

Arleta Szadziewska

Uniwersytet Gdański

ROLA RACHUNKU KOSZTÓW W PROCESIE ZARZĄDZANIA PODMIOTEM GOSPODARUJĄCYM

1. Wstęp

W latach 1850-1975, tj. w tzw. erze przemysłowej, przedsiębiorstwa mogły sobie zapewnić przewagę konkurencyjną poprzez szybkie wdrażanie nowych technologii produkcyjnych lub doskonałe zarządzanie finansowe (patrz szerzej: [Kaplan, Norton 2001, s. 22-23]). Jednakże ogromny rozwój elektroniki i informatyki zmienił zasadniczo warunki funkcjonowania firm. Współczesne otoczenie, w którym działają jednostki, uważa się za burzliwe, charakteryzujące się ścisłymi współzależnościami i bardzo szybkimi zmianami, przy czym są one trudne do przewidywania, jest ich dużo, a zaburzenia powodowane nimi są wielostronne (por. [Penc 1999, s. 24-26]); S. Kaplan i D.P. Norton okres od połowy lat osiemdziesiątych, w jaki weszły podmioty, nazwali erą informacji [Kaplan, Norton 2001, s. 22]. W technice wytwarzania ukształtowały się elastyczne systemy wytwórcze oparte na automatyzacji i komputeryzacji, co umożliwiło dostosowywanie się przedsiębiorstw do indywidualnych potrzeb i gustów klientów. Spowodowało to wzrost konkurencji na rynku, ciągłe zmiany wyrobów i usług poprzez wprowadzanie szeregu innowacji zmieniających często technologię wytwarzania, sprawniejszy przepływ informacji w zakresie pojawiających się nowości oraz zwiększenie trudności związanych z przewidywaniem przyszłości. Funkcjonujące w takich warunkach przedsiębiorstwa, chcąc zapewnić sobie egzystencję i rozwój, powinny charakteryzować się elastycznością, szybkim reagowaniem na zmiany otoczenia oraz wykorzystywać w działaniu koncepcję totalnej jakości (por. [Pyka 1997, s. 55]). Dlatego niezmiernie ważne jest posiadanie przez nie odpowiedniej bazy informacyjnej, stanowiącej podstawę podejmowania decyzji zarówno bieżących, jak i strategicznych, umożliwiającej utrzymanie konkurencyjności na coraz bardziej rozwijającym

się rynku. Dlatego też informacja, a ściślej mówiąc, informacja o odpowiedniej jakości i użyteczności¹ uważana jest za jedno z narzędzi zarządzania, umożliwiające jednostce nie tylko utrzymanie się, ale również i rozwój na coraz bardziej konkurencyjnym rynku. Budowa zatem właściwego systemu informacyjnego² jest istotnym elementem funkcjonowania jednostki. Zapewni on bowiem racjonalność podejmowanych decyzji gospodarczych i osiągnięcie celów przedsiębiorstwa zarówno w długim, jak i w krótkim okresie; jego rolą jest dostarczanie wiedzy niezbędnej do sprawnego funkcjonowania i rozwoju organizacji. System informacyjny nie ogranicza się zatem tylko do dostarczania danych, zajmuje się również ich analizowaniem, efektywnym wykorzystywaniem w procesach decyzyjnych oraz przekazywaniem pomiędzy poszczególnymi komórkami przedsiębiorstwa. Podstawowym elementem tego systemu jest rachunek kosztów, który oprócz ewidencji kosztów obejmuje planowanie i kontrolę osiągnięć oraz dostarczanie informacji do podejmowania decyzji operacyjnych i strategicznych. Umożliwia on zatem zarządzanie kosztami określone jako celowe i świadome podejmowanie decyzji prowadzących do osiągnięcia i utrzymania założonego poziomu kosztów, co sprzyja optymalizacji przedsięwzięć gospodarczych realizowanych w przedsiębiorstwie.

2. Zadania rachunku kosztów w przedsiębiorstwie

Rachunek kosztów jest częścią składową całego systemu rachunkowości. Panujące warunki społeczno-gospodarcze wyznaczają funkcję, jaką ma on pełnić w jednostce gospodarującej. Tradycyjnie rachunek kosztów to ogół działań zmierzających do odzwierciedlenia procesów zachodzących w przedsiębiorstwie (np. zaopatrzenia, produkcji i zbytu produktów) poprzez ujęcie, zgrupowanie i interpretację w określonych przekrojach kosztów produkcji i sprzedaży, mierzonych ilościowo i wartościowo, za pewien okres, w celu uzyskania informacji potrzebnych do ustalania wyników i kierowania przedsiębiorstwem lub ich zespołem [Fedan 1962, s. 8-9]. Przedmiotem tego rachunku są zatem ponoszone koszty, których pomiar jest niezbędny do wyceny zapasów produktów pracy oraz ustalenia wyniku finansowego. W ten sposób rozumiany rachunek kosztów jest częścią rachunkowości finansowej i opiera się na danych rzeczywistych. Do jego podstawowych zadań należy [Jarugowa, Szychta 1996, s. 2]:

- 1) pomiar i wycena pozycji kosztowych,

¹ Do podstawowych cech determinujących zarówno jakość, jak i użyteczność otrzymywanych danych zalicza się: zrozumiałość, istotność, wiarygodność oraz porównywalność.

² System informacyjny jest to zintegrowany zespół ludzi, środków i metod zbierania, kodowania, dekodowania, przechowywania, przetwarzania, odnajdywania i komunikowania, a także aktualizacji i użytkowania danych potrzebnych kadrze kierowniczej do podejmowania decyzji i kierowania [Pietrzak 1998, s. 7].

2) grupowanie strumieni kosztowych według przyjętych przekrojów ewidencyjnych w celu odzwierciedlenia przebiegu rzeczowych procesów, zmierzających do przekształcenia czynników produkcji w produkty,

3) prezentowanie informacji o kosztach w formie zewnętrznych sprawozdań finansowych i statystycznych oraz raportów wewnętrznych.

Zmieniająca się gospodarka i wzrost konkurencji na rynku skłaniają przedsiębiorstwa do poszukiwania nowych rozwiązań coraz bardziej złożonych problemów. Dlatego też ważna staje się umiejętność oceny i analizy zachodzących zjawisk oraz zdolność trafnego przewidywania zdarzeń przyszłych. W związku z tym zmienia się rola rachunku kosztów, który jest rozumiany znacznie szerzej – jako rachunek kosztów i efektów obejmujący nie tylko informacje o zjawiskach powstałych w przeszłości, lecz również o kosztach i wynikach przyszłych. W literaturze przedmiotu przyjmuje się następującą jego definicję (por. [Jarugowa 1986, s. 34; Jarugowa 1996, s. 4; Jarugowa, Szycha 1996, s. 2; Jarugowa, Nowak, Szycha 1999, s. 126-127])³:

Rachunek kosztów i wyników polega na badaniu i transformowaniu według przyjętego modelu i norm, informacji o kosztach i przychodach działań przeszłych, bieżących i zamierzonych w celu wspomagania zarządzania przedsiębiorstwem.

Tak szeroko rozumiany rachunek kosztów swoim zakresem obejmuje (por. [Sawicki 1996, s. 28-33]):

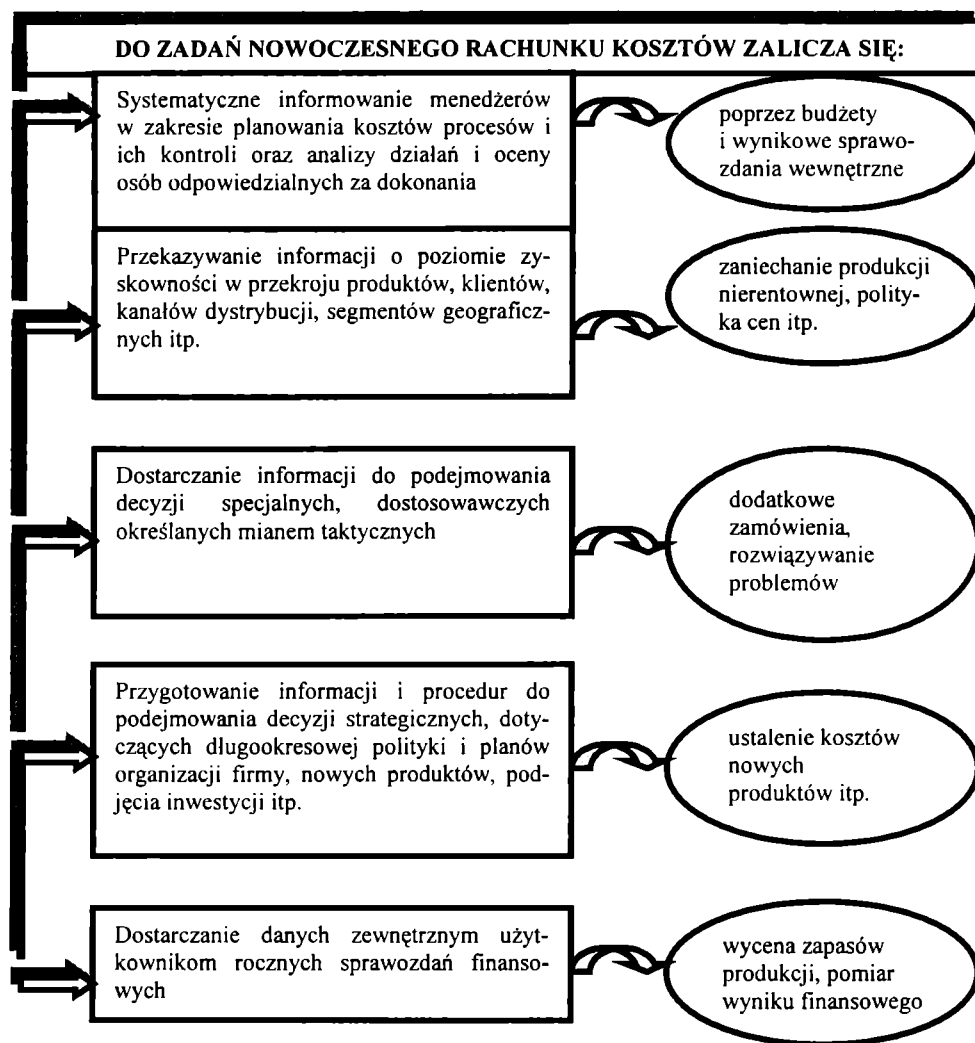
- systematyczny rachunek kosztów, tj. oparty na określonych zasadach, uporządkowany i ściśle powiązany zespół działań (procedur), których podstawowym zadaniem jest emitowanie informacji o kosztach w różnych układach (zwłaszcza rodzajowym, podmiotowym i przedmiotowym),

- problemowe rachunki kosztów i wyników, których zadaniem jest dokonywanie obliczeń za pomocą różnych metod i technik w celu rozwiązania określonego problemu w różnym przedziale czasu, w ujęciu retrospektywnym i prospektywnym, przy podejściu deterministycznym i probabilistycznym, z podziałem na koszty istotne i nieistotne od danej decyzji itp.

Do jego zadań zaliczamy więc nie tylko dostarczanie informacji niezbędnych do ustalenia wyniku finansowego w działającym przedsiębiorstwie za dany okres oraz ustalenie prawidłowej wartości zapasów produktów gotowych i nie zakończonych, ale również pełne i rzetelne informowanie kierownictwa o kosztach, przychodach, marżach itp., co okazuje się niezbędne do sterowania jednostką.

³ Rachunek kosztów definiowany jest tu jako system, czyli zbiór wzajemnie ze sobą powiązanych elementów, generujący informacje zarówno *ex post*, jak i *ex ante*, tj. przewidywane, planowane koszty i przychody różnych scenariuszy czy wariantów działań oraz planu finalnego, przyjętego do realizacji.

Szczegółowy zakres zadań rachunku kosztów aktywnie uczestniczącego w procesie zarządzania podmiotem działającym w konkurencyjnym otoczeniu przedstawiono na rys. 1.



Rys. 1. Zakres zadań nowoczesnego rachunku kosztów jednostki

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Jarugowa 1996, s. 4; Sawicki 1996, s. 35-36; Horngren, Foster 1991, s. 3].

Wymienione zadania wskazują na coraz szersze możliwości wykorzystywania rachunku kosztów w działaniach mających na celu usprawnianie procesów zachodzących w przedsiębiorstwie. Obecnie zjawisko to ma miejsce w wiodących na

rynku podmiotach gospodarujących, gdzie rachunek kosztów znajduje zastosowanie zwłaszcza do [Kaplan, Cooper 2000, s. 17]:

- projektowania produktów i usług, które z jednej strony spełniałyby oczekiwania klientów, z drugiej zaś zapewniały zysk z ich produkcji i sprzedaży,
- sygnalizowania konieczności stałego lub doraźnego (zmiana technologii) podnoszenia jakości, efektywności lub tempa działań,
- wspierania pracowników pierwszej linii w działaniach zmierzających do podnoszenia ich kwalifikacji,
- kierowania decyzjami dotyczącymi struktury produkcji oraz decyzjami inwestycyjnymi,
- wyboru dostawców,
- negocjowania z klientami ceny, właściwości, jakości oraz sposobu dostarczenia produktów i usług,
- tworzenia efektywnych i wydajnych sieci dystrybucji, odpowiednich dla poszczególnych segmentów rynku i grup klientów.

Biorąc powyższe pod uwagę, w przedsiębiorstwach rośnie rola rachunku kosztów, który coraz częściej postrzegany jest jako integralna część systemu zarządzania, dostarczająca informacji umożliwiających poprawę działań bieżących i przyszłych.

3. Systemy rachunku kosztów i ich przydatność w procesie zarządzania podmiotem gospodarującym

Wraz ze zmianą warunków gospodarowania podmiotów zmieniały się ich potrzeby informacyjne, a co za tym idzie, zadania i kształt funkcjonującego rachunku kosztów⁴. Cechy systemów rachunku kosztów wykorzystywanych w przedsiębiorstwach przedstawiono w tab. 1.

Tabela 1. Systemy rachunku kosztów wykorzystywane do pomiaru kosztów i efektywności

Systemy rachunku kosztów		Cechy	Przydatność decyzyjna
T R A D Y C Y J N E	System rachunku kosztów pełnych	Do jego charakterystycznych cech możemy zaliczyć: • podział kosztów powstających w jednostce na bezpośrednie i pośrednie • ustalanie kosztów jednostkowych wyrobów na podstawie pełnego zużycia czynników produkcji • rozliczanie kosztów pośrednich na poszczególne produkty na podstawie różnych kluczy podziałowych, które mają zapewnić proporcjonalny podział kosztów pośrednich na wytwarzane produkty	Rachunek ten ma charakter propozycyjny, w związku z czym, przy wahać się popycie na rynku, informacje dostarczane w krótkim okresie dla celów decyzyjnych mają ograniczoną przydatność. Jednakże znajomość pełnych kosztów jest niezbędna w długim okresie zwłaszcza przy realizacji długookresowej polityki cenowej w jednostce

⁴ Rachunek kosztów definiowany jest tu jako system, przez który należy rozumieć zespół wzajemnie ze sobą powiązanych elementów, takich jak: dokumentacja, ewidencja, rozliczanie, kalkulacja, sprawozdawczość oraz przewidywanie kosztów, podobnie jak występuje to w pracach: [Jarugowa 1986, s. 34; Jarugowa, Nowak, Szycha 1997, s. 126-127].

Tabela 1, cd.

		• uwzględnianie jednej zmiennej mającej wpływ na poziom kosztów całkowitych przedsiębiorstwa, tj. wielkości produkcji • wycena zapasów produkcji zakończonej i nie zakończonej odbywa się na poziomie kosztów bezpośrednich i pośrednich związanych z produkcją	
	System rachunku kosztów zmiennych	Charakteryzuje się on następującymi cechami: stosowany jest podział kosztów całkowitych na zmienne proporcjonalne do wielkości produkcji i stałe związane z określonym przedziałem czasu (zatem produktom przypisuje się tylko koszty zmienne), koszty stałe nie obciążają produktów, lecz traktowane są jako koszty okresu sprawozdawczego i obciążają w całości wynik tego okresu, oparty jest na liniowych zależnościach przychodów i kosztów zmiennych oraz marży brutto na pokrycie kosztów stałych i zysku ze sprzedaży, wycena zapasów produkcji zakończonej i nie zakończonej odbywa się na poziomie kosztów zmiennych produkcji	Rachunek ten jest wykorzystywany do podejmowania decyzji krótkookresowych, a szczególnie do: analizy prognozy rentowności, optymalizacji programu produkcji, oceny zyskowności produktów, linii produkcyjnych czy segmentów sprzedaży. Umożliwia też prognozowanie wyniku finansowego w warunkach niepełnego wykorzystania zdolności produkcyjnych i ograniczonych zasobów. Posiada jednak małą przydatność w podejmowaniu decyzji długookresowych
N O W O C Z E S N E	System wielostopniowego, wieloblokowego i wielopoziomowego rachunku kosztów i wyników (stanowiący rozwinięcie rachunku kosztów zmiennych)	Do jego charakterystycznych cech możemy zaliczyć: • wyodrębnienie więcej niż dwóch stopni marży na pokrycie kosztów stałych i zysku • wyróżnienie szeregu grup kosztów stałych, związanych z poszczególnymi produktami i ich grupami • wyróżnienie przychodów i kosztów w przekroju podmiotowym wg centrów odpowiedzialności, a następnie segmentów rynku, klientów, regionów itp.	Rachunek ten znalazł zastosowanie zwłaszcza w złożonych podmiotach o zdecentralizowanej strukturze zarządzania. Służy do sterowania zyskownością i zarządzania kosztami pod kątem optymalizacji struktury produkcji i sprzedaży. Planowanie, kontrola i komunikowanie się w jednostce jest ułatwione, co usprawnia zarządzanie całą organizacją
	System rachunku ABC	Rachunek ABC dąży do ustalenia jednostkowych kosztów wytworzenia produktów. Powstające koszty pośrednie grupowane są w przekroju działań, a następnie rozliczane na produkty za pomocą wielu różnych podstaw. Przy tym pomiędzy kosztami każdego działania a podstawą ich rozliczania zachodzi związek przyczynowo-skutkowy	Odpowiednio wprowadzony rachunek ABC dostarcza istotnych danych do podejmowania decyzji. Pomaga też w lepszym rozpoznawaniu przyczyn powstawania kosztów pośrednich, a tym samym może ułatwić świadome oddziaływanie na ich poziom
	System rachunku kosztów docelowych (<i>target costing</i>)	Rachunek kosztów docelowych dąży do obniżki kosztów przez cały cykl życia produktu, przy czym uważa się, że możliwości tej obniżki są o wiele większe na etapie projektowania wyrobu niż jego wytwarzania. Zadaniem tego rachunku jest ustalenie takiej kwoty kosztów wytworzenia wyrobu o określonej jakości, aby została osiągnięta pożądana marża zysku, przy docelowej, tj. oczekiwanej, możliwej do osiągnięcia cenie	Rachunek kosztów docelowych jako narzędzie zarządzania kosztami usprawnia procesy podejmowania decyzji bieżących i strategicznych poprzez kontrolę kosztów produktów już w fazie ich projektowania oraz ustawiczne doskonalenie. Uwzględnia również zmieniające się wymagania klientów na coraz bardziej konkurencyjnym rynku.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Jarugowa, Sobańska, Sochacka 1991; Jarugowa, Nowak, Szychta 1997; Jarugowa, Nowak, Szychta 1999; Kaplan, Cooper 2000].

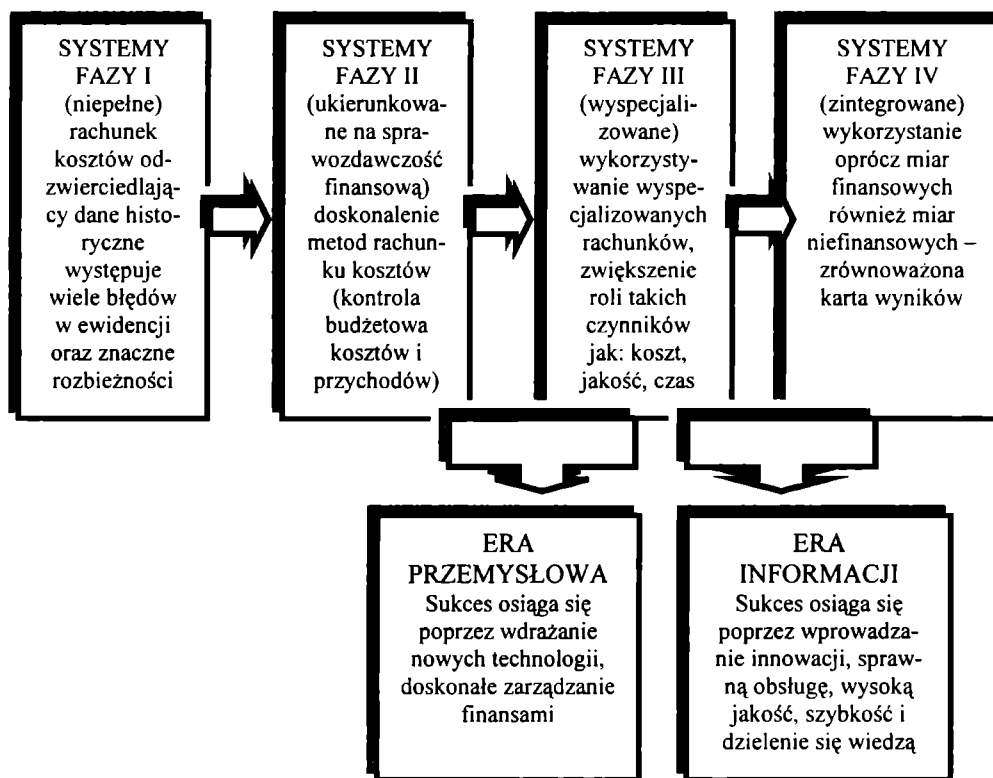
Zawarte w tabeli 1 systemy rachunku kosztów charakteryzują jedynie ogólne ich założenia przedstawiane w literaturze przedmiotu. W odniesieniu do docelowych kosztów produktu należy powiedzieć, że są one wyznaczane na podstawie dwóch parametrów: docelowej ceny i marży zysku. Jest to różnica pomiędzy docelową ceną a wymaganą marżą zysku (patrz szerzej: [Sobańska 1998, s. 83; Jarugowa, Nowak, Szychta 1999, s. 834; Jarugowa, Nowak, Szychta 1997, s. 73]). Metoda ta przy ustalaniu docelowej ceny produktu uwzględnia badania rynku, dotyczące potrzeb potencjalnych klientów, ich opinie na temat cen, jakie skłonni są oni zapłacić, oraz informacje na temat cen istniejących już na rynku konkurencyjnych wyrobów. Nie mniej ważną rolę odgrywa również umiejętność przewidywania przyszłych preferencji odbiorców. Systemem wspierającym rachunek kosztów docelowych jest tzw. *kaizen costing*, tj. system ciągłego usprawniania, ustawicznego doskonalenia procesu technologicznego i organizacji pracy, którego bezpośrednim skutkiem jest obniżka kosztów oraz poprawa wydajności pracy na poszczególnych stanowiskach pracy [Tanaka 1993, s. 4].

W praktyce gospodarczej systemy rachunku kosztów są jednakże wykorzystane nie w czystej postaci, lecz po wprowadzeniu szeregu modyfikacji, co przyczynia się do powstawania wielu systemów rachunków funkcjonujących w przedsiębiorstwach (patrz szerzej: [Jarugowa 1986, s. 60-81; Jarugowa, Malc, Sawicki 1990, s. 79-86; Jarugowa, Sobańska, Sochacka 1991, s. 93-104; Czubakowska 1998, s. 43; Jarugowa, Nowak, Szychta 1999, s. 138-148]). Niemniej jednak należy zauważyć, że ewolucja rachunku kosztów przebiegała od stosowania prostych metod pomiaru i ewidencji kosztów do rozwiązań coraz bardziej skomplikowanych, związanych bezpośrednio z systemami zarządzania. Na taki przebieg ewolucji systemów rachunku kosztów wskazują R.S. Kaplan i R. Cooper, opisując czterofazowy model ewolucji systemów pomiaru kosztów i efektywności: od systemów podstawowych (niepełnych), poprzez systemy wykorzystywane do sporządzania zewnętrznych sprawozdań (nieprzydatnych do zarządzania przedsiębiorstwem), następnie systemy zaadaptowane do celów związanych z zarządzaniem, aż do zintegrowanego zbioru systemów, służących użytkownikom zarówno wewnątrz jednostki, jak i na zewnątrz [Kaplan, Cooper 2000, s. 26]. Przedstawiono to na rys. 2.

Według R.S. Kaplana i R. Coopera większość podmiotów wykorzystuje systemy fazy II jako źródło informacji zarówno dla zewnętrznej sprawozdawczości finansowej, jak i dla kadry kierowniczej⁵. W niektórych jednostkach wykształciły się już systemy fazy III, które obok dotychczas stosowanych rozwiązań zaczęły wdrażać np. rachunek kosztów oparty na działaniach, rachunek kosztów docelowych oraz rachunek kosztów jakości. Jednakże wizją przyszłości jest opracowanie

⁵ Mimo że wady tych systemów wielokrotnie opisywano w literaturze, wskazując przede wszystkim na zniekształcanie danych o kosztach wytwarzanych produktów, dostarczanie informacji przestarzałych, zbyt ogólnych i skoncentrowanych na zagadnieniach finansowych (patrz szerzej: [Kaplan, Cooper 2000, s. 30-36]).

i posługiwanie się jednym, zintegrowanym systemem zawierającym sprawozdawczość finansową, kalkulację kosztów, badanie i poprawę efektywności działań, a także planowanie produkcji, zasobów magazynowych, wybór technologii, realizację zamówień oraz obsługę klientów [Kaplan, Cooper 2000, s. 24]. Jego zadaniem jest szybkie dostarczenie wszystkich niezbędnych danych w celach decyzyjnych, zarówno zarządzającym, jak i pracownikom. Powstanie takich systemów, zaliczanych do fazy IV, jest realne dzięki ogromnym możliwościom, jakie stwarza nowa technologia informatyczna.

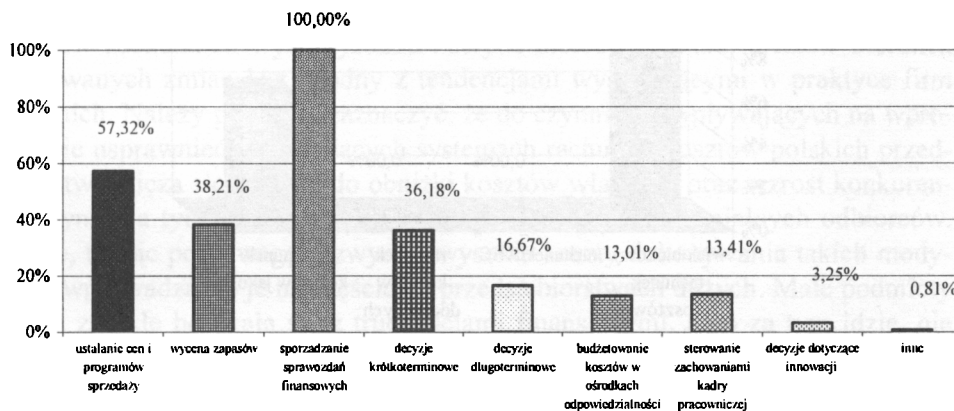


Rys. 2. Czterofazowy model wprowadzania systemów pomiaru kosztów i efektywności w przedsiębiorstwie

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Kaplan, Cooper 2000, s. 28-30].

Przedstawiona krótka charakterystyka rozwiązań w zakresie kształtowania systemów rachunku kosztów świadczy o nieustannej ich ewolucji. Wskazuje też na wzrost roli rachunku kosztów jako źródła informacji niezbędnego do efektywnego zarządzania przedsiębiorstwem w warunkach zwiększonej na rynku konkurencji, ryzyka i niestabilności gospodarczej. Zjawisko to ma miejsce również w polskich

przedsiębiorstwach, na co wskazują badania przeprowadzone w 246 przedsiębiorstwach położonych na terenie trzech województw: pomorskiego, zachodniopomorskiego oraz warmińsko-mazurskiego od maja 2000 r. do czerwca 2001 roku⁶. Przedstawiono to na rys. 3.



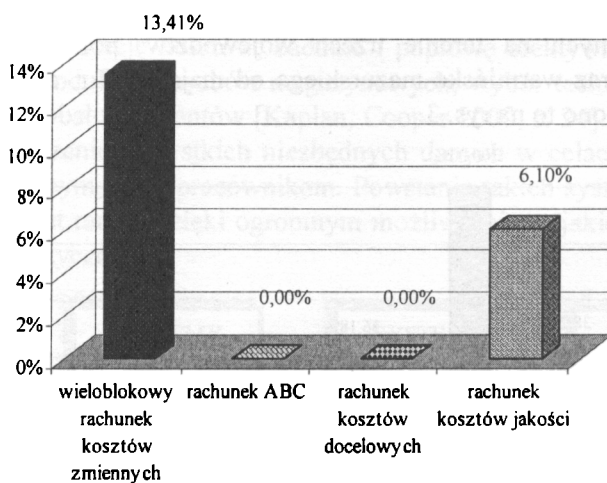
Rys. 3. Kierunki wykorzystania rachunku kosztów w przedsiębiorstwach produkcyjnych północnej Polski

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań.

Prowadzony w tych podmiotach rachunek kosztów nadal pełni funkcję głównie analityczno-sprawozdawczą, chociaż wyraźnie można zaobserwować wzrost jego znaczenia w procesie zarządzania. Świadczy o tym coraz częstsze wykorzystywanie informacji o kosztach w ustalaniu cen i programów sprzedaży (57,32%), w podejmowaniu decyzji krótkookresowych (36,18%) oraz decyzji długookresowych (16,67%). Najmniejszą wagę, mimo zaznaczającej się rosnącej roli tego problemu, przykładają do wykorzystania rachunku kosztów w decyzjach o charakterze innowacji (3,25%). Biorąc jednak pod uwagę zachodzące wciąż zmiany w konkurencyjnym środowisku, w którym przyszło działać istniejącym organizacjom, innowacje w zakresie nowych produktów, technologii czy nowych systemów organizacji i zarządzania stanowią jeden z elementów osiągnięcia sukcesu. Ogromną rolę do odegrania w tej dziedzinie ma właśnie rachunek kosztów zorientowany na realizację celów strategicznych przedsiębiorstwa. Należy tu podkreślić szczególnie znaczenie *target costing* jako narzędzia umożliwiającego wytwarzanie produktów o wysokim poziomie jakości i nowoczesności przy niskich kosztach.

Przeprowadzone obserwacje wskazują też, że przedsiębiorstwa zaczynają sięgać po nowe rozwiązania z zakresu rachunku kosztów. Zjawisko to obrazuje rys. 4.

⁶ Krótka charakterystyka otrzymanych wyników została przedstawiona w następujących pracach: [Szadzińska 2002; Szadzińska 2004].



Uwaga: Przedsiębiorstwa mogły wskazać więcej niż jedną metodę.

Rys. 4. Wykorzystanie nowoczesnych metod rachunku kosztów w przedsiębiorstwach produkcyjnych północnej Polski

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań.

Do najpopularniejszych należy wieloblokowy i wielostopniowy rachunek kosztów zmiennych (13,41%). Widoczne jest również wykorzystanie w podmiotach rachunku kosztów jakości (6,10%). Mimo dużej popularności rachunku ABC i rachunku kosztów docelowych w literaturze i praktyce rozwiniętych gospodarczo krajów świata nie odnotowano ich pojawienia się w ankietowanych podmiotach (rys. 4).

Należy również zaznaczyć, że najczęściej nowoczesne systemy rachunku kosztów stosują przedsiębiorstwa duże. Zatem wielkość jest czynnikiem istotnie wpływającym na zakres wykorzystania nowych rozwiązań z zakresu rachunku kosztów.

4. Zakończenie

Przedsiębiorstwa działające we współczesnej gospodarce rynkowej, dążąc do przetrwania i rozwoju, zmuszone są do szybkiego reagowania na zmiany zachodzące w ich otoczeniu. Szczególnie ważne są informacje umożliwiające racjonalne podejmowanie decyzji, co powoduje, że zwiększa się rola funkcjonującego w podmiotach rachunku kosztów. W dobie ciągłych przemian społeczno-gospodarczych do jego zadań należy nie tylko historyczne odzwierciedlenie danych występujących w sprawozdaniach finansowych. Odpowiednio zmodyfikowany i dostosowany do potrzeb danego podmiotu, powinien on aktywnie uczestniczyć w jego

zarządzaniu, dostarczając niezbędnych informacji umożliwiających dostosowanie się jednostki do wymagań rynku.

W polskich przedsiębiorstwach także można zaobserwować wzrost roli rachunku kosztów w procesach zarządzania podmiotami gospodarującymi, co jest związane ze zmianą ich warunków gospodarowania. Mimo dużo niższego niż w praktyce krajów zachodnich wykorzystania nowych metod rachunku kosztów kierunek dokonywanych zmian jest zgodny z tendencjami występującymi w praktyce firm zachodnich. Należy przy tym zaznaczyć, że do czynników wpływających na wprowadzanie usprawnień w istniejących systemach rachunku kosztów polskich przedsiębiorstw zalicza się dążenie do obniżki kosztów własnych oraz wzrost konkurencji na rynku, a tym samym wzrost wymagań ze strony potencjalnych odbiorców. Ponadto, biorąc pod uwagę zazwyczaj wysokie koszty dokonywania takich modyfikacji, wprowadza się je najczęściej w przedsiębiorstwach dużych. Małe podmioty bowiem zwykle borykają się z trudnościami finansowymi, a co za tym idzie, nie posiadają wystarczających środków na wprowadzanie jakichkolwiek usprawnień. Niemniej jednak dążenie do przetrwania na coraz bardziej konkurencyjnym rynku będzie skłaniało jednostki do budowy dostosowanych do ich potrzeb systemów rachunku kosztów, które zwiększą racjonalność podejmowanych decyzji.

Literatura

- Czubakowska K., *Ocena informacyjnej przydatności odmian rachunku kosztów*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce nr 46, Warszawa 1998.
- Fedak Z., *Rachunek kosztów produkcji przemysłowej. Zagadnienia wybrane*, PWE, Warszawa 1962.
- Horngren Ch.T., Foster G., *Cost Accounting. A Managerial Emphasis*, Prentice-Hall, International Editions 1991.
- Jarugowa A., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 1986.
- Jarugowa A., *Nowoczesna rachunkowość w zarządzaniu przedsiębiorstwami*, „Nowa Europa”, dodatek z 30 stycznia 1996.
- Jarugowa A., Malc W., Sawicki K., *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa 1990.
- Jarugowa A., Nowak W., Szycha A., *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 1997.
- Jarugowa A., Nowak W., Szycha A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, P.S. Absolwent, Łódź 1999.
- Jarugowa A., Sobańska I., Sochacka R., *Metody kalkulacji. Koszty – ceny – decyzje*, PWE, Warszawa 1991.
- Jarugowa A., Szycha A., *Rachunek kosztów w przedsiębiorstwie*, „Nowa Europa”, dodatek z 5 września, Warszawa 1996.
- Kaplan R.S., Cooper R., *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2000.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategiczna karta wyników*, PWN, Warszawa 2001.
- Penc J., *Innowacje i zmiany w firmie. Transformacja i sterowanie rozwojem przedsiębiorstwa*, Agencja Wydawnicza Placet, 1999.

- Pietrzak S., *Informacyjny system zarządzania przedsiębiorstwem*, „Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa” 1998, nr 6.
- Pyka J., *Koncepcje zarządzania przedsiębiorstwem XXI wieku*, Materiały ogólnopolskiej konferencji w Ustroniu: *Zarządzanie przedsiębiorstwem XXI wieku*, Wyższa Szkoła Zarządzania Marketinowego i Języków Obcych, Katowice 1997.
- Rachunek kosztów*, red. K. Sawicki, Fundacja Rozwoju Rachunkowości, Warszawa 1996.
- Sobańska I., *Rachunek kosztów celu (Target Costing) w strategicznym zarządzaniu kosztami*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce nr 45, Warszawa 1998.
- Szadziewska A., *Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach produkcyjnych północnej Polski – stan i kierunki zmian*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce nr 9 (65), Warszawa 2002.
- Szadziewska A., *Rachunek kosztów w małych przedsiębiorstwach produkcyjnych północnej Polski – stan i kierunki zmian*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Gdańskiego nr 2, Sopot 2004.
- Tanaka, *Target Costing at Toyota*, „Journal of Cost Management”, Spring 1993.

ROLE OF COST ACCOUNTING IN THE PROCESS OF ENTERPRISES MANAGEMENT

Summary

The evolution of the cost accounting practice depends on existing needs of companies operating on the market. Permanent changes in their business environment affect the introduction of new methods of cost accounting. It is a reason why cost accounting is one of the management tools in an enterprise.

The purpose of this paper is to introduce the role of cost accounting in the process of enterprises management. In the competitive market the cost accounting is the base for cost management. It also increases the effectiveness of the decisions making process in short and long term.