

Alfred Szydelko

Politechnika Rzeszowska

MIEJSCE I FUNKCJE WSPÓŁCZESNEGO RACHUNKU KOSZTÓW W SYSTEMIE INFORMACYJNYM ZARZĄDZANIA PRZEDSIĘBIORSTWEM

1. Wstęp

W literaturze z zakresu rachunku kosztów brakuje jednolitych poglądów na temat miejsca i funkcji rachunku kosztów w systemie informacyjnym zarządzania przedsiębiorstwem. Logicznym uzasadnieniem takiego stanu rzeczy wydaje się różnorakie podejście do istoty i zakresu rachunku kosztów, a szczególnie do relacji pomiędzy rachunkiem kosztów a rachunkowością. Problematyce tej został poświęcony niniejszy artykuł.

2. Informacyjna funkcja rachunku kosztów

Współczesnemu rachunkowi kosztów można bezdyskusyjnie przypisać funkcję informacyjną, sprowadzającą się do tworzenia informacji dotyczących kosztów i ich dostosowania do potrzeb informacyjnych ich użytkowników w celu dokonywania ocen i podejmowania decyzji. Odbiorcami decyzji mogą być użytkownicy zewnętrzni i wewnętrzni, stąd wyróżnić można:

- zewnętrzną funkcję informacyjną,
- wewnętrzną funkcję informacyjną,

Zewnętrzna funkcja informacyjna rachunku kosztów, nastawiona na dostarczanie informacji kosztowych dla organów podatkowych, ubezpieczeniowych, statystycznych, a także dla publikatorów, giełdy, banków, właścicieli, kontrahentów itd., opiera się na generowaniu sprawozdań, w których informacje kosztowe są wynikiem przeprowadzonych procedur dowodowo-rejestracyjnych i ewidencyjno-klasyfikacyjnych kosztów, związanych z przebiegiem procesu tworzenia informa-

cji w systemie rachunkowości finansowej. Spełniając tę funkcję, zasady systemu rachunku kosztów są ściśle powiązane, w niektórych zaś obszarach nawet wręcz podporządkowane standardom obowiązującym w systemie rachunkowości finansowej.

Realizacja wewnętrznej funkcji informacyjnej przez rachunek kosztów polega na dostarczaniu informacji kosztowych na potrzeby zarządzania kosztami¹ i innymi obszarami działalności przedsiębiorstwa na szczeblach strategicznym, taktycznym i operacyjnym. Prawidłowa realizacja tej funkcji wymaga, by rachunek kosztów [2, s. 22; 6, s. 35]:

1) dostarczał systematycznie informacji menedżerom, w formie wewnętrznych budżetów i sprawozdań w zakresie:

- a) planowania i kontroli kosztów procesu,
- b) oceny działalności i osób za nią odpowiedzialnych;

2) przekazywał menedżerom informacje kosztowe w sposób systematyczny, w postaci wewnętrznych sprawozdań i raportów, umożliwiających ustalenie zyskowności według produktów, klientów, form sprzedaży itd.;

3) dostarczał w miarę potrzeb menedżerom wyższych szczebli zarządzania informacji kosztowych w formie specjalnych raportów, służących podejmowaniu decyzji:

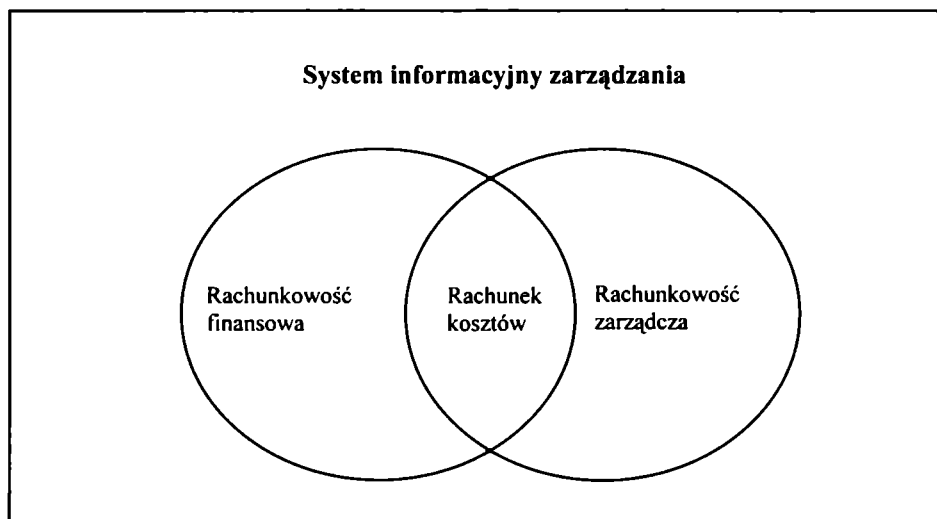
a) strategicznych, dotyczących przykładowo długookresowej polityki i planów organizacji przedsiębiorstwa, nowych produktów, działalności inwestycyjnej itd.,

b) taktycznych, dotyczących np. dodatkowych zamówień, opłacalności awaryjnych remontów itd.

Realizacja wewnętrznej funkcji informacyjnej przez rachunek kosztów wymaga ścisłego związku tegoż rachunku z rachunkowością zarządczą, i to do tego stopnia, że można nawet twierdzić, iż rachunek kosztów jest integralną częścią rachunkowości zarządczej.

Pełnienie przez rachunek kosztów funkcji informacyjnych wewnętrznych i zewnętrznych wymaga ścisłego powiązania rachunkowości finansowej z rachunkowością zarządczą właśnie w obszarze rachunku kosztów. Można spotkać pogląd, że tradycyjny rachunek kosztów (w ramach rachunkowości finansowej) oraz informacyjno-kontrolne i decyzyjne rachunki kosztów (w ramach rachunkowości zarządczej) są powiązane z dwoma podstawowymi działami rachunkowości tak silnie, że w praktyce trudno dokonać ich wyodrębnienia [7, s. 218]. Istotne wtedy staje się to, by rachunkowość finansowa, rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza tworzyły spójny system informacyjny rachunkowości, stanowiący najważniejszy element systemu informacyjnego zarządzania przedsiębiorstwem [5, s. 180]. Prezentuje to rys. 1.

¹ Ogromna większość menedżerów traktuje koszty, zwłaszcza koszty produkcji, jako jedną z czterech najważniejszych miar celu działalności przedsiębiorstw, w związku z czym na systemy zarządzania kosztami są wydawane znaczne środki finansowe [3, s. 23].



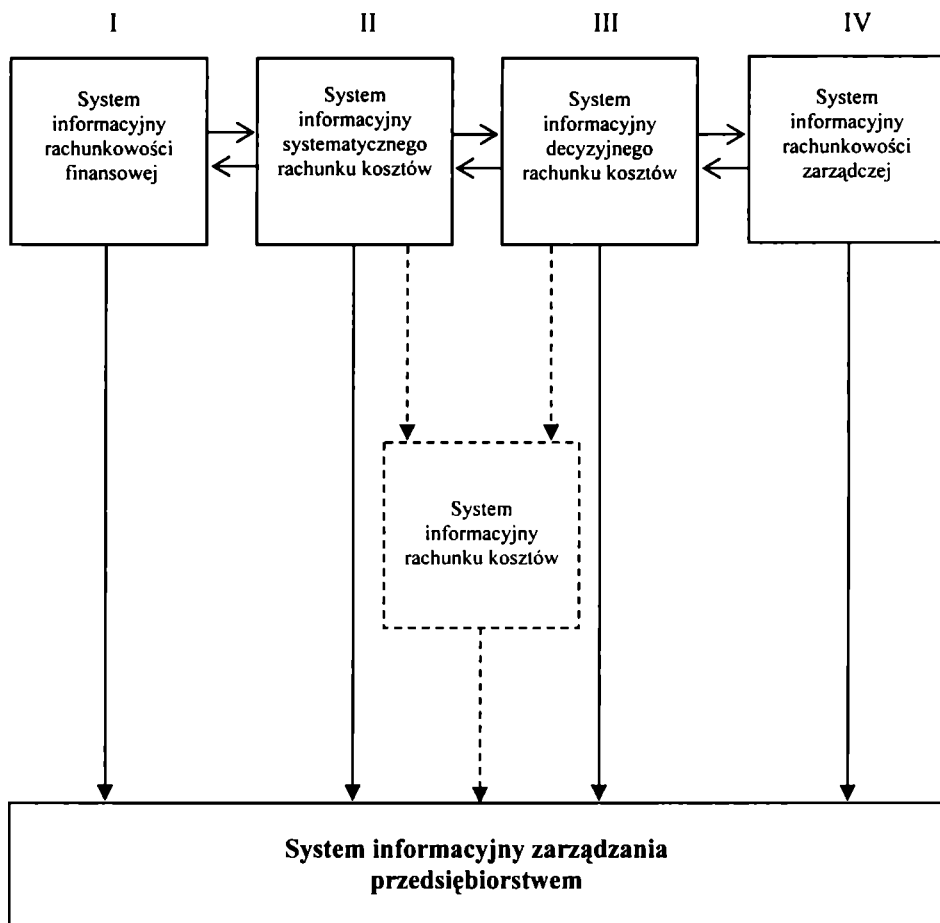
Rys. 1. Rachunek kosztów w systemie informacyjnym zarządzania – struktura hierarchiczna

Źródło: opracowanie własne.

W tym ujęciu informacja kosztowa dociera do systemu informacyjnego przedsiębiorstwa poprzez system informacyjny rachunkowości finansowej lub poprzez system informacyjny rachunkowości zarządczej. Brakuje bezpośredniego kontaktu zarządzającego z problematyką kosztową, co zapewne nie sprzyja słuszności tezy o traktowaniu systemu informacyjnego rachunku kosztów jako bezpośredniego podsystemu systemu informacyjnego przedsiębiorstwa [1, s. 49-50].

3. Systemy informacyjne rachunku kosztów

Warto zwrócić uwagę, że w ostatnich latach nastąpił gwałtowny rozwój różnych koncepcji i modeli rachunku kosztów, funkcjonujących w ramach rachunkowości finansowej i zarządczej, a także innych narzędzi rachunkowości zarządczej [8, s. 100], co może skłaniać do podjęcia próby pełnego wyodrębnienia rachunku kosztów jako autonomicznego systemu informacyjnego rachunku kosztów, obejmującego funkcjonujące dotychczas rachunki w ramach rachunkowości finansowej (systematyczny rachunek kosztów) i w obszarze rachunkowości zarządczej (decyzyjny rachunek kosztów) [9; 10]. Wzajemne powiązania tych rachunków w systemie informacyjnym zarządzania przedstawia rys. 2.



Rys. 2. Rachunek kosztów w systemie informacyjnym zarządzania – struktura autonomiczna

Źródło: opracowanie własne.

System informacyjny rachunkowości finansowej (I) przyjmuje postać systemu transakcyjnego² o cechach ewidencyjno-sprawozdawczych, z możliwością zastosowania w przetwarzaniu danych prostych technik komputerowych. Jeśli jednostka nie będzie posiadać systemu II, to system informacyjny zarządzania powinien zawierać w sobie również najprostsze formy księgowego ujęcia i rozliczenia kosztów rzeczywistych (można go stosować w małych jednostkach, nastawionych tylko na ocenę aspektu podatkowego rachunkowości).

² Szerzej o istocie i rodzajach systemów informacyjnych przedsiębiorstwa zob. [4].

System informacyjny systematycznego rachunku kosztów (II) powinien nie tylko mieć cechy systemu informacyjnego zarządzania, ale i umożliwiać dostarczanie w sposób ciągły określonych informacji o kosztach, pochodzących z różnych typów i odmian rachunku kosztów, prowadzonych systematycznie w ramach systemu rachunkowości finansowej lub poza nim.

Informacje te powinny umożliwić bieżącą kontrolę kosztów, wielokryterialną analizę kosztów z wykorzystaniem metod statystyczno-ekonometrycznych, planowanie kosztowe, wspierać decyzje rodzące koszty w wymiarze krótko- i średniookresowym. Systemy te powinny być stosowane we wszystkich małych i średnich przedsiębiorstwach.

Systemami informacyjnymi decyzyjnego (problemowego) rachunku kosztów (III) mogą być systemy wspomaganie decyzji, systemy informacyjne kierownictwa, a w szczególnych przypadkach systemy eksperckie. Ich zadaniem jest kompleksowe rozwiązywanie problemów kosztowych w wymiarze średniookresowym i strategicznym z wykorzystaniem analitycznych modeli decyzyjnych na podstawie procedur prognostyczno-diagnostycznych i metody badań operacyjnych na najwyższym szczeblu zarządzania przedsiębiorstwem. Przy nietypowych bądź nieznanymi problemach kosztowych należy wykorzystywać systemy eksperckie. Tego typu rozwiązania powinny stosować przedsiębiorstwa duże, o rozbudowanych strukturach i możliwościach długiego funkcjonowania na rynku.

Systemy informacyjne systematycznego rachunku kosztów decyzyjnego rachunku kosztów mogą tworzyć jeden zintegrowany system informacyjny rachunku kosztów.

System informacyjny rachunkowości zarządczej (IV) powinien opierać się na systemie informacyjnym kierownictwa bądź systemach eksperckich (w mniejszych jednostkach również na systemach wspomaganie decyzji). Informacje z tego systemu dotyczą m.in. pomiaru ryzyka, wąskich gardeł, strategii zarządzania zapasami, źródeł finansowania itd. Prowadzony powinien być przez przedsiębiorstwa duże i średnie.

4. Podsumowanie

Zaletą modułowego potraktowania systemu informacyjnego rachunkowości, poza bezpośrednim dostępem do informacji kosztowych przez odbiorców informacji, jest również aspekt kosztowy stosowania systemów informacyjnych. Opracowanie i wdrożenie systemów informacyjnych najnowszych generacji jest przedsięwzięciem kosztownym i trwającym długi okres. Często zdarza się również, że przedsiębiorstwa kupują system, którego możliwości są później w niewielkim stopniu wykorzystywane. Autonomiczne potraktowanie systemów informacyjnych rachunku kosz-

tów pozwala na etapowe tworzenie tych podsystemów systemu informacyjnego zarządzania przedsiębiorstwem.

Podstawową wadą takiego rozwiązania może być brak możliwości stworzenia poprawnych sprzężeń zwrotnych pomiędzy poszczególnymi modułami systemów informacyjnych ze względu na rozbieżności czasowe wdrażania (różnica w parametrach sprzętu czy oprogramowania), dlatego też przedsiębiorstwa rozpoczynające działalność powinny wdrażać systemy zintegrowane.

LITERATURA

- [1] Hass-Symotiuł M., *O istocie i zakresie rachunku kosztów*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 569, Wrocław 1991.
- [2] Horngren Ch.T., Foster G., *Cost Accounting. A Managerial Emphasis*, Prentice-Hall, International Editions, 1991.
- [3] Jarugowa A., Nowak W.A., Szychta A., *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk 1997.
- [4] Kisielnicki J., Sroka H., *Systemy informacyjne biznesu. Informatyka dla zarządzania*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 1999.
- [5] Nowak E., *Rachunkowość jako system informacyjny przedsiębiorstwa*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 690, Wrocław 1994.
- [6] *Rachunek kosztów*, t. I, red. K. Sawicki, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1996.
- [7] Sawicki K., *Rachunkowość w systemie informacyjnym zarządzania*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 861, Wrocław 2000.
- [8] Sobańska I., *Potrzeba integracji rachunkowości zarządczej i rachunkowości finansowej w praktyce jako efekt zmian zasad sporządzania sprawozdań finansowych w Polsce i w krajach Unii Europejskiej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości nr 18, Rada Naukowa Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, Warszawa 2004.
- [9] Szydelko A., *Ewidencyjne możliwości integracji różnych systemów rachunku kosztów*, [w:] *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, t. 2, AGH, Kraków 2000.
- [10] Szydelko A., *Możliwości ewidencyjnej integracji różnych systemów rachunku kosztów w ramach systemu rachunkowości finansowej*, [w:] *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, Uniwersytet Szczeciński–Akademia Rolnicza, Szczecin 2001.

THE PLACE AND FUNCTIONS OF MODERN COST ACCOUNTING IN INFORMATION MANAGEMENT SYSTEM

Summary

In subject of literature we haven't got uniform views on place and functions of cost accounting in information management system. This article shows relation analysis between cost accounting, financial accounting and management accounting. The integrating processes in accounting work mainly in cost accounting area, which is currently treated as an autonomous system.