

Beata Zyznarska-Dworczak

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

ZARZĄDZANIE KOSZTAMI W ŚWIETLE REALIZOWANYCH PRZEZ NIE FUNKCJI ZARZĄDZANIA

Streszczenie: W artykule przedstawiono istotę zarządzania kosztami w świetle realizowanych przez nie funkcji zarządzania przedsiębiorstwem. Ze względu na niejednoznaczność pojęcia zarządzania kosztami w opracowaniu zaprezentowano rolę zarządzania kosztami w podmiotach gospodarczych, wskazując jego miejsce w obszarze rachunkowości zarządczej i zarządzaniu. Na tym tle przeprowadzono analizę, w jaki sposób zarządzanie kosztami wspiera szerszy proces zarządzania przedsiębiorstwem, realizując funkcję planowania, organizowania, motywowania i kontrolowania. Na zakończenie przedstawiono znaczenie realizacji podstawowych funkcji zarządzania w obszarze zarządzania kosztami, zwracając uwagę na różnice znaczenia tych funkcji w podejściu japońskim, niemieckim i anglosaskim do zarządzania kosztami.

Słowa kluczowe: zarządzanie kosztami, funkcje zarządzania, rachunkowość zarządcza.

1. Wstęp

Koszt stanowi jedną z podstawowych kategorii w naukach ekonomicznych, wyrażającą zmniejszenie korzyści ekonomicznych jednostki gospodarczej w danym okresie, co w rezultacie prowadzi do spadku wartości jej aktywów oraz zmniejszenia kapitałów własnych. Zmniejszenie korzyści ekonomicznych jednostki jest wynikiem rozchodowania postawionych jej do dyspozycji zasobów do realizacji określonego celu. Koszty stały się jednym z najważniejszych przedmiotów zarządzania organizacjami gospodarczymi, gdyż ich poziom, struktura i dynamika mają zasadniczy wpływ na realizację celów prowadzonej działalności. Zarządzanie kosztami stało się jednym z podstawowych zadań zarządzania współczesnych przedsiębiorstw.

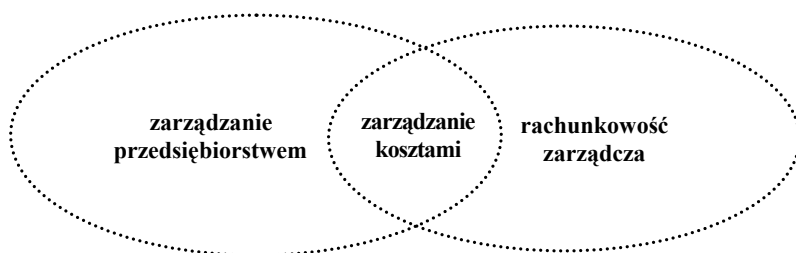
Właściwe zarządzanie kosztami ukierunkowane jest na realizację celów zarządzania przedsiębiorstwem w zakresie optymalizacji i racjonalizacji kosztów, zgodnie z wyznaczoną w jednostce strategią. W niniejszym opracowaniu zaprezentowano miejsce zarządzania kosztami względem rachunkowości zarządczej i zarządzania przedsiębiorstwem, a następnie przeprowadzono analizę możliwości realizacji podstawowych funkcji zarządzania w obszarze kosztowym. Celem niniejszego opraco-

wania jest ukazanie służebnej, lecz ważnej roli zarządzania kosztami względem zarządzania podmiotem gospodarczym. Jest ono próbą znalezienia odpowiedzi, czym jest zarządzanie kosztami w świetle realizowanych przez nie funkcji zarządzania.

2. Rola zarządzania kosztami w przedsiębiorstwach

Przez wiele lat tradycyjny rachunek kosztów stanowił główne źródło informacji w obszarze rachunkowości zarządczej. W obliczu rosnących potrzeb informacyjnych kierowanych do systemu rachunkowości oraz zmian systemów zarządzania jednostkami gospodarczymi zakres informacji generowany przez tradycyjny rachunek kosztów okazał się jednak niewystarczający. W poszukiwaniu racjonalności ponoszenia kosztów oraz możliwości wspierania zarządzających w procesach decyzyjnych zrodziła się potrzeba kompleksowego zarządzania kosztami, wspierającego analizę efektywności wykorzystywania zasobów w perspektywie krótko-, średnio- i długookresowej.

Zarządzanie kosztami w podmiocie gospodarczym stanowi obszar rachunkowości zarządczej, ale jednocześnie jest jednym z celów zarządzania współczesnych przedsiębiorstw. Jest ono bowiem całościowym podsystemem zarządzania, ukierunkowanym na kształtowanie optymalnej struktury kosztów, ich poziomu i dynamiki zmian w danych warunkach, a także oddziaływania na te warunki. Zarządzanie kosztami stanowi niejako część wspólną rachunkowości zarządczej i zarządzania przedsiębiorstwem, a zależność tę zaprezentowano na rys. 1.



Rys. 1. Zależność między zarządzaniem przedsiębiorstwem, zarządzaniem kosztami i rachunkowością zarządczą

Źródło: [Nowak i in. 2004, s. 24].

Miejsce zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie wynika ze znaczącej roli, jaką w nim odgrywa. Realizuje zadania wyznaczone przez rachunkowość zarządczą w zakresie pozyskania informacji kosztowych, ich odpowiedniego przygotowywania i przekazywania jednostkom funkcjonalnym podmiotu gospodarczego, które wykorzystują je następnie w celu optymalizacji i racjonalizacji kosztów. Zarządzanie kosztami jako obszar rachunkowości zarządczej służy więc zaspokajaniu potrzeb

informacyjnych kierownictwa jednostki w celu racjonalnego wykorzystania zasobów zapewniającego osiągnięcie przyjętych założeń i celów [Czubakowska i in. 2006, s. 16]. Stanowi zatem istotne wsparcie skutecznego zarządzania przedsiębiorstwem na podstawie informacji kosztowych.

Zarządzanie kosztami wiąże się z wieloaspektowym i szczegółowym oddziaływaniem na koszty pozwalającym na generowanie oczekiwanej przez właścicieli wartości jednostki. W związku z tym za błędne należy uznać utożsamianie zarządzania kosztami z redukcją kosztów. Ograniczanie kosztów może się bowiem okazać w dłuższym okresie niekorzystne dla podmiotów gospodarczych. Przykładowo zaniechanie badań nad nowymi produktami, brak promocji produktów, brak analiz kierunków rozwoju konkurencji, pogorszenie jakości produktów lub świadczonych usług 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 koszty [Jarugowa 2000, s. 22]. Przedsięwzięcia podejmowane w celu zmniejszenia kosztów są bowiem tylko wtedy skuteczne, gdy są stosowane w długim okresie, a wydajność i efektywność działań przyczyniających się do wzrostu wartości przedsiębiorstwa zostają rewidowane [Heiß 2004, s. 10].

Skuteczne zarządzanie kosztami oznacza zatem dążenie zarządzających do wpływania na optymalny poziom kosztów, ich strukturę i zachowanie w czasie, poznawania mechanizmów i przyczyn powstawania kosztów, identyfikacji możliwości i obszarów redukcji kosztów, kontroli ponoszonych kosztów, kształtowania polityki kosztowej, poprawy efektywności wykorzystania zasobów oraz szacowania wpływu decyzji strategicznych na przyszły poziom kosztów oraz wspieranie realizacji strategii. Osiągnięcie tych celów wymaga od zarządzających kosztami właściwej realizacji funkcji zarządzania przedsiębiorstwem, w tym planowania, organizowania, motywowania i kontrolowania.

3. Zarządzanie kosztami przez pryzmat funkcji zarządzania przedsiębiorstwem

Jedną z podstawowych funkcji zarządzania przedsiębiorstwem jest planowanie. Polega ono zasadniczo na przewidywaniu przyszłego układu warunków i środków działania oraz na formułowaniu celów działania dostosowanych do tego układu [Krzakiewicz 2006, s. 21]. Planowanie oznacza zatem określanie celów organizacji i działania podporządkowanego jej planom, a następnie decydowanie o wyborze najlepszego sposobu realizacji założonego celu. Funkcja planowania w zarządzaniu kosztami jest szczególnie ważna, gdyż zarządzanie kosztami ze względu na swój proaktywny charakter powinno zasadniczo wyprzedzać poniesienie kosztów i aktywnie na nie oddziaływać celem kształtowania pożądanego poziomu kosztów, ich struktury i dynamiki zmian.

Planowanie kosztów jest podstawową formą monitorowania zużycia zasobów w podmiotach gospodarczych. Koszty planuje się na podstawie wielkości historycznych, standardów, norm, a gdy jednostka postępuje zgodnie z koncepcją *kaizen*, dodatkowo z uwzględnieniem stopy redukcji kosztów. Planowanie kosztów może odbywać się zarówno w ujęciu operacyjnym, jak i strategicznym, przy wykorzystaniu odpowiednio zbudowanego instrumentarium rachunkowości zarządczej. Punktem odniesienia planistycznej funkcji zarządzania kosztami mogą być także wyniki partnerów benchmarkingowych. Bez względu na formę planowania kosztów jego zasadniczym celem jest przełożenie rzeczowych planów na dany okres na plany finansowe, w tym kosztowe, przy uwzględnieniu istniejących ograniczeń. Jednym z instrumentów rachunkowości zarządczej wspierających planowanie jest budżetowanie [Nowak 2007, s. 15].

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 funkcję planistyczną należy rozpatrywać w powiązaniu z funkcją kontrolowania kosztów. Efektywność kontroli w zarządzaniu kosztami zależy bowiem od jej powiązania z procesem planowania. Kontrolowanie w procesie zarządzania przedsiębiorstwem polega na porównywaniu przebiegu lub wyników pewnych działań z planowanym celem, a następnie na skorygowaniu odchyleń między tymi rezultatami przez systematyczne wprowadzanie działań korygujących.

Kontrola wyników zarządzania kosztami wymaga porównywania rzeczywistych wyników jednostki z zakładanymi w planach oraz identyfikacji i analizie zaistniałych odchyleń między tymi wartościami. Kontrolowanie poziomu, struktury i dynamiki zmian w kształtowaniu się kosztów służy monitorowaniu realizacji celów zarządzania kosztami, w tym w szczególności właściwej alokacji zasobów i związanej z nią optymalizacji i racjonalizacji kosztów. Może mieć ono charakter *ex post* i obejmować kontrolę wynikową przeprowadzaną po wykonaniu budżetu oraz *ex ante* i mieć charakter kontroli wstępnej powiązanej najsilniej z planowaniem kosztów, występującej na etapie sporządzania budżetu. Wynikiem kontroli powinny być wytyczne wskazujące na przyczyny powstawania odchyleń, na przykład realność założeń zarządzania kosztami, skuteczność i efektywność działań, odpowiednia konstrukcja planów kosztów czy skuteczność systemu motywacyjnego.

Zarządzanie kosztami z perspektywy funkcji kontrolowania można zatem określić jako działania polegające na porównywaniu rzeczywistych wyników realizacji celów zarządzania kosztami z zakładanymi rezultatami określonymi w planach oraz na identyfikacji i analizie zaistniałych odchyleń między tymi wartościami, a także na

wskazywaniu zaleceń w formie działań korygujących. Zalecenia te, zgodnie z istotną sprężenia zwrotnego cechującego zarządzanie kosztami, zostaną uwzględnione w kolejnym cyklu planowania, organizowania, motywowania i kontrolowania.

Efektywnej kontroli działalności i jej kosztów nie można przeprowadzić bez właściwie zorganizowanego systemu rachunkowości [Kotapski 2001, s. 35]. Dlatego równie ważną funkcją zarządzania kosztami jest organizowanie, które w procesie zarządzania oznacza porządkowanie, przydzielanie, koordynowanie działań i zasobów w poszczególnych częściach organizacji w celu realizacji określonego planu. Funkcja organizowania w zarządzaniu przedsiębiorstwem polega bowiem na wykonywaniu czynności mających na celu powiązanie różnorodnych działań członków organizacji w pewne bardziej lub mniej trwałe zespoły działań [Krzakiewicz 2006, s. 31].

Funkcję organizowania w procesie zarządzania kosztami można ująć jako stworzenie warunków oraz możliwości zrealizowania planów opracowanych na podstawie założonych w jednostce celów zarządzania kosztami. Organizowanie zarządzania kosztami obejmuje zatem:

- dostosowanie 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 i stopień decentralizacji odpowiedzialności za realizację planów kosztów, a także dostosowanie struktury organizacyjnej do organizacji ośrodków w taki sposób, aby przepływ informacji o kosztach przebiegał bez zakłóceń,
- stworzenie odpowiedniej procedury działań i instrukcji obiegu dokumentów,
- delegowanie uprawnień i obowiązków, a także koordynacja różnych działów zajmujących się zarządzaniem kosztami.

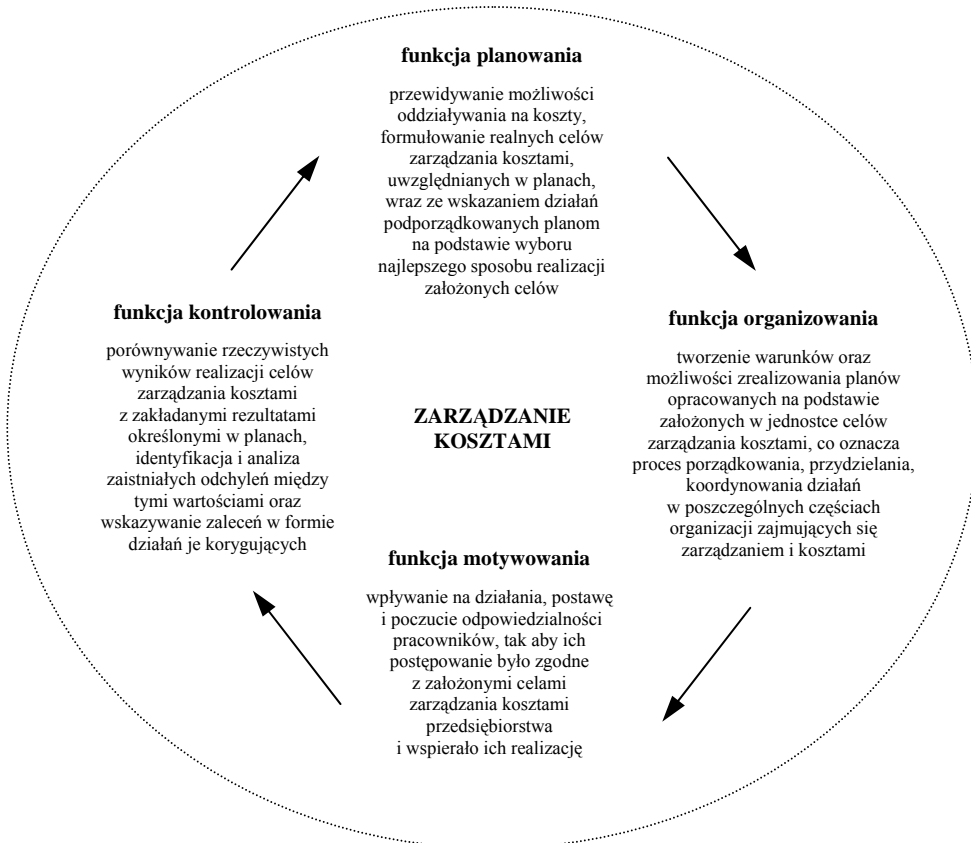
Funkcję organizowania w procesie zarządzania kosztami można ująć jako stworzenie warunków oraz możliwości zrealizowania planów opracowanych na podstawie założonych w jednostce celów zarządzania kosztami. Równie ważnym elementem organizowania zarządzania kosztami jest dobór kompetentnych pracowników i przypisanie im zakresu obowiązków. Ma to szczególne znaczenie w realizacji funkcji zarządzania kosztami w postaci motywowania.

Motywowanie jako funkcja zarządzania podmiotem gospodarczym to celowy proces oddziaływania przełożonego na podwładnych ukierunkowujący ich zachowania na realizację powierzonych im zadań. Polega na wywoływaniu u podwładnych właściwego stosunku do ich obowiązków [Krzakiewicz 2006, s. 36]. Właściwe zarządzanie kosztami musi zawierać system motywacyjny i mierniki stopnia wykonania umożliwiające przeprowadzenie efektywnej kontroli na podstawie informacji kosztowych z systemu rachunkowości [Kotapski 2001, s. 34].

Realizowanie funkcji motywowania w obszarze zarządzania kosztami polega na wpływaniu na działania pracowników w taki sposób, aby ich postępowanie było

zgodne z celami zarządzania kosztami wyznaczonymi w danej organizacji. Podstawą realizacji funkcji motywacyjnej jest bowiem istnienie potrzeb, do których zaspokajania dąży każdy jej członek [Krzakiewicz 2006, s. 37], a skonkretyzowana i usystematyzowana forma planów kosztów jest często impulsem do podjęcia określonych działań zmierzających do optymalizacji ponoszonych kosztów. Ustalenie mierników oceny personelu, w powiązaniu z wynikami ich działań, skutecznie oddziałuje na jego postawę.

Szczególnie ważnym zadaniem zarządzania kosztami w realizacji funkcji motywowania jest nieustanne doskonalenie wiedzy zarządzających kosztami, by jak najtrafniej identyfikowali czynniki oddziałujące na wielkość, strukturę i dynamikę kosztów. Brak tych umiejętności może bowiem doprowadzić do zachwiania gospodarki finansowej przedsiębiorstwa [Kotapski 2001, s. 26]. Zarządzanie kosztami z



Rys. 2. Zarządzanie kosztami z perspektywy realizowanych przez nie funkcji zarządzania

Źródło: opracowanie własne.

perspektywy funkcji motywowania polega zatem na wpływaniu 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.

Podsumowując rozważania, należy stwierdzić, że zarządzanie kosztami wspiera szerszy proces zarządzania przedsiębiorstwem przez realizację funkcji planowania, organizowania, motywowania i kontrolowania. Zarządzanie kosztami z perspektywy realizowanych przez nie funkcji zarządzania przedstawiono na rys. 2.

Zarządzanie kosztami można postrzegać jako sposób realizacji podstawowych funkcji zarządzania. Celem zarządzających kosztami jest nie tylko osiągnięcie i utrzymywanie założonego poziomu kosztów w przedsiębiorstwie, ale także aktywne oddziaływanie na poziom kosztów, ich dynamikę zmian oraz strukturę kosztów. Oczekuje się, że proaktywne zarządzanie kosztami pozwoli na odpowiednio wczesne rozpoznanie czynników kosztotwórczych umożliwiające jak najszybszą korektę niepożądanego trendu kształtowania się kosztów. Jest to możliwe dzięki realizacji funkcji planowania, organizowania, motywowania i kontrolowania w zarządzaniu kosztami.

4. Znaczenie funkcji zarządzania kosztami

Zarządzanie kosztami jest podstawowym celem współczesnych podmiotów gospodarczych. Wspiera istotnie realizację podstawowych funkcji zarządzania przedsiębiorstwem. Niekiedy jest postrzegane tylko z perspektywy funkcji planowania i kontrolowania, uznawanych za najważniejsze funkcje zarządzania kosztami. Umożliwiają one bowiem zarządzającym weryfikację, czy podejmowane działania w ramach zarządzania kosztami wspierają systematyczne doskonalenie wyników prowadzenia działalności gospodarczej.

Proaktywność, wpisana we współczesne zarządzanie kosztami, pozwala jednostce już na etapie planów aktywnie na nie oddziaływać celem kształtowania pożądanego poziomu kosztów, ich struktury i dynamiki zmian. Wnioski z analizy optymalizacji i racjonalizacji kosztów w ramach funkcji planistycznej zarządzania kosztami pozwalają jednostce wyznaczać kierunki doskonalenia działalności. Zestawienie ich z wynikami kontroli rezultatów wykonania planów umożliwia ocenę realizacji celów zarządzania kosztami, w tym określenie przyczyn powstawania kosztów, wyznaczenie stopy redukcji kosztów wraz z identyfikacją możliwości redukcji kosztów w następnym okresie, a także szacowanie wpływu strategicznych decyzji na kształtowanie się kosztów.

Właściwie funkcjonujące sprzężenie zwrotne w zarządzaniu przedsiębiorstwem związane z dokonywaniem oceny wykonalności planów, ich korygowaniem pod wpływem weryfikacji rzeczywistej ich realizacji nie może się odbywać bez właściwej organizacji jednostki i motywowania do ulepszania działalności. Powiązanie zarządzania kosztami z systemem motywacyjnym pozwala dostrzegać i wynagra-

dzać inicjatywy podnoszenia umiejętności i wdrażania metod poprawy optymalizacji, co wspiera ciągle doskonalenie wyników jednostki, charakterystyczne dla współczesnego zarządzania kosztami.

Ponadto skuteczna realizacja wszystkich funkcji zarządzania w systemie zarządzania kosztami wspiera podstawową funkcję rachunkowości sieci informacyjnej. Dostarczane w odpowiedni sposób informacje są wykorzystywane w szerokim zakresie. Informacje kosztowe w odpowiednio dostosowanych do potrzeb jednostki przekrojach i nośnikach, ich analiza, wyniki dotychczasowej i zakładanej optymalizacji kosztów pozwalają określić rozmiar i zakres działalności jednostki oraz poszczególnych jej komórek, a jednocześnie stanowią ważną podstawę podejmowania decyzji gospodarczych istotnych z perspektywy kompleksowego zarządzania przedsiębiorstwem.

Warto również zwrócić uwagę, że znaczenie funkcji zarządzania kosztami różni się stosunkiem do zarządzania kosztami wyróżnianym w literaturze w postaci podejścia japońskiego, anglosaskiego i niemieckiego¹. W podejściu japońskim najważniejszą funkcją jest funkcja planowania kosztów w bardzo długim horyzoncie czasu, stanowiącym najczęściej cały cykl życia produktu, powiązana z silnym motywowaniem pracowników do podejmowania nawet najmniejszych kroków redukujących koszty. W podejściu anglosaskim i niemieckim natomiast zasadniczą funkcją jest kontrowanie, wspierane przez planowanie krótko- i długoterminowe. Różnice te odzwierciedlają odmiennosc tych podejść do zarządzania kosztami, polegającą między innymi na relacji jednostki gospodarczej z otoczeniem i jej uwzględnianiu w zarządzaniu kosztami, celach zarządzania kosztami i ich sposobie formułowania, szczególności informacji kosztowych oraz horyzoncie czasowym zarządzania kosztami, a także na wpływie różnych technik zarządzania przedsiębiorstwem.

Mimo przedstawionych różnic między analizowanymi podejściami do zarządzania kosztami, jego podstawowym celem jest optymalizacja i racjonalizacja kosztów. Realizacja tego celu wymaga, aby zarządzanie kosztami, stanowiące element zarządzania przedsiębiorstwem, wypełniało wszystkie jego funkcje w postaci planowania kosztów, odpowiedniej organizacji systemu ewidencyjnego kosztów, a także ośrodków odpowiedzialności, oraz funkcję motywacyjną i kontrolną. W ten sposób wzmacnia skuteczność działania sprzężenia zwrotnego zarządzania całym przedsiębiorstwem, służąc nieustannemu doskonaleniu wyników jego działalności.

5. Zakończenie

Zarządzanie kosztami, jako podsystem zarządzania przedsiębiorstwem, można postrzegać z perspektywy realizacji przez nie podstawowych funkcji zarządzania, do których zalicza się planowanie, organizowanie, motywowanie i kontrolowanie. Za-

¹ Charakterystykę podejść do zarządzania kosztami prezentuje na przykład Szychta [2007, s. 180-188].

rzządzanie kosztami ze względu na swój proaktywny charakter powinno wyprzedzać poniesienie kosztów, co wskazuje na wagę funkcji planowania i związanej z oceną realizacji planów – funkcją kontrolną. Skuteczna realizacja celów zarządzania kosztami wymaga również realizacji pozostałych funkcji w postaci organizowania i motywowania. Niezbędna jest bowiem odpowiednia organizacja systemu generowania, systematyzacji, przetwarzania i raportowania informacji o ponoszonych kosztach w jednostce, a także odpowiednio zmotywowana kadra zarządzająca kosztami. Zarządzanie kosztami przez realizację podstawowych funkcji zarządzania przedsiębiorstwem istotnie wspiera proces nieustannego doskonalenia wyników działalności gospodarczej.

Literatura

- Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E., *Podstawy rachunkowości zarządczej*, PWE, Warszawa 2006.
- 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.
- Kotapski R., *Zarządzanie kosztami przedsiębiorstwa – aspekty teoretyczne*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 902, AE, Wrocław 2001.
- Krzakiewicz K., *Podstawy zarządzania*, Wielkopolski Oddział Towarzystwa Naukowego i Kierownictwa, Poznań 2006.
- Nowak M., *Budżetowanie jako instrument zarządzania*, [w:] E. Nowak, B. Nita (red.), *Budżetowanie w przedsiębiorstwie*, Wolters Kluwer Business, Kraków 2007.
- Nowak E., Nita B. (red.), *Budżetowanie w przedsiębiorstwie*, Wolters Kluwer Business, Kraków 2007.
- Nowak E., Piechota R., Wierziński M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004.
- Szycha A., *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007.

COST MANAGEMENT IN THE LIGHT OF MANAGEMENT FUNCTIONS

Summary: This paper presents the essence of cost management in the light of management functions. In the face of the ambiguity of the term of cost management, which is pointed out in literature, it discusses the role of cost management in accounting and corporate management. It presents the findings of an analysis, how cost management supports corporate management by the realization of basic management functions such as planning, organizing, controlling and motivation. In its conclusion the paper presents the importance of cost management and its function in the constant improvement of management results. It also points out the differences in the significance of these functions in three approaches to cost management – Japanese, German and Anglo-Saxon.