyjne rachunki kosztów, które nie mają charakteru systematycznego, lecz dotyczą określonych decyzji, podejmowanych w konkretnych warunkach zarządzania. Wówczas informacje dotyczące kosztów działalności są wielkościami umożliwiającymi opis różnych sytuacji decyzyjnych. Z jednej strony koszty mogą występować w funkcji celu, wtedy zagadnienie sprowadza się do minimalizacji kosztów. W innych sytuacjach koszty często będą wielkościami występującymi w warunkach ograniczających modeli decyzyjnych. Zarządzający przy podejmowaniu decyzji gospodarczych muszą brać pod uwagę koszty jako jeden z podstawowych parametrów ekonomicznych.

Przeprowadzanie decyzyjnych rachunków kosztów nie jest możliwe bez zastosowania metod matematycznych, które umożliwiają wskazywanie optymalnych w danych warunkach wariantów działalności. Takie ujęcie decyzyjnych rachunków kosztów zostało zaprezentowane w pracach: [Nowak 1994b; Nowak 1996]. W pracy [Kwiecień (red.) 1986] są ukazane problemowe rachunki kosztów wspomagane mikrokomputerem. Problematyka tych prac jest niewątpliwie jedną ze specjalności rachunku kosztów w ośrodku wrocławskim.

We wskazanych pracach zostały przedstawione różne sytuacje decyzyjne, w których zagadnienie optymalizacyjne sprowadza się do minimalizacji kosztów. Przykładami takich sytuacji są: ustalenie optymalnej wielkości produkcji, optymalizacja wielkości partii produkcji, wybór struktury asortymentowej produkcji, wybór sposobu produkcji, alokacja zasobów, wybór źródeł zaopatrzenia, lokalizacja działalności. Dla każdej z tych sytuacji decyzyjnych sformułowano ogólny model opisujący analizowany problem. Decyzyjne rachunki kosztów umożliwiają wskazanie takich sposobów działania w tym zakresie, które skutkują możliwie niskimi kosztami.

Decyzyjne rachunki kosztów powinny być oparte na precyzyjnych i skutecznych metodach formułowania oraz rozwiązywania problemów ekonomicznych. Metody te powinny umożliwić wybór optymalnego w danych warunkach wariantu działania. Dlatego w decyzyjnych rachunkach wyboru powszechnie wykorzystuje się metody badań operacyjnych, które umożliwiają optymalizację kryteriów decyzyjnych, w tym przypadku minimalizację kosztów. Ważną grupę tych metod stanowi programowanie matematyczne. Bez stosowania metod badań operacyjnych poprawa wyników jest wręcz niemożliwa.

7. Budżetowanie kosztów

Na początku lat dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku popularną koncepcją zarządzania przedsiębiorstwami stał się controlling. Jedną z ważniejszych funkcji controllingu jest planowanie, które w wyrażeniu wartościowym jest określane budżetowaniem. W budżetowaniu na poziomie operacyjnym szczególna rola przypada budżetowaniu kosztów. Przy czym budżetowanie kosztów jest mocno powiązane z rachunkiem kosztów, w tym zwłaszcza z rachunkiem kosztów planowanych jako odmianą rachunku kosztów postulowanych.

Problematyce rachunku kosztów planowanych jest poświęcona w całości praca habilitacyjna profesora Z. Lutego [Luty 1990]. Autor przedstawił w niej kompleksowe podejście do prowadzenia rachunku kosztów planowanych, nie ograniczając się do ich ustalania, ale także podał uwarunkowania organizacyjne planowania kosztów. Ważne było również zaprezentowanie znaczenia informacji o kosztach planowanych w zarządzaniu przedsiębiorstwem i ich wykorzystania do celów decyzyjnych, kontrolnych i stymulacyjnych.

Problematyka budżetowania kosztów zajmuje także istotne miejsce w pracy habilitacyjnej profesora M. Kufla [1990]. Autor zajmuje się w niej w szczególności budżetowaniem kosztów procesów logistycznych dotyczących materiałów i jego wykorzystaniem w sterowaniu tymi procesami. Zaprezentowane rozwiązania w tym zakresie mogą być także odniesione do budżetowania kosztów w ogóle.

Budżetowaniu kosztów dystrybucji i obrotu energią elektryczną w spółkach dystrybucyjnych jest poświęcona w całości praca [Kes 2004]. Autor ukazał w niej uwarunkowania budżetowania kosztów w tego typu jednostkach oraz zaproponował procedury budżetowania uwzględniające ich specyfikę.

Wzrost znaczenia budżetowania kosztów w controllingu przedsiębiorstwa był przesłanką wydania pracy zbiorowej w całości poświęconej tej problematyce [Nowak (red.) 1998]. Na początku tej pracy zaprezentowane zostały zasady i metody sporządzania budżetów w przedsiębiorstwie. Następnie przedstawiono sposoby budżetowania poszczególnych pozycji kosztów podstawowej działalności operacyjnej. Dopelnieniem tych rozważań stała się problematyka kontroli budżetowej kosztów. Rozszerzone wydanie omawianej książki [Nowak (red.) 2002] uwzględniło nowe treści dotyczące budżetowania kosztów w układzie działań kreowania wartości, a także problemy komputeryzacji budżetowania.

8. Modele rachunku kosztów

Rozwój rachunku kosztów wyraża się, z jednej strony, doskonaleniem procedur istniejących systemów rachunku kosztów. Z drugiej zaś strony powstają nowe koncepcje rachunku kosztów. To powoduje duże zróżnicowanie modelowe rachunku kosztów, przy czym pewne modele mają także określone odmiany [Nowak, Wierziński

2010]. Różnych modeli rachunku kosztów nie należy jednakże traktować jako konkurencyjne i wykluczające, lecz jako wzajemnie uzupełniające się.

Pewne modele rachunku kosztów mają określone odmiany, które spełniają specyficzne potrzeby informacyjne interesariuszy jednostki gospodarczej. To zmieniające się zapotrzebowanie jest główną przesłanką wyodrębniania się różnych modeli i odmian rachunku kosztów.

W ośrodku wrocławskim (Katedra Rachunku Kosztów, Rachunkowości Zarządczej i Controllingu) powstały dwie prace zwarte poświęcone modelom rachunku kosztów. Pierwszą z nich jest książka pt. *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem* [Nowak, Piechota, Wierziński 2004]. Druga natomiast praca to *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania* [Nowak, Wierziński 2010].

Wymienione książki stanowią kompendium wiedzy dotyczącej modeli rachunku kosztów, ukazującej zasady i procedury transformacji informacji o kosztach. Przedstawiono w nich zarówno tradycyjne, jak i bardziej nowoczesne koncepcje rachunku kosztów przystosowane do różnych sytuacji planistyczno-kontrolnych i decyzyjnych. Jednocześnie ukazano możliwości ich zastosowania w procesie zarządzania przedsiębiorstwem wraz z jego uwarunkowaniami. Pewne modele służą ustalaniu kosztów prowadzenia działalności całego przedsiębiorstwa, inne zaś odnoszą się do określonych obszarów lub problemów.

W ośrodku wrocławskim powstały także opracowania, które w całości prezentują wybrany model rachunku kosztów. Duża popularność rachunku kosztów działań skłoniła R. Piechotę do opublikowania pracy dotyczącej tej problematyki [Piechota 2005]. Innym modelem jest rachunek kosztów cyklu życia, któremu w całości została poświęcona praca [Kowalak (red.) 2009].

Rachunek kosztów, tak jak cała rachunkowość, jest dyscypliną praktyczną. Dlatego system rachunku kosztów jest dostosowany do specyfiki działalności przedsiębiorstwa, co ma odzwierciedlenie w wielu pracach. Przykładowo praca [Jagiello 1971] jest poświęcona rachunkowi kosztów przedsiębiorstwa budowlanego. Z kolei w pracy [Stadtmüller 1976] został ukazany rachunek kosztów przedsiębiorstwa gospodarki komunalnej. Praca [Kowalak (red.) 2007a] dotyczy zarządzania kosztami w małym i średnim przedsiębiorstwie handlowym, a praca [Kowalak (red.) 2007b] w małym i średnim przedsiębiorstwie usługowym.

9. Zarządzanie kosztami

Rachunek kosztów jest podsystemem rachunkowości nastawionym na pomiar kosztów i raportowanie informacji o nich określonym użytkownikom. Jednocześnie rachunek ten jest procesem przetwarzania informacji o kosztach zgodnie z przyjętym modelem. Podstawowym zadaniem rachunku kosztów jest dostarczanie informacji dotyczących różnych obiektów odniesienia kosztów, traktowanych jako przyczyny ponoszenia kosztów. Jest to bardzo ważne dla wykrycia źródeł obniżki kosztów.

Samo poznanie kosztów ponoszonych w przeszłości i tych przewidzianych w przyszłości nie wystarcza do ukształtowania kosztów na racjonalnym poziomie. Ważne jest podejmowanie odpowiednich działań, które przyczynią się do poprawy efektywności ponoszonych kosztów. Skutecznym sposobem na osiągnięcie tej poprawy jest ciągle doskonalenie działalności przedsiębiorstwa poprzez wprowadzenie zmian w realizowanych procesach gospodarczych. Efektem tego powinno być obniżenie ponoszonych kosztów, które przyczynia się do zwiększenia osiąganych wyników. Przy tym ważne jest osiągnięcie wzrostu zadowolenia klientów.

Przedstawione rozumowanie jest istotą koncepcji nazywanej zarządzaniem kosztami. Wzrost znaczenia strategicznych problemów w działalności przedsiębiorstwa doprowadzi do ukierunkowania zarządzania kosztami na strategię przedsiębiorstwa. Jest to istotą koncepcji nazywanej strategicznym zarządzaniem kosztami. Koncepcja ta jest oparta na założeniu, że problemy związane z kosztami mają w dużym stopniu długookresowy charakter i są spowodowane czynnikami strategicznymi.

Zarządzaniu kosztami zorientowanemu na strategię przedsiębiorstwa jest poświęcona praca zbiorowa [Nowak (red.) 2006]. Praca ta w całości traktuje o długookresowych czynnikach kosztotwórczych i kształtowaniu kosztów w długim okresie. W pracy zostały ukazane podstawowe elementy koncepcji strategicznego zarządzania kosztami, mechanizmy długookresowego kształtowania się kosztów oraz sposoby oddziaływania na poziom kosztów.

10. Wnioski końcowe

W poszczególnych punktach niniejszego artykułu została przeprowadzona analiza dorobku ośrodka wrocławskiego w zakresie rachunku kosztów. Dorobek ten został ukazany z perspektywy 50 lat: w 1963 roku ukazały się bowiem pierwsze prace zwarte poświęcone tej problematyce. Z przeprowadzonej analizy wynika, że twórczość naukowa w ośrodku wrocławskim zawsze była odpowiedzią na pojawiające się w różnych okresach zmieniające się zapotrzebowanie na nowe rozwiązania z zakresu rachunku kosztów oraz dostosowanie istniejących do nowych warunków działalności przedsiębiorstw. Jednocześnie problematyka poruszana w cytowanych pracach odzwierciedla kierunki rozwoju kosztów w obszarze koncepcji teoretycznych. Ważne jest ponadto ukierunkowanie prowadzonych badań na potrzeby praktyki jednostek gospodarczych. W rozpatrywanym okresie rachunek kosztów był niewątpliwie główną dyscypliną z zakresu rachunkowości, z której zostały opublikowane liczne prace. Prawie wszyscy profesorowie z ośrodka wrocławskiego w różnych okresach swojej aktywności, w większym lub mniejszym stopniu, zajmowali się rachunkiem kosztów. Uzasadnia to stosowanie określenia „wrocławska szkoła rachunku kosztów”.

Literatura

- Falewicz J. (1963), *Rentowność, gospodarność, koszty. Przyczynek do teorii mikroekonomii*, PWN, Warszawa.
- Jagiello S. (1971), *Rachunek kosztów i wyników przedsiębiorstwa budowlanego*, „Zeszyty Naukowe WSE” nr 192, Wrocław.
- Jarugowa A., Mak W., Sawicki K. (1979), *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa.
- Kes Z. (2004), *Budżetowanie kosztów dystrybucji i obrotu energią elektryczną w spółkach dystrybucyjnych*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław.
- Kufel M. (1990), *Koszty przepływu materiałów w przedsiębiorstwach przemysłowych. Problemy budżetowania, ewidencji i kontroli*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 514, Seria: Monografie i Opracowania nr 67, Wrocław.
- Kowalak R. (red.) (2007), *Koszty w zarządzaniu małym i średnim przedsiębiorstwem handlowym*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław.
- Kowalak R. (red.) (2009), *Rachunek kosztów w cyklu życia produktu w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Kwiecień M. (red.) (1986), *Rachunki problemowe kosztów i wyników wspomagane mikrokomputerem*, Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu, Wrocław (1989 – wydanie 2).
- Luty Z. (1990), *Planistyczny rachunek kosztów*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 505, Seria: Monografie i Opracowania nr 64, Wrocław.
- Malc W. (1969), *Pomiar kosztów w przemyśle*, PWE, Warszawa.
- Malc W. (1963), *Rachunek kosztów postulowanych w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWE, Warszawa.
- Malc W., Jończak E., Sztajer J. (1975), *Rachunek kosztów normatywnych przy zastosowaniu elektronicznej techniki obliczeniowej*, PWE, Warszawa.
- Nowak E. (1991), *Analiza kosztów*, Akademia Ekonomiczna, Wrocław (1994 – wydanie 2).
- Nowak E. (1995a), *Analiza kosztów w zarządzaniu finansami*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- Nowak E. (red.) (1998), *Budżetowanie kosztów*, ODDK, Gdańsk.
- Nowak E. (red.) (2002), *Budżetowanie kosztów w przedsiębiorstwie*, ODDK, Gdańsk.
- Nowak E. (1994), *Decyzyjne rachunki kosztów. Kalkulacje menedżera*, PWN, Warszawa.
- Nowak E. (red.) (1995b), *Metody badania kosztów*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- Nowak E. (1996), *Rachunek kosztów*, Ekspert. Wydawnictwo i Doradztwo, Wrocław.
- Nowak E. (2001), *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Ekspert. Wydawnictwo i Doradztwo, Wrocław.
- Nowak E. (2011), *Rachunek kosztów w jednostkach gospodarczych. Podejście sprawozdawcze i zarządcze*, Ekspert. Wydawnictwo i Doradztwo, Wrocław.
- Nowak E. (2003), *Rozwój rachunku kosztów w świetle doświadczeń ośrodka wrocławskiego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” t. 13 (69).
- Nowak E. (red.) (2006), *Strategiczne zarządzanie kosztami*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Nowak E. (1996), *Teoria kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Nowak E. (1998), *Wrocławska szkoła rachunku kosztów*, [w:] *Rachunkowość u progu XXI w.*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- Nowak E., Piechota R., Wierziński M. (2004), *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa.
- Nowak E., Wierziński M. (2011), *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa.
- Piechota R. (2005), *Projektowanie rachunku kosztów działań. Activity Based Costing*, Difin, Warszawa.
- Siwoń B. (1972), *Współczesne tendencje rozwoju rachunku kosztów i wyników*, PWE, Warszawa.

- Siwoń B. (1983), *Kontrola kosztów działalności gospodarczej*, PWE, Warszawa.
- Siwoń B. (1986), *Koszty i zyski w samofinansującym się przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa.
- Siwoń B. (1992), *Jak liczy menedżer. System informacji i kalkulacji*, PWN, Warszawa.
- Sobis H. (1963), *Koszty postulowane w przedsiębiorstwie o długim cyklu produkcyjnym. Zagadnienia wybrane*, PTE, Wrocław.
- Sobis H. (1968), *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWN, Wrocław.
- Sołtys D. (1991), *Przesłanki metodyczne realizacji funkcji rachunku kosztów w ramach produkcji aparaturowej*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 557, Seria: Monografie i Opracowania nr 78, Wrocław.
- Sołtys D. (2006), *Rachunek kosztów postulowanych w controllingu przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Sołtys D. (2009), *Rachunkowość zarządcza przedsiębiorstw – rachunek kosztów*, Uniwersytet Ekonomiczny, Wrocław.
- Stadtmüller R. (1976), *Rachunek kosztów przedsiębiorstw gospodarki miejskiej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław.