

Teresa Mikulska

Uniwersytet w Białymstoku

RACHUNEK KOSZTÓW W PROCESIE ZARZĄDZANIA PRZEDSIĘBIORSTWEM

Streszczenie: Dane o kosztach stanowią istotną informację dla kadry kierowniczej w procesie zarządzania przedsiębiorstwem. Nasilająca się konkurencja między firmami i szybko zmieniające się otoczenie rynkowe powodują, że system informacyjny przedsiębiorstwa musi funkcjonować sprawnie i szybko. Menedżerowie powinni mieć do dyspozycji w odpowiednim czasie informacje o kosztach adekwatne do ich potrzeb. Istotne znaczenie ma stosowany w przedsiębiorstwie rachunek kosztów, który dostarcza danych niezbędnych do podjęcia odpowiednich decyzji. Celem artykułu jest prezentacja przydatności informacji czerpanych z systemu rachunku kosztów w procesie zarządzania. Rachunek kosztów musi dokładnie opisywać zmiany zachodzące w danej jednostce, tylko wtedy bowiem będzie właściwie wspierał procesy zarządcze.

Słowa kluczowe: koszty, rachunek kosztów, zarządzanie przedsiębiorstwem.

1. Wstęp

Współczesne narzędzia zarządzania przedsiębiorstwem powinny zaspokajać potrzeby informacyjne podmiotów funkcjonujących w epoce informacji, w której kluczowymi czynnikami sukcesu są innowacje, wysoka jakość produktów, szybkość dostarczania danych i dzielenie się wiedzą w firmie. Zarządzanie przedsiębiorstwem zadowalająco realizuje stawiane mu zadania, jeżeli odzwierciedla bieżącą strukturę i zakres działalności. Rola systemu informacyjnego w procesie zarządzania nie powinna ograniczać się tylko do dostarczania danych. System ten powinien również zapewnić analizę i efektywne wykorzystanie oraz wymianę informacji pomiędzy pracownikami a kadrami kierowniczą.

Rachunek kosztów będący centralnym ogniwem systemu informacyjnego przedsiębiorstwa odwzorowuje – poprzez koszty – całokształt działalności jednostki i zachodzące w nim procesy. Jednocześnie stwarza możliwości czynnego oddziaływania na wysokość ponoszonych kosztów, a także sprzyja optymalizacji przedsięwzięć gospodarczych realizowanych w danej jednostce [16, s. 674]. Jest również ważnym narzędziem rachunkowości zarządczej, a jego odpowiednie stosowanie przyczynia się do utrzymania się przedsiębiorstw na rynkach krajowych i zagranicznych¹.

¹ Aby rachunek kosztów mógł służyć przygotowaniu programu działań na rzecz osiągnięcia celów w zakresie wzrostu i rozwoju przedsiębiorstwa, musi kreować informację złożoną, przetworzoną,

Celem artykułu jest prezentacja przydatności informacji czerpanych z systemów rachunku kosztów w procesie zarządzania. Zarządzanie nie jest możliwe bez stałego dostępu do prawidłowych informacji o kosztach. Stały dostęp wiąże się ze stosowaniem systematycznego dostosowanego rachunku kosztów do potrzeb zarządzających. Decydujące znaczenie ma model rachunku kosztów [17, s. 28].

2. Zadania rachunku kosztów we współczesnym przedsiębiorstwie

W zależności od systemu zarządzania i obowiązującego w nim rachunku ekonomicznego zmienia się rola i miejsce rachunku kosztów. Oznacza to także zmianę znaczenia informacji o kosztach w podejmowaniu decyzji i wiąże się z wymaganiami informacyjnymi, decyzyjnymi i kontrolnymi stawianymi rachunkowi kosztów. Zakres i charakter zastosowania rachunku kosztów zależy od specyficznych cech systemu zarządzania. U podstaw każdego rachunku kosztów leży założenie, iż zależności zachodzące między przyczynami: działalnością operacyjną (produkcją, sprzedażą) i następującym w jej wyniku zużyciem czynników (kosztami) mają charakter trwały, a zatem są powtarzalne, gdyż rządzą nimi określone, choć wymagające poznania, prawidłowości. Identyfikacja tych zależności umożliwia ocenę rzeczywistości i przewidywanie przyszłości. Wymaga to jednak takiego ukształtowania rachunku kosztów, który pozwala prawidłowości te ujawnić i rozpoznać.

Pojęcie i zakres rachunku kosztów jest ściśle związane z jego zadaniami, do których należą [9, s. 7-9]:

1. Systematyczne informowanie kierownictwa jednostki organizacyjnej na temat planowania kosztów procesów i ich kontroli oraz analiza odchyłeń i ocena osób odpowiedzialnych za ich realizację².

2. Przekazywanie informacji o poziomie zyskowności (lub marży na pokrycie kosztów stałych i zysków) w przekroju produktów, klientów, kanałów dystrybucji, segmentów geograficznych itp. Informacje te służą do alokacji zasobów, polityki cen, zaniechania produkcji nierentownych wyrobów lub świadczonych usług itp.

3. Dostarczanie informacji do podejmowania decyzji specjalnych lub dostosowawczych, określanych mianem taktycznych, dotyczących np. dodatkowych zamó-

wynikającą z wielu danych źródłowych. Głównymi czynnikami wpływającymi na osiągnięcie odpowiednich wielkości zysku w określonym przedziale czasu są uzyskiwane przychody i ponoszone koszty. W praktyce informacje o kosztach powinny być ograniczone do zagadnień najbardziej istotnych i odpowiednio wyselekcjonowane. Prawidłowa informacja powinna być dostosowana do struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa, np. uwzględniać podział na jednostki (zakłady, wydziały, oddziały) mające wyznaczony zakres zadań.

² Podstawowymi narzędziami informowania są tu:

- rachunek kosztów standardowych (normatywnych) – informacja o przyczynach odchyłeń od kosztów normatywnych,
- rachunek kosztów stanowisk pracy (w tym rachunek kosztów bezczynności),
- budżetowanie (preliminowanie) kosztów i przychodów według ośrodków odpowiedzialności, zwłaszcza w odniesieniu do kosztów pośrednich.

wień czy rozwiązywania pojawiających się problemów. Podstawą do podejmowania takich decyzji będzie rachunek ekonomiczny prowadzony dla określonych przedsięwzięć czy zamierzeń lub kalkulacja wstępna kosztów.

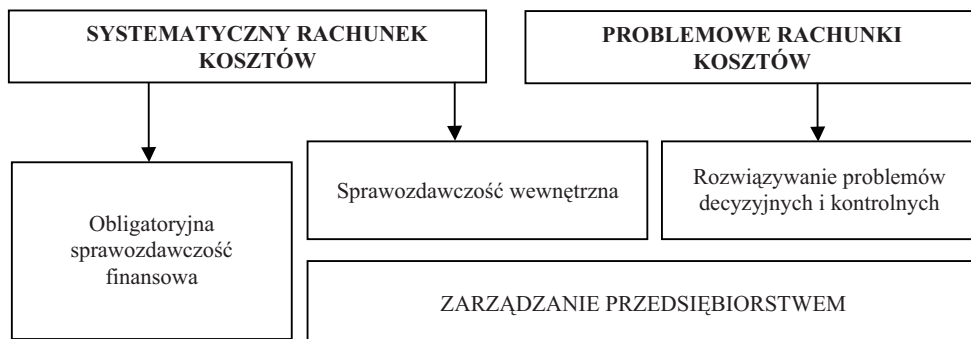
4. Przygotowanie informacji i procedur do podejmowania decyzji strategicznych, długofalowych przedsięwzięć, przygotowania produkcji nowych wyrobów lub świadczenia usług o wysokim standardzie jakości czy kosztów długoterminowego zaangażowania kapitału.

5. Dostarczanie informacji, regulowanych odpowiednimi przepisami prawa, obejmujących rachunkowość finansową i sprawozdania finansowe udostępniane użytkownikom zewnętrznym.

Rozpatrując zadania rachunku kosztów z punktu widzenia zakresu ich wykorzystania w zarządzaniu przedsiębiorstwem, można je sprowadzić do dwóch podstawowych grup problemów. Są to:

- dostarczanie danych o kosztach dla potrzeb ustalenia prawidłowego wyniku finansowego oraz oceny sytuacji majątkowej i finansowej przedsiębiorstwa,
- dostarczanie właściwych informacji dla potrzeb zarządzania przedsiębiorstwem.

Prawidłowo zorganizowany i prowadzony rachunek kosztów ma do spełnienia liczne funkcje, wynikające zarówno z misji systemu informacyjnego rachunkowości, jak i ze specyficznych zadań podsystemu informacyjnego rachunku kosztów, np.: funkcja ewidencyjna, dowodowa, planistyczna, kontrolna, cenowa, motywacyjna, sprawozdawcza³.



Rys. 1. Rodzaje rachunku kosztów a potrzeby informacyjne przedsiębiorstwa

Źródło: [10, s. 20].

W ramach całościowego rachunku kosztów można wyodrębnić dwa istotne podsystemy: systematyczny i procesowy rachunek kosztów. Systematyczny rachunek kosztów odnosi się do ewidencyjnego ujęcia kosztów i powinien być podporządko-

³ Szerzej: [12, s. 37; 10, s. 19-21].

wany przede wszystkim obligatoryjnym wymogom sprawozdawczości zewnętrznej, dopiero w dalszej kolejności wewnętrznym potrzebom zarządzania jednostką. Problemowe rachunki kosztów prowadzone są poza systemem ewidencyjnym rachunkowości i pozwalają głównie na przewidywanie poziomu kosztów, które pojawią się w przyszłości, podejmowanie decyzji zarządczych różnego typu oraz nadzór i kontrolę kosztów (rys. 1).

Rachunek kosztów do zarządzania powinien zapewnić informacje umożliwiające [17, s. 29]:

- poznanie przyczyn powstawania kosztów w przedsiębiorstwie,
- ustalenie zyskowności według produktów i klientów, form sprzedaży itp., w sposób systematyczny, w postaci wewnętrznych sprawozdań i raportów,
- sprawne zarządzanie potencjałem przedsiębiorstwa oraz jego optymalizację w celu minimalizacji efektów z niego płynących,
- planowanie i kontrolę kosztów.

Rachunek kosztów musi dokładnie opisywać zmiany zachodzące w danej jednostce, tylko wtedy bowiem będzie właściwie wspierał procesy podejmowania decyzji. Istnieje wiele systemów rachunku kosztów; niestety, ich skuteczność i użyteczność maleje wraz z upływem czasu, a raczej wraz ze zmieniającymi się warunkami, w jakich działają przedsiębiorstwa.

3. Przydatność rachunku kosztów na potrzeby zarządzania

Systemy rachunku kosztów można sklasyfikować według kryterium hierarchiczności czasowej procesów zarządzania, gdzie wyróżnia się dwie grupy [13, s. 100-101]:

- systemy zorientowane na pomiar celu procesów zarządzania w krótkim okresie (zysk),
- systemy zorientowane na wspieranie procesów zarządzania strategicznego w osiągnięciu zdolności firmy do zachowania konkurencyjności w długim okresie i wzrostu wartości firmy (cel strategiczny).

Do pierwszej grupy systemów (określanych jako tradycyjne) należy zaliczyć wszystkie systemy stosowane w praktyce jako podstawowe źródło informacji o procesach zarządzania lat 70. ubiegłego wieku; są to rachunek kosztów pełnych i rachunek kosztów zmiennych. Drugą grupę systemów rachunku kosztów, ze względu na relatywnie krótki okres ich stosowania w praktyce światowej, należy zaliczyć do nowoczesnych; mogą również być nazywane strategicznymi systemami rachunku kosztów i wyników ze względu na ich relację z procesami zarządzania strategicznego. Należą do nich: rachunek kosztów działań, rachunek kosztów docelowych, rachunek redukcji kosztów, rachunek kosztów jakości oraz rachunek cyklu życia produktu⁴.

⁴ Są to tylko wybrane systemy rachunku kosztów. Nie uwzględniono np. rachunku kosztów w systemie *just-in-time*. Określone systemy rachunku kosztów mają niekiedy pewne odmiany. Są

Wybór właściwego systemu rachunku kosztów powinien być dokonywany indywidualnie w ramach danej firmy. Każdy system ma wady i zalety (zob. tab. 1), głównym zatem kryterium wyboru powinna być ich analiza.

Tabela 1. Wady i zalety wybranych systemów rachunku kosztów

System rachunku kosztów	Zalety	Wady
1	2	3
Rachunek kosztów pełnych	<ul style="list-style-type: none"> • Realność odzwierciedlenia wyniku finansowego w długim okresie • Dostosowanie do wymogów zewnętrznej sprawozdawczości finansowej • Przydatność w podejmowaniu decyzji w dłuższym okresie, gdyż przychody ze sprzedaży powinny pokryć wszystkie koszty 	<ul style="list-style-type: none"> • Ograniczenia możliwości zastosowania, związane ze zmniejszaniem się możliwości pełnego wykorzystania zdolności produkcyjnych oraz spadkiem udziału kosztów bezpośrednich w kosztach całkowitych • Uproszczenia polegające na przyjęciu założenia, że wszystkie koszty są proporcjonalne względem wielkości produkcji • Problemy z doborem kluczy przy rozliczaniu kosztów pośrednich • Mała przydatność przy podejmowaniu decyzji w krótkim czasie
Rachunek kosztów zmiennych	<ul style="list-style-type: none"> • Dostarcza informacji na potrzeby podejmowania decyzji krótkookresowych • Odzwierciedla wpływ zmian stopnia wykorzystania zdolności produkcyjnych na poziom kosztów produktów • Eliminuje wpływ zmiany zapasów na wynik finansowy i aktywowanie kosztów stałych w niesprzedanej produkcji • Dostarcza informacji wykorzystywanych przy ocenie dokonań jednostek wewnętrznych przedsiębiorstwa 	<ul style="list-style-type: none"> • Rodzi problemy w zakresie współmierności kosztów z przychodami danego okresu • Poprzez położenie nacisku na jednostkową marżę pokrycia i jednostkowe koszty zmienne może spowodować mniej uważne analizowanie kosztów stałych jednostki • Mała przydatność w podejmowaniu decyzji długookresowych • Utrudnienia w podziale kosztów na stałe i zmienne
Rachunek kosztów działań	<ul style="list-style-type: none"> • Może doprowadzić do prawidłowego rozpoznania przyczyn powstawania kosztów pośrednich 	<ul style="list-style-type: none"> • Model jest drogi w stworzeniu i wdrożeniu, skomplikowany w utrzymaniu oraz trudny w modyfikacji

to warianty danego systemu rachunku kosztów, uwzględniającego odmienne zasady przygotowania informacji o kosztach działalności. Zestawienie rodzajów rachunku kosztów mających zastosowanie w ramach rachunkowości zarządczej prezentuje m.in. [4, s. 206-207].

Tabela 1, cd.

1	2	3
	<p>i umożliwić sterowanie ich poziomem poprzez wyodrębnienie procesów gospodarczych zachodzących w przedsiębiorstwie oraz wykonywanych działań</p> <ul style="list-style-type: none"> • Dostarcza informacji na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem w układzie działań, umożliwiając ocenę efektywności procesu gospodarczego na różnych jego etapach, eliminację działań zbędnych, nie przyczyniających się do wzrostu wartości, udoskonalenie działań mało efektywnych • Umożliwia definiowanie wielu różnych obiektów kosztowych, dzięki czemu przedsiębiorstwo może dokonywać analizy rentowności nie tylko w przekroju produktów, lecz również w przekroju klientów, segmentów rynku, kanałów dystrybucji, obszarów działalności itp. 	<ul style="list-style-type: none"> • Nie umożliwia kompleksowego zarządzania kosztami produktu, gdyż z założenia jest skierowany na udoskonalenie pomiaru i rozliczanie tylko kosztów pośrednich wynikających z procesów wspierających proces produkcji
Rachunek kosztów docelowych	<ul style="list-style-type: none"> • Zwraca uwagę na koszty produktu już na etapie jego projektowania w powiązaniu z potrzebami i oczekiwaniami rynku • Dynamizuje proces zarządzania kosztami poprzez stałe porównywanie kosztów planowanych do poniesienia w związku z nowym produktem z wymogami stawianymi przez rynek • Umożliwia lepszą realizację strategii przedsiębiorstwa poprzez budowanie systemu zarządzania pracami badawczo-rozwojowymi, zorientowanego na wymogi rynku oraz realizację celów strategicznych przedsiębiorstwa • Tworzy istotne informacje dla kompleksowego zarządzania kosztami 	<ul style="list-style-type: none"> • Jest stosowany wyłącznie w fazie planowania i projektowania produktu, a zatem istnieje konieczność wykorzystania innego systemu rachunku kosztów w fazie wytwarzania
Rachunek kosztów ciągłego doskonalenia	<ul style="list-style-type: none"> • Powoduje wzrost efektywności zużycia zasobów, skrócenie czasu przebiegu procesów, poprawę jakości wytwarzanych produktów 	<ul style="list-style-type: none"> • Nie można go wykorzystać do analizy kosztów nie związanych bezpośrednio z produkcją, np. kosztów marketingu, badań i rozwoju

1	2	3
	<ul style="list-style-type: none"> • Umożliwia podejmowanie działań ukierunkowanych na obniżanie ponoszonych kosztów i ich doprowadzenie do pożądanego poziomu 	<ul style="list-style-type: none"> • Wymaga zbudowania odpowiedniego systemu motywacyjnego pracowników, który zachęciłby do wprowadzania innowacji i ulepszeń w procesach zachodzących w przedsiębiorstwie • W miarę realizacji staje się coraz mniej skuteczny, ponieważ jego stosowanie prowadzi do stopniowego zmniejszania możliwości obniżania kosztów
Rachunek kosztów cyklu życia produktu	<ul style="list-style-type: none"> • Obserwuje produkt przez pryzmat związanych z nim kosztów w całym okresie ekonomicznego życia • Pozwala uzyskać większą efektywność procesu planowania w wyniku porównania bieżących kosztów z wartościami uzyskanymi w cyklu życia produktu • Zwiększa prawdopodobieństwo podejmowania lepszych decyzji cenowych • Umożliwia bardziej trafne oszacowanie zyskowności produktu • Zwraca uwagę na czynniki posprzedażowe, mające coraz większy procentowy udział w kosztach cyklu życia produktu (np. gwarancja) 	<ul style="list-style-type: none"> • Powoduje trudności związane z rozeznaniem przyszłych uwarunkowań rynkowych, w jakich produkt może się znaleźć
Rachunek kosztów jakości	<ul style="list-style-type: none"> • Dostarcza informacji o działaniach powodujących obniżenie kosztów własnych produktów, przy zachowaniu ich jakości na poziomie gwarantującym zadowolenie klientów 	<ul style="list-style-type: none"> • Istnieje trudność ujęcia wszystkich kosztów jakości, które mają istotne znaczenie w zarządzaniu jakością, ponieważ wiele kosztów pozostaje ukrytych • Mogą wystąpić trudności z wykorzystaniem wniosków płynących z rachunku kosztów jakości w codziennej praktyce sterowania jakością produkcji

Źródło: opracowanie własne na podstawie literatury przedmiotu.

Przydatność rachunku kosztów na potrzeby zarządzania zależy od stosowanego w przedsiębiorstwie systemu. Rachunek kosztów pełnych, który jest podporządkowany wymaganiom sprawozdawczym określonym w ustawie o rachunkowości, nie może zaspokajać potrzeb informacyjnych operatywnego zarządzania, zwłaszcza że dostarczane informacje mają charakter historyczny. Z kolei rachunek kosztów zmiennych generuje informacje użyteczne w procesie podejmowania decyzji, szczególnie w krótkim okresie (ułatwia ocenę efektywności wyników osiągniętych przez

różne jednostki wewnętrzne z punktu widzenia zysku i marży pokrycia, dostarcza informacji kosztowo-wynikowych na potrzeby analizy prognozy rentowności itp.), jest natomiast mało przydatny przy podejmowaniu decyzji długookresowych.

Szczegółowemu zarządzaniu kosztami w powiązaniu z przyczynami ich powstania sprzyja rachunek kosztów działań (ABC – Activity Based Costing), który znajduje zastosowanie w każdej organizacji, bez względu na charakter jej działalności. Nowa, rozwinięta struktura kosztów pośrednich, budowana według wyodrębnionych działań, umożliwia dokładniejsze kalkulowanie kosztów jednostkowych produktów w porównaniu z tradycyjnym rachunkiem kosztów, dzięki czemu zyskała znaczenie w podejmowaniu decyzji średnio- i długookresowych na temat wprowadzenia nowych (lub eliminacji starych) produktów do programu produkcji i sprzedaży [15, s. 120-121].

Rachunek kosztów działań dostarcza podstawowych informacji o kosztach, wskazując na rezultaty finansowe zużywanych zasobów, oraz elementarnych danych niefinansowych wskazujących na przyczyny zużycia tych zasobów. Rozwinięcie koncepcji rachunku kosztów działań w kierunku zarządzania kosztami działań i zarządzania działaniami oraz wypracowanie kolejnych pomysłów jego wykorzystania do usprawnienia procesu podejmowania decyzji, planowania i kontroli powoduje, że staje się bardzo atrakcyjnym narzędziem wspierającym proces zarządzania w przedsiębiorstwie. Można oczekiwać, że w najbliższym czasie powinien stać się jednym z popularniejszych narzędzi rachunkowości zarządczej [17, s. 311].

W procesie zarządzania kosztami coraz więcej uwagi zaczęto poświęcać kosztom produktu już na etapie jego projektowania, a następnie całego cyklu życia, w powiązaniu z potrzebami i oczekiwaniami rynku, co w konsekwencji doprowadziło do powstania systemu rachunku kosztów docelowych. Koncepcja kosztów docelowych jest ofertą, która powinna uchronić przedsiębiorstwa przed licznymi błędami skutkującymi niepowodzeniami w wykreowaniu produktów atrakcyjnych ekonomicznie⁵. Chodzi tu głównie o takie niedomagania, jak: niedostateczna orientacja rynkowa, długi okres przygotowania i wdrażania produktu, podejmowanie usprawnień bez dostatecznego rozpoznania natury problemu, przypadkowość prowadzonych analiz [szerzej: 15, s. 128-133]. Rachunek kosztów docelowych powinien być stosowany zwłaszcza w przedsiębiorstwach produkcyjnych, w których proces wytwórczy jest długi i skomplikowany, np. w branży samochodowej, elektronicznej, mechaniki precyzyjnej [1, s. 185].

Rachunek kosztów docelowych wykorzystywany jest tylko w fazie planowania i projektowania wyrobu lub też przy racjonalizacji czy unowocześnianiu już wytworzonych wyrobów. Nie jest on metodą alternatywną w stosunku do innych metod rachunku kosztów (zarówno tradycyjnych, jak i nowoczesnych), wręcz przeciwnie – jego pełne, prawidłowe i zakończone sukcesem wdrożenie wymaga zastosowania innych metod, np. rachunku kosztów pełnych, zmiennych lub działań,

⁵ Przykłady stosowania rachunku kosztów docelowych zostały przedstawione m.in. w: [18; 8].

do wyznaczenia poziomu kosztu bieżącego, a przez to do właściwego oszacowania kosztu docelowego i obszaru niezbędnej redukcji kosztów lub rachunku kosztów ciągłego doskonalenia umożliwiającego redukcję kosztów po rozpoczęciu produkcji [11, s. 139].

Rachunek kosztów ciągłego doskonalenia koncentruje się na poszukiwaniu możliwości obniżki kosztów w fazie produkcyjnej czy w fazie świadczenia usług. Ogromną rolę odgrywają tu pracownicy bezpośrednio związani z procesem wytwarzania produktów lub świadczenia usług. Koncepcja tego rachunku może być łączona z wdrażaniem w przedsiębiorstwach rachunku kosztów działań.

W celu właściwej oceny opłacalności określonego produktu należy rozpatrywać koszty z całego cyklu jego życia, a nie tylko z fazy produkcyjnej. Można posłużyć się przy tym takimi systemami, jak rachunek kosztów cyklu życia produktów czy rachunek kosztów jakości, który stwarza warunki do kompleksowego spojrzenia na jakość wytwarzanych wyrobów lub świadczonych usług.

Tabela 2. Wykorzystanie systemów rachunku kosztów na potrzeby zarządzania

Systemy rachunku kosztów	Zastosowanie
Rachunek kosztów pełnych	<ul style="list-style-type: none"> • Analiza kosztów <i>ex post</i> jako podstawa założeń kosztowych • Koszty pełne jako element ustaleń cenowych • Inwestycyjny rachunek decyzyjny
Rachunek kosztów zmiennych	<ul style="list-style-type: none"> • Analiza zależności „koszt–produkcja–zysk” • Analiza prognozy rentowności • Wybór asortymentu i technologii produkcji • Inne krótkookresowe rachunki decyzyjne (specjalne zamówienia, wytworzyć czy kupić, rezygnacja z deficytowego produktu, ceny transferowe)
Rachunek kosztów działań	<ul style="list-style-type: none"> • Powiązanie kosztów pośrednich z przyczynami ich powstawania • Adresowane zarządzanie kosztami • Znaczna zgodność z rzeczywistością (podstawy metody ABM)
Rachunek kosztów docelowych	<ul style="list-style-type: none"> • Zarządzanie kosztami przez wyjątki (odchylenia) • Możliwość zarządzania kosztami w czasie realnym • Uwzględnienie ryzyka i niepewności w rachunku decyzyjnym • Powiązanie kosztów z przychodami i rentownością produktów • Dokonywanie strategicznych wyborów
Rachunek kosztów jakości	<ul style="list-style-type: none"> • Zarządzanie jakością • Benchmarking • Realizacja orientacji marketingowej
Rachunek kosztów cyklu życia produktów	<ul style="list-style-type: none"> • Obiektywizacja oceny rentowności produktów • Zarządzanie kosztami na każdym etapie życia produktu • Realizacja orientacji marketingowej

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [6, s. 271].

Jedną z głównych decyzji kierowniczych w zakresie zarządzania jakością jest alokacja kosztów dostosowania. Chodzi o to, aby ograniczone zasoby finansowe wykorzystać w sposób przynoszący największą względną poprawę jakości, istotną zatem jest identyfikacja przyczyn, które w największym stopniu odpowiadają za niedostateczną jakość [3, s. 678].

Do najważniejszych czynników wpływających na zakres, w jakim stosowany jest rachunek kosztów cyklu życia produktu, należą [5, s. 304]:

- analiza klienta (zawiera m.in. dane dotyczące tego, jak długo klient kupuje określone produkty, usługi),
- przewaga konkurencyjna (oznacza te czynności, które powodują, że dana firma osiąga lepsze wyniki na rynku niż konkurenci),
- jakość informacji z systemu informacyjnego przedsiębiorstwa (oznacza rzetelność, istotność, dokładność, precyzję i kompletność).

Zarządzanie kosztami na przestrzeni życia produktu jest ważne w każdym przedsiębiorstwie niezależnie od tego, czy jego produkty mają długi okres życia rynkowego, czy nie. Ponadto znaczenie rachunku kosztów cyklu życia produktu wynika z faktu, że w fazie projektowania przesądza się o 90% późniejszych kosztów związanych z tym produktem. Zatem realnych możliwości redukcji kosztów należy poszukiwać jeszcze przed rozpoczęciem produkcji [4, s. 223].

Syntetyczną ocenę przydatności poszczególnych systemów rachunku kosztów w zarządzaniu przedstawia tabela 2.

Zdaniem I. Sobańskiej barierą dla zmian w rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej wspierających proces tworzenia wartości w działalności operacyjnej przedsiębiorstw stanowi koncentracja środowisk rachunkowości na modelach sprawozdawczości finansowej, ich udoskonalanie pod presją kultury audytu. Widoczna w wielu krajach świata asymetria w realizacji zadań rachunku kosztów wskazuje na zachowanie równowagi systemu rachunkowości, groźne w skutkach dla funkcjonowania każdego systemu [14, s. 220].

4. Podsumowanie

Źródłem poprawy efektów prowadzonej działalności gospodarczej może być właściwie skonstruowany system rachunku kosztów, który umożliwi uzyskanie wieloprzekrojowych informacji kosztowych dla potrzeb zarządzania jednostką. W celu usprawnienia procesu zarządzania w przedsiębiorstwach niezbędne wydaje się wprowadzenie zmian w zakresie rachunku kosztów⁶. Zmiany te powinny iść w dwóch kierunkach:

- ulepszenia stosowanych dotychczas systemów rachunku kosztów,
- wdrożenia nowoczesnych systemów rachunku kosztów.

⁶ Potwierdzają to m.in. badania przeprowadzone przez autorkę w 2005 r. w przedsiębiorstwach województwa podlaskiego. Większość badanych jednostek wykorzystuje tradycyjne systemy rachunku kosztów i, jak wykazują badania, ich wykorzystanie na potrzeby zarządzania jest stosunkowo małe.

Właściwy wybór rachunku kosztów jest podstawą „dobrego” zarządzania. Systemy, które służą do ewidencjonowania i rozliczania kosztów, zgodnie z wymogami rachunkowości finansowej, często nie są w stanie sprostać wymaganiom informacyjnym stawianym przez kadrę zarządzającą. Wykorzystanie nowoczesnych systemów rachunku kosztów w zarządzaniu jednostką jest przydatnym narzędziem w dostarczaniu informacji i wspieraniu inicjatyw usprawniających.

Pomiędzy przyjętym systemem zarządzania a rachunkiem kosztów w przedsiębiorstwie istnieje sprzężenie zwrotne. Informacje zawarte w rachunku kosztów oddziałują na system zarządzania. Można to sobie wyobrazić w ten sposób, że konkretna informacja zaczerpnięta z rachunku kosztów stymuluje określone decyzje, które z kolei wywierają wpływ na kształt rachunku kosztów, a tym samym podejmowanie decyzji wymaga dostosowania systemu kosztowego w przedsiębiorstwie.

Literatura

- [1] Brodowska E., Kubiak A., Ossowska M., Szczypa P., *Rachunkowość zarządcza. Teoria i zadania*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2006.
- [2] Giętkowska D.E., *Rachunek kosztów*, Wydawnictwo Politechniki Koszalińskiej, Koszalin 2003.
- [3] Jaruga A., Kabalski P., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza*, Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa 2010.
- [4] Karmańska A. (red.), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa 2006.
- [5] Kędzior M., *Rachunek kosztów cyklu życia produktu jako narzędzie strategicznego zarządzania kosztami*, [w:] B. Micherda (red.), *Perspektywy rozwoju rachunkowości, analizy i rewizji finansowej w teorii i praktyce*, t. I, Studia i Prace Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie nr 14, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2010.
- [6] Kiziukiewicz T. (red.), *Zarządcze aspekty rachunkowości*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2003.
- [7] Kogut J., *Rachunek kosztów w systemie informacyjnym rachunkowości*, [w:] S. Sojak (red.), *Historia, współczesność i perspektywy rachunkowości w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, Toruń 2003.
- [8] Łaszczuk P., *Przykłady zastosowania rachunku kosztów docelowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” nr 7(63), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2002.
- [9] Marzec J., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Poradnik menedżera*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Warszawa 1999.
- [10] Nowak E., Wierziński M., *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2010.
- [11] Prewysz-Kwinto P., *Zastosowanie rachunku kosztów działań do szacowania wielkości kosztu dryfującego (bieżącego) w rachunku kosztów docelowych*, [w:] B. Micherda (red.), *Perspektywy rozwoju rachunkowości, analizy i rewizji finansowej w teorii i praktyce*, t. II, Studia i Prace Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie nr 14, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2010.
- [12] Sawicki K. (red.), *Rachunek kosztów*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1996.
- [13] Sobańska I. (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i zastosowanie w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2003.

- [14] Sobańska I., *Aspekt rozwoju rachunku kosztów w praktyce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” nr 56(112), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2010.
- [15] Sobańska I., *Rozwój systemów rachunku kosztów w gospodarce rynkowej*, Towarzystwo Gospodarcze „Rafib”, Łódź 1998.
- [16] Sokołowska D., *Rachunek kosztów jako element systemu informacyjno-decyzyjnego gospodarstwa leśnego*, [w:] S. Sojak (red.), *Historia, współczesność i perspektywy rachunkowości w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, Toruń 2003.
- [17] Świdarska G.K. (red.), *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, Difin, Warszawa 2010.
- [18] Wroński P., *Rachunek kosztów docelowych w praktyce wybranych przedsiębiorstw*, [w:] E. Nowak (red.), *Rachunkowość a controlling*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 2003.

COSTING IN THE PROCESS OF MANAGING A COMPANY

Summary: Data concerning costs are vital information for the managerial staff in management processes. The increasing competition among companies and quickly changing market environment mean that the information system of a company has to be fast and efficient. Managers should have at their disposal information concerning costs at the right time and appropriate to their needs. The costing system used in a company, which provides information necessary for making decisions, is essential. The aim of the article is to present the usefulness of information gained from the costing system in the management process. In order to correctly support the management processes in a given unit, costing must precisely describe the changes in it.

Key words: costs, costing, company management.