

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 398

## Zarządzanie kosztami i dokonaniem

Redaktorzy naukowi  
Edward Nowak  
Marcin Kowalewski



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Elżbieta Kozuchowska  
Redakcja techniczna i korekta: Barbara Łopusiewicz  
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](http://www.pracnaukowe.ue.wroc.pl)  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

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 978-83-7695-522-3**

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](mailto:econbook@ue.wroc.pl)  
[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	11
<b>Anna Bartoszewicz:</b> Zbilansowana karta wyników jako narzędzie pomiaru pracy komórki audytu wewnętrznego .....	13
<b>Barbara Batóg, Jacek Batóg, Andrzej Niemiec, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski:</b> Application of ordinal logit models in the diagnosis of performance measurement system in Polish enterprises .....	24
<b>Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz:</b> Model biznesu w sprawozdawczości polskich spółek publicznych na przykładzie branży energetycznej.....	36
<b>Paulina Belch:</b> Analiza kosztów rodzajowych w sektorze paliwowym.....	53
<b>Anna Bialek-Jaworska:</b> Determinanty kosztów kształcenia w szkołach wyższych .....	62
<b>Leszek Borowiec:</b> Kalkulacja kosztu netto usług transportowych Miejskich Zakładów Autobusowych sp. z o.o. w Warszawie.....	73
<b>Halina Buk:</b> Sprawozdawczość segmentowa bazą informacyjną dla oceny efektywności zarządzania operacyjnego .....	84
<b>Michał Chalastra:</b> Zakres integracji rachunku kosztów tworzonego na potrzeby systemów rachunkowości finansowej i budżetowania – wyniki badań empirycznych.....	96
<b>Małgorzata Czerny:</b> Pomiar dokonań w bankach islamskich .....	105
<b>Dorota Czerwińska-Kayzer:</b> Korzyści biologiczne w rachunku opłacalności produkcji rolniczej .....	112
<b>Joanna Dyczkowska:</b> Nowoczesne narzędzia raportowania menedżerskiego w kontekście roli współczesnych controllerów .....	121
<b>Tomasz Dyczkowski:</b> Financial and non-financial information in performance assessment of public benefit organisations .....	134
<b>Tomasz Dyczkowski:</b> Mierniki dokonań organizacji pożytku publicznego. Możliwości i ograniczenia stosowania .....	146
<b>Aleksandra Ferens:</b> Identyfikacja i grupowanie kosztów środowiskowych w systemie informacyjnym zarządzania .....	159
<b>Rafał Jagoda:</b> Koszty i korzyści a ryzyko ubezpieczenia należności.....	168
<b>Elżbieta Jaworska:</b> Pomiar dokonań w obszarze społecznego aspektu odpowiedzialności przedsiębiorstwa wobec pracowników.....	179
<b>Jacek Jaworski, Jacek Woźny:</b> Ramy koncepcyjne zastosowania strategicznej karty wyników w zarządzaniu jednostką podstawową uczelni publicznej.....	189

<b>Wojciech Kariozen:</b> Balanced Scorecard w czołowych polskich uniwersytetach – analiza gotowości do opracowania i wdrożenia .....	200
<b>Magdalena Kludacz:</b> Zasady rachunku kosztów francuskich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych .....	209
<b>Bartosz Kołodziejczuk:</b> Uwarunkowania zarządzania kosztami w przemyśle poligraficznym .....	219
<b>Roman Kotapski:</b> Koszty zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków na potrzeby kształtowania taryf.....	228
<b>Mariola Kotłowska:</b> Czynniki kreowania wartości przedsiębiorstwa ciepłowniczego.....	239
<b>Robert Kowalak:</b> Sprawozdawczość zarządcza zakładu gospodarowania odpadami .....	249
<b>Marcin Kowalewski:</b> Pomiar i raportowanie dokonań na poziomie strumienia wartości w <i>lean accounting</i> .....	260
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski:</b> Planowanie kosztów w ujęciu procesowym .....	269
<b>Justyna Kujawska:</b> Koszty administracyjne w szpitalu.....	280
<b>Grzegorz Lew:</b> Pomiar dokonań relacji z klientami w przedsiębiorstwach handlowych.....	289
<b>Monika Łada:</b> Rachunek celowego postarzania produktów.....	298
<b>Małgorzata Macuda:</b> Rola benchmarkingu w pomiarze i ocenie dokonań szpitali.....	307
<b>Teresa Martyniuk, Klaudia Balcer:</b> Pomiar w rachunkowości na tle regulacji międzynarodowych.....	317
<b>Łukasz Matuszak:</b> Rola sprawozdania z działalności w społecznie odpowiedzialnym przedsiębiorstwie.....	327
<b>Jarosław Mielcarek:</b> EBITDA jako podstawa rachunku kosztów docelowych .....	343
<b>Maria Nieplowicz:</b> Organizacyjne aspekty wdrażania zrównoważonej karty wyników .....	354
<b>Edward Nowak:</b> Controlling zorientowany na dokonania przedsiębiorstwa..	363
<b>Marta Nowak:</b> Moral conflict in performance measurement.....	372
<b>Agnieszka Nóżka:</b> Zarządzanie kosztami projektów budowlanych realizowanych zgodnie z procedurami kontraktowymi FIDIC – wybrane problemy .....	380
<b>Ryszard Orliński:</b> Rozliczanie procedur medycznych z wykorzystaniem aplikacji grupera .....	391
<b>Ewa Różańska:</b> Metody oceny i selekcji projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym .....	401
<b>Jolanta Rubik:</b> Zarządzanie kosztami pracy a wymogi CSR.....	411
<b>Beata Sadowska:</b> Rachunek kosztów działań – teoria i praktyka.....	420
<b>Anna Surowiec:</b> Supply chain management practices in SME sector .....	432

<b>Piotr Szczypa:</b> Koncepcja pomiaru osiągnięć w POL-EKO APARATURA spółka jawna .....	441
<b>Olga Szolno:</b> Cele i mierniki monitorowania celów w systemie kontroli zarządczej i budżetu zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego.....	450
<b>Łukasz Szydelko:</b> Segmentowy rachunek kosztów i wyników w rachunkowości zarządczej zorientowanej na procesy .....	460
<b>Joanna Świerk:</b> Mapa strategii w działalności jednostek samorządu terytorialnego na przykładzie miasta Lublin .....	470
<b>Marcin Wierzbiński:</b> Model biznesowy a strategia i zarządzanie strategiczne.....	481
<b>Beata Zyznarska-Dworczak:</b> Zrównoważone zarządzanie kosztami wobec alternatywnych badań naukowych w rachunkowości zarządczej .....	501

## Summaries

<b>Anna Bartoszewicz:</b> Balanced scorecard as a tool of efficiency measurement of the internal audit unit .....	13
<b>Barbara Batóg, Jacek Batóg, Andrzej Niemiec, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski:</b> Wykorzystanie porządkowych modeli logitowych w diagnozie systemu pomiaru dokonań przedsiębiorstw polskich .....	24
<b>Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz:</b> Business model in the reporting of Polish public companies on the example of the energy sector	36
<b>Paulina Belch:</b> Analysis of generic costs of companies from the petroleum sector.....	53
<b>Anna Bialek-Jaworska:</b> Determinants of the education costs at universities	62
<b>Leszek Borowiec:</b> Calculation of net costs of transport services of Warsaw Bus Company.....	73
<b>Halina Buk:</b> Segment reporting as the information base for evaluation of effectiveness of operating management .....	84
<b>Michał Chalastra:</b> Areas of integration of costing systems created for the purpose of financial accounting and budgeting – the results of empirical research.....	96
<b>Małgorzata Czerny:</b> Performance measurement in Islamic banks .....	105
<b>Dorota Czerwińska-Kayzer:</b> Biological benefits in profitability account of agricultural production .....	112
<b>Joanna Dyczkowska:</b> Modern tools of management reporting in the context of roles of contemporary management accountants .....	121
<b>Tomasz Dyczkowski:</b> Informacje finansowe i niefinansowe w ocenie dokonań organizacji pożytku publicznego .....	134

<b>Tomasz Dyczkowski:</b> Performance measures for public benefit organization. Opportunities and limitations of their use .....	146
<b>Aleksandra Ferens:</b> Identification and grouping of environmental costs in the management information system.....	159
<b>Rafał Jagoda:</b> Costs and benefits vs. a risk of receivables insurance.....	168
<b>Elżbieta Jaworska:</b> Performance measures in the area of social context of corporate responsibility towards employees.....	179
<b>Jacek Jaworski, Jacek Woźny:</b> Conceptual frameworks for the use of Balanced Scorecard in the management of the basic unit of public university .....	189
<b>Wojciech Kariozen:</b> Balanced Scorecard in top ranked Polish universities – an analysis of readiness for design and implementation .....	200
<b>Magdalena Kludacz:</b> The principles of cost accounting in French hospitals for the valuation of medical services.....	209
<b>Bartosz Kolodziejczuk:</b> Determinants of business cost management in printing industry .....	219
<b>Roman Kotapski:</b> Costs of water supply system and sewage collection system with the purpose of creating scales of charges .....	228
<b>Mariola Kotłowska:</b> Factors of value creation in a heating company .....	239
<b>Robert Kowalak:</b> Managerial reporting for the waste disposal plants .....	249
<b>Marcin Kowalewski:</b> Value stream performance measurement of lean accounting.....	260
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski:</b> Cost planning in the process perspective.....	269
<b>Justyna Kujawska:</b> Administrative costs in hospital.....	280
<b>Grzegorz Lew:</b> Performance measurement of customer relationships in enterprises of trade .....	289
<b>Monika Łada:</b> Product planned obsolescence accounting.....	298
<b>Małgorzata Macuda:</b> The role of benchmarking in hospitals' performance measurement.....	307
<b>Teresa Martyniuk, Klaudia Balcer:</b> Measurement in accounting against international regulations.....	317
<b>Łukasz Matuszak:</b> The role of management commentary of socially responsible enterprise .....	327
<b>Jarosław Mielcarek:</b> EBITDA as a basis for target costing .....	343
<b>Maria Nieplowicz:</b> Organizational aspects of the Balanced Scorecard implementation .....	354
<b>Edward Nowak:</b> Performance-oriented controlling.....	363
<b>Marta Nowak:</b> Konflikt moralny w zarządzaniu dokonaniem .....	372
<b>Agnieszka Nózka:</b> Managing the costs of construction designs carried out in accordance with the FIDIC contract conditions – selected issues .....	380
<b>Ryszard Orliński:</b> Settlement of medical procedures using Gruper applications .....	391

---

<b>Ewa Różańska:</b> Evaluation and selection methods of research and development projects in socially responsible company .....	401
<b>Jolanta Rubik:</b> Labour costs management vs. CSR requirements.....	411
<b>Beata Sadowska:</b> Cost accounting operations – theory and practice .....	420
<b>Anna Surowiec:</b> Praktyki zarządzania łańcuchem dostaw w sektorze MSP..	432
<b>Piotr Szczypa:</b> The concept of performance measurement in POL-EKO general partnership .....	441
<b>Olga Szolno:</b> Objectives and indicators for monitoring the goals in management control and performance budget in local self-government entities.....	450
<b>Łukasz Szydelko:</b> Segment costs and results accounting in process-oriented management accounting .....	460
<b>Joanna Świerk:</b> Strategy map in the performance of local government units on the example of the city of Lublin.....	470
<b>Marcin Wierzbiński:</b> Business model vs. strategy and strategic management.....	481
<b>Beata Zyznarska-Dworczak:</b> Sustainable costs management in the light of alternative research in management accounting .....	501

**Beata Zyznarska-Dworczak**

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

e-mail: b.zyznarska-dworczak@ue.poznan.pl

---

**ZRÓWNOWAŻONE ZARZĄDZANIE KOSZTAMI  
WOBEC ALTERNATYWNYCH BADAŃ NAUKOWYCH  
W RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ**

---

**SUSTAINABLE COSTS MANAGEMENT  
IN THE LIGHT OF ALTERNATIVE RESEARCH  
IN MANAGEMENT ACCOUNTING**

---

DOI: 10.15611/pn.2015.398.47

**Streszczenie:** Celem artykułu jest nowatorska analiza znaczenia i możliwości zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie odpowiedzialnym społecznie w aspekcie badań alternatywnych rachunkowości zarządczej. W celu jego realizacji postawiono trzy pytania badawcze, odpowiadające podrozdziałom artykułu: co oznacza zarządzanie kosztami w przedsiębiorstwie, co oznacza zrównoważone zarządzanie kosztami i jakie jest jego znaczenie w świetle alternatywnych badań naukowych w rachunkowości zarządczej. W poszukiwaniu odpowiedzi na pytania badawcze wykorzystano metody badawcze w postaci krytycznej analizy piśmiennictwa naukowego oraz pośredniego wnioskowania dedukcyjnego. Przeprowadzone wnioskowanie umożliwiło ukazanie zmian w zakresie zarządzania kosztami wobec odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstwa oraz wskazanie jego roli w postrzeganiu społecznej istoty praktyki rachunkowości zarządczej.

**Słowa kluczowe:** zarządzanie kosztami, rachunkowość zarządcza, CSR, odpowiedzialność społeczna, badania alternatywne.

**Summary:** The aim of this article is to analyze the meaning and the importance of cost management in social responsibility company shown in the light of the alternative research in management accounting. To achieve the main objective three research questions were asked corresponding to the subsections of the article: What is the meaning of cost management in the company?, What is the meaning of sustainable cost management? and What is its importance in the light of alternative research in management accounting? In search of the answers to the research questions the critical analysis of scientific literature and indirect deductive inference was used. The conclusions enabled to present the meaning and the importance of sustainable cost management to corporate social responsibility and an indication of its role in the perception of the social essence of management accounting practices.

**Keywords:** cost management, management accounting, corporate social responsibility, alternative research.



## 1. Wstęp

Badania alternatywne w rachunkowości zarządczej związane są z jej postrzeganiem jako praktyki społecznej, budowanej przez wzajemne oddziaływanie otoczenia wewnętrznego i zewnętrznego przedsiębiorstwa. Proces dojrzewania alternatywnego wymiaru rachunkowości zarządczej jest tym istotniejszy, im silniejsza staje się potrzeba przyjmowania odpowiedzialności społecznej przez przedsiębiorstwa i jej ujęcia w założeniach strategicznych przedsiębiorstwa. Jej rola implikuje nowe znaczenie dla systemu zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie, jego postrzegania z perspektywy równoważenia celów ekonomicznych, społecznych i środowiskowych.

Niniejszy artykuł służy określeniu znaczenia zrównoważonego zarządzania kosztami, wskazaniu jego cech oraz znaczenia w świetle alternatywnych badań naukowych w rachunkowości zarządczej. Opracowanie przedstawia wnioski z przeprowadzonych przez autorkę studiów zagranicznej i polskiej literatury przedmiotu, stanowiąc próbę wskazania argumentów potwierdzających następujące tezy:

1) różnorodne podejścia do zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie i ich wzajemne oddziaływanie przyczyniają się do rozwoju systemu zarządzania kosztami, uzyskującego w konsekwencji charakter wielowymiarowy,

2) zrównoważone zarządzanie kosztami można ująć jako wielowymiarowe zarządzanie kosztami przedsiębiorstwa odpowiedzialnego społecznie, integrujące różne perspektywy oceny oddziaływania na koszty i jego wpływu na otoczenie przedsiębiorstwa,

3) zrównoważone zarządzanie kosztami jako przedmiot alternatywnych badań naukowych w rachunkowości zarządczej, wspiera zrozumienie społecznej istoty praktyki rachunkowości zarządczej.

## 2. Co oznacza zarządzanie kosztami w przedsiębiorstwie?

Termin „zarządzanie kosztami przedsiębiorstwa” jest powszechnie stosowany w praktyce i w literaturze z zakresu rachunkowości<sup>1</sup>. Zasadniczo oznacza ukierunkowane oddziaływanie na kształtowanie się kosztów, które przyczynia się do realizacji celów strategicznych jednostki gospodarczej. W literaturze można wyróżnić trzy podejścia do objaśnienia istoty i zasad zarządzania kosztami – podejście japońskie, angloamerykańskie i niemieckie [Szychta 2007, s. 180]. Z uwagi na ograniczenia objętościowe niniejszego opracowania zrezygnowano ze szczegółowego opisu poszczególnych podejść na rzecz prezentacji ich głównych cech różnicujących, zaprezentowanych w tabeli 1.

<sup>1</sup> Analizę znaczenia terminu zarządzania kosztami przedstawiają na przykład A. Jarugowa [2000, s. 17-40], M. Heiss [2004, s. 9-16], E. Nowak [2006, s. 11-22], A. Karmańska [2007, s. 11-30], A. Szychta [2007, s. 180-188], D.R. Hansen i in. [2009, s. 3-49], B. Zyznańska-Dworczak [2011, s. 189-199].

**Tabela 1.** Porównanie trzech podejść do zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie

Cechy zarządzania kosztami	Podejścia do zarządzania kosztami		
	japońskie	niemieckie	angloamerykańskie
Postać	Zintegrowane zarządzanie kosztami	Kompleksowe zarządzanie kosztami	Kompleksowe zarządzanie kosztami
Znaczenie	Działania oparte na łańcuchu wartości, strategiczne zarządzanie kosztami odnoszące się do całego cyklu życia produktu	Działania menedżerów w zakresie krótko- i długookresowego planowania i kontrolowania kosztów, w celu zwiększania wartości dla klientów i obniżenia kosztów produktów	Działania menedżerów w zakresie krótko- i długookresowego planowania i kontrolowania kosztów, w celu zwiększania wartości dla klientów i obniżenia kosztów produktów
Relacje z otoczeniem	Koncentracja na kliencie i jego preferencjach odnośnie do jakości, funkcjonalności i cen produktu oraz monitorowanie konkurencji	Najwyższa koncentracja na wewnątrz przedsiębiorstwa i realizacji jego celów wynikających ze strategii	Umiarkowana koncentracja na wewnątrz przedsiębiorstwa i potrzebach rynku
Horyzont czasowy planowania kosztów	Najdłuższy, obejmujący cały cykl życia produktu	Krótko- i długoterminowe plany	Krótko- i długoterminowe plany
Znaczenie funkcji zarządzania	Motywowanie, długoterminowe planowanie, bez szczegółowych planów operacyjnych	Kontrolowanie i planowanie kosztów, ich antycypowanie i ukierunkowane oddziaływanie na nie	Kontrolowanie i planowanie zużycia zasobów, przedsięwzięć, programów, projektów lub produktów
Sposób ustalania celów	Elastyczność w ustalaniu celów, najniższa szczegółowość informacji, wskaźniki niefinansowe	Najwyższa szczegółowość i precyzja informacji, wskaźniki finansowe	Dość wysoka szczegółowość informacji, wskaźniki głównie finansowe
Najpowszechniejsze instrumenty rachunkowości zarządczej	Rachunek kosztów cyklu życia produktu, <i>Target Costing</i> wraz analizą wartości, <i>Kaizen Costing</i> , JIT, MRP	Rachunek kosztów standardowych oraz rachunek kosztów działań, budżetowanie w oparciu o te rachunki	Rachunek kosztów standardowych oraz rachunek kosztów działań, budżetowanie z wykorzystaniem tych rachunków
Partycypacja różnych szczebli zarządzania w planowaniu	Grupowe podejmowanie decyzji, w tym także przez pracowników niższych szczebli	Dominujące indywidualne podejmowanie decyzji przez kadrę zarządzającą	Dominujące indywidualne podejmowanie decyzji przez kadrę zarządzającą

Źródło: [Zyznarska-Dworczak 2012, s. 20].

Podstawowymi różnicami determinującymi sposób zarządzania kosztami w wymienionych podejściach są cele, sposób ich ustalania i realizacji, relacja przedsiębiorstwa z otoczeniem, horyzont czasowy planowania kosztów, waga funkcji

zarządzania, stosowane instrumenty rachunkowości zarządczej oraz partycypacja różnych szczebli zarządzania w planowaniu.

W obliczu globalizacji, międzyorganizacyjnego przenikania wiedzy, kultury biznesu, języków biznesu obserwuje się zatracanie indywidualnego charakteru wyróżnionych podejść. Wynika ono zarówno z sił różnicujących się w różnych regionach świata, jak i sił harmonizujących zastosowanie określonych rozwiązań w praktyce [Szychta 2007, s. 205 i 209]. Ich wzajemne oddziaływanie przyczynia się do rozwoju systemu zarządzania kosztami, umożliwiającego postrzeganie kosztów z różnych perspektyw. Poprzez dobór adekwatnych koncepcji i narzędzi z różnych podejść do zarządzania kosztami ukierunkowanych na konkretne cele przedsiębiorstwa staje się ono wielowymiarowe. Zarządzanie kosztami stanowi bowiem wówczas spoiwo między rachunkowością i analizą finansową z jednej strony, a marketingiem i zarządzaniem – z drugiej [Kochalski 2006, s. 27], na co we współczesnych dojrzałych przedsiębiorstwach nakłada się potrzeba uwzględniania odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstwa.

### **3. Co oznacza zrównoważone zarządzanie kosztami w przedsiębiorstwie odpowiedzialnym społecznie?**

Zarządzanie ukierunkowane na dokonania przedsiębiorstwa wyznacza niejako warunki funkcjonowania systemu rachunkowości zarządczej [Nita 2014, s. 42], a tym samym sposób zarządzania kosztami realizowanych i planowanych działań. Zarządzanie przedsiębiorstwem odpowiedzialnym społecznie wspiera zarządzanie kosztami ukierunkowane na optymalizację dokonań przedsiębiorstwa, ocenianą z perspektywy możliwości równoważenia celów zawartych w strategii odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstwa (CSR – *Corporate Social Responsibility*)<sup>2</sup>.

W celu ustalenia znaczenia zarządzania kosztami przedsiębiorstwa odpowiedzialnego społecznie, określanego również systemem zrównoważonego zarządzania kosztami, podjęto próbę jego scharakteryzowania na tle cech wyróżniających japońskie, anglo-amerykańskie i niemieckie podejścia do zarządzania kosztami, zaprezentowane w tab. 1. Cechy zrównoważonego zarządzania kosztami przedstawia tab. 2.

Zestawienie cech zrównoważonego zarządzania kosztami wskazuje, iż jest ono najbliższe podejściu japońskiemu do zarządzania kosztami, choć z większym znaczeniem funkcji kontrolnej wykorzystania zasobów przez przedsiębiorstwo – tych posiadanych i tych, na które ono oddziałuje poza nim. Celem zrównoważonego zarządzania kosztami jest oddziaływanie na kształtowanie się kosztów z uwzględnieniem potrzeby równoważenia celów ekonomicznych, społecznych, środowisko-

<sup>2</sup> Działania podejmowane w ramach społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa stają się coraz bardziej widoczną i akceptowaną częścią strategii korporacyjnej, co potwierdzają badania przeprowadzone w 2009 w ramach Fortune 500 firms [Dai, Ng, Tang 2013, s. 1].

Tabela 2. Cechy zrównoważonego zarządzania kosztami

Cechy	Zrównoważone zarządzanie kosztami
Postać	Zintegrowane zarządzanie kosztami, przy czym integracja dotyczy również innych dziedzin umożliwiających postrzeganie miejsca
Znaczenie/cel	Oddziaływania na kształtowanie się kosztów z uwzględnieniem potrzeby równoważenia celów ekonomicznych, społecznych, środowiskowych i etycznych, strategiczne zarządzanie kosztami odnoszące się do całego cyklu życia produktu
Relacje z otoczeniem	Koncentracja na otoczeniu przedsiębiorstwa i jego oddziaływaniu w zakresie środowiskowym, społecznym i etycznym
Horyzont czasowy planowania kosztów	Możliwie najdłuższy, obejmujący cały cykl życia produktu oraz koszty oddziaływanie na otoczenie
Znaczenie funkcji zarządzania	Długoterminowe planowanie, kontrola, motywowanie szczebli operacyjnych z perspektywy celów ekonomicznych, środowiskowych, społecznych i etycznych
Sposób ustalania celów	Elastyczność w ustalaniu celów, wskaźniki finansowe i niefinansowe: ekonomiczne, ekologiczne, pracownicze, zaangażowania społecznego
Najpowszechniejsze instrumenty rachunkowości zarządczej	<i>Activity Based Responsibility Accounting, Sustainable BSC, Activity- and Strategy-Based Responsibility Accounting</i>
Partycypacja różnych szczebli zarządzania w planowaniu	Grupowe podejmowanie decyzji, w tym także przez pracowników niższych szczebli, umożliwiające uwzględnianie wielu perspektyw oddziaływania przedsiębiorstwa

Źródło: opracowanie własne.

wych i etycznych. Wyróżnia się zatem najsilniejszą relacją z otoczeniem, bardzo długim okresem planistycznym oraz kontrolnym przy wykorzystaniu wskaźników ekonomicznych, ekologicznych, pracowniczych oraz wskaźników zaangażowania społecznego. W konsekwencji wymaga silnej integracji wiedzy pracowników z różnych działów przedsiębiorstwa oraz ich narzędzi pomiaru dokonań, w tym zwłaszcza integracji instrumentów rachunkowości zarządczej (do postaci będących jeszcze w fazie *Activity Based Responsibility Accounting, Sustainable Balanced ScoreCard, Activity- and Strategy-Based Responsibility Accounting*<sup>3</sup>). Dalszy rozwój zrównoważonego zarządzania kosztami wymaga pogłębionych badań nad możliwościami integracji różnych perspektyw postrzegania celów przedsiębiorstwa za ich pomocą.

<sup>3</sup> Więcej na temat metod pomiaru wykorzystywanych do zrównoważonego zarządzania kosztami piszą na przykład J.B. Butler i in. [2011, s. 1-10]; Hansen i in. [2009, s. 444-450, 467-485]; I.E. Nikolaou, K.I. Evangelinos [2010, s. 562-579].

#### **4. Jakie znaczenie ma zrównoważone zarządzanie kosztami w świetle alternatywnych badań naukowych w rachunkowości zarządczej?**

Postrzeganie rachunkowości zarządczej jako narzędzia przyczyniającego do kształtowania rzeczywistości ekonomicznej i relacji społecznych w przedsiębiorstwie i społeczeństwie stanowi jedno z głównych założeń alternatywnych badań naukowych w rachunkowości zarządczej<sup>4</sup> [Szychta 2014, s. 195]. Wyznacza ono jednocześnie kierunek podejścia zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie z perspektywy jego aktywności w budowaniu dialogu biznesowego i społecznego: z inwestorami, klientami, pracownikami, przedstawicielami państwa, mediami, społecznością lokalną i innymi środowiskami opiniotwórczymi. Dopuszcza bowiem możliwość uwzględniania w zarządzaniu kosztami nowych wymiarów – środowiskowego, społecznego i etycznego. Pozwala tym samym w pełni otworzyć zarządzanie kosztami na współczesne zapotrzebowania finansowego i niefinansowego pomiaru dokonań, szczególnie potrzebne do wielowymiarowego podejścia do zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie odpowiedzialnym społecznie.

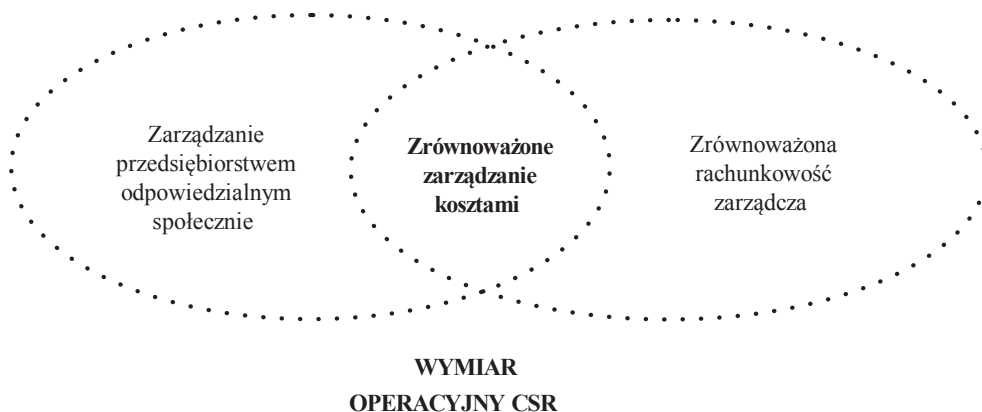
Ukazanie zrównoważonego zarządzania kosztami jako przedmiotu alternatywnych badań naukowych w rachunkowości zarządczej wymaga wskazania jego miejsca w przedsiębiorstwie odpowiedzialnym społecznie. Wyznacza je relacja zarządzania kosztami z systemem zarządzania przedsiębiorstwem odpowiedzialnym społecznie i zrównoważoną rachunkowością zarządczą<sup>5</sup>, co przedstawiono na rys. 1.

Zrównoważone zarządzanie kosztami stanowi podsystem zarządzania przedsiębiorstwem odpowiedzialnym społecznie. Ukierunkowane na optymalizację działalności zarówno w wymiarze strategicznym, jak i operacyjnym służy zaspokajaniu potrzeb informacyjnych nie tylko kierownictwa, ale innych zainteresowanych stron odnośnie do możliwości realizacji i harmonizacji wyznaczonych celów w strategii odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstwa. Wyznacza to w konsekwencji potrzebę projektowania systemu zrównoważonej rachunkowości zarządczej jako systemu informacyjnego do zrównoważonego zarządzania kosztami.

Potrzeby informacyjne użytkowników informacji o zrównoważonym zarządzaniu kosztami wyznaczają system zrównoważonej rachunkowości zarządczej. Działa on bowiem na podstawie zintegrowanego pomiaru ekonomicznego działań przedsiębiorstwa i ich wpływu na otoczenie, zapewniając transparentną komunikację informacji o dotychczasowym i przyszłym potencjale ekonomiczno-środowiskowo-

<sup>4</sup> Szerzej na temat alternatywnych metod w rachunkowości zarządczej piszą na przykład R. Laughlin [1995, s. 63-68]; J. Baxter, W.F. Chua [2003, s. 97-126]; T. Ahrens [2008, s. 292-297]; M. Masztalerz [2013, s. 79-94]; A. Szychta [2014, s. 193-223], C. de Araújo Wanderley, J. Cullen [2013, s. 15-44].

<sup>5</sup> W analogii do stwierdzenia E. Nowaka, R. Piechoty i M. Wierzbińskiego, którzy określili zarządzanie kosztami jako część wspólną zarządzania przedsiębiorstwem i rachunkowości zarządczej [Nowak, Piechota, Wierzbiński 2004, s. 24].



**Rys. 1.** Relacje między zarządzaniem przedsiębiorstwem odpowiedzialnym społecznie, odpowiedzialnym zarządzaniem kosztami i zrównoważoną rachunkowością zarządczą w wymiarze operacyjnym i strategicznym

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Zyznarska-Dworczak 2012, s. 43].

-społecznym przedsiębiorstwa [Zyznarska-Dworczak 2014, s. 337]. Jednocześnie rolę zrównoważonego zarządzania kosztami jest wspieranie identyfikowania i wyjaśniania istoty zrównoważonej rachunkowości zarządczej, wskazywanie jej wpływu na otoczenie wewnętrzne i zewnętrzne przedsiębiorstwa w zgodzie ze strategią przedsiębiorstwa odpowiedzialnego społecznie. Zrównoważone zarządzanie kosztami stanowi zatem aktywność społeczną, której celem jest realizacja działań nakreślonych strategii zrównoważonego rozwoju. Takie podejście wpisuje się w nurt badawczy metod alternatywnych w rachunkowości zarządczej, traktujących rachunkowość jako narzędzie utrzymania i usankcjonowania społecznego i ekonomicznego porządku w obrębie określonej społeczności [Szychta 2014, s. 195].

Zrównoważone zarządzanie kosztami można określić jako społecznie nacechowane, gdyż poprzez swoje podejście interdyscyplinarne jest siłą sprawczą realizacji strategii odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstw. Badania empiryczne (ankietowanych 2500 przedsiębiorców spośród 34 gospodarek świata) w zakresie kluczowych determinant rozwoju działalności przedsiębiorstw na rzecz zrównoważonego rozwoju wskazały, iż w skali globalnej<sup>6</sup> najważniejszym czynnikiem napędowym (motorem) CSR jest właśnie zarządzanie kosztami (przed „potrzebami klientów” – 64%, „robieniem słusznych rzeczy” – 62%, „budowaniem marki” – 59%). Zdaniem 67% ankietowanych nie tylko motywuje do działań odpowiedzial-

<sup>6</sup> Są to wartości uśrednione, najwyższe wartości roli zarządzania kosztami wykazano w krajach: Indie (87%), Malezja (84%), Japonia (84%), Brazylia (80%), Argentyna (80%), Stany Zjednoczone (77%) [*Corporate social responsibility...*, s. 5]. Na szczególną uwagę zasługuje obserwowany w latach 2011-2014 trend rosnącego znaczenia zrównoważonego zarządzania kosztami jako kluczowego czynnika CSR, podczas stabilności pozostałych czynników.

nych społecznie, lecz także odgrywa istotną rolę w zintegrowanym raportowaniu osiągnięć. Wspiera ukazanie transparentności podejmowania decyzji [*Corporate social responsibility*... , s. 2] oraz komunikuje na zewnątrz zasadność i racjonalność przeprowadzanych działań, oczekiwanych przez interesariuszy przedsiębiorstwa.

Rosnące znaczenie zrównoważonego zarządzania kosztami uzasadnia potrzebę przeprowadzania dalszych badań naukowych, umożliwiających w szczególności zrozumienie jego istoty uwzględniającej szeroki kontekst CSR w postaci siły oddziaływania na otoczenie i budowanie relacji społecznych. Potwierdza jednocześnie zasadność przyjęcia zrównoważonego zarządzania kosztami jako przedmiotu alternatywnych badań naukowych w rachunkowości zarządczej.

## 5. Zakończenie

Wskazana w opracowaniu wielowymiarowość zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie umożliwia integrowanie różnych perspektyw oceny oddziaływania na koszty w przedsiębiorstwie odpowiedzialnym społecznie z jednoczesnym uwzględnieniem jego wpływu na otoczenie przedsiębiorstwa. Zrównoważone zarządzanie kosztami oznacza zarządzanie potencjałem ekonomiczno-społeczno-środowiskowym przedsiębiorstwa, wymagające optymalnego oddziaływania na koszty, budującego długoterminowe relacje wewnętrzne i zewnętrzne z otoczeniem. Wspierając zrozumienie społecznej istoty praktyki rachunkowości zarządczej, wpisuje się w nurt alternatywnych badań naukowych prowadzonych w jej zakresie.

## Literatura

- Ahrens T., 2008, *Overcoming the subjective-objective divide in interpretive management accounting research*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 33, s. 292-297.
- Araújo Wanderley C. de, Cullen J., 2013, *Management accounting research: mainstream versus alternative approaches*, „Contabilidade Vista & Revista”, no. 22(4), s. 15-44.
- Baxter J., Chua W.F., 2003, *Alternative management accounting research – whence and whither*, „Accounting, Organization and Society”, vol. 28, no. 1, s. 97-126.
- Butler J.B., Henderson S.Ch., Raiborn C., 2011, *Sustainability and the balanced scorecard: integrating green measures into business reporting*, „Management Accounting Quarterly”, Winter, vol. 12 (2).
- Corporate social responsibility: beyond financials*, Grant Thornton International Business Report 2014, Grant Thornton, <http://www.granthornton.global> (25.03.2015).
- Dai N., Ng A., Tang G., 2013, *Corporate social responsibility and innovation in management Accounting in China*, „Chartered Institute of Management Accountants”, Report 9 (1).
- Durden Ch., 2008, *Towards a socially responsible management control system*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, no. 21 (5), s. 671-694.
- Grant Thornton, *Trends in corporate social responsibility 2014*, 21 August 2014, <http://www.grant-thornton.co.uk> (25.03.2015).

- Hansen D.R., Mowen M.M., Liming G., 2009, *Cost Management: Accounting and Control*, 6 ed., South-Western Cengage Learning, USA.
- Heiss M., 2004, *Strategisches Kostenmanagement in der Praxis. Instrumente – Maßnahmen – Umsetzung*, Gabler Verlag, Wiesbaden.
- Jarugowa A., 2000, *Zarządzanie kosztami a metody rachunkowości zarządczej*, [w:] *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, red. A. Jarugowa, W.A. Nowak, A. Szychta, ODDK, Gdańsk.
- Karmańska A., 2007, *Zarządzanie kosztami przedsiębiorstwa*, [w:] *Zarządzanie kosztami jakości, logistyki, innowacji, ochrony środowiska a rachunkowość finansowa*, red. A. Karmańska, Difin, Warszawa, s. 11-30.
- Kochalski C., 2006, *Koszty w przedsiębiorstwie zarządzanym przez wartość. Ujęcie modelowe*, Prace Habilitacyjne, nr 29, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań.
- Laughlin R., 1995, *Empirical research in accounting: alternative approaches and a case for "middle-range" thinking*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, vol. 8, issue 1, s. 63-68.
- Maształerz M., 2013, *Interparadigmatic dialogue in management accounting*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 72 (128), SKwP, Warszawa, s. 79-94.
- Nikolaou I.E., Evangelinos K.I., 2010, *Classifying current social responsibility accounting methods for assisting a dialogue between business and society*, „Social Responsibility Journal”, vol. 6 (4), s. 562-579.
- Nita B., 2014, *Koncepcje i uwarunkowania pomiaru i raportowania dokonań w przedsiębiorstwie*, „Ekonomia i Zarządzanie” nr 3 (6), s. 37-52.
- Nowak E., 2006, *Geneza i istota strategicznego zarządzania kosztami*, [w:] *Strategiczne zarządzanie kosztami*, red. E. Nowak, Oficyna Ekonomiczna, Kraków, s. 11-22.
- Nowak E., Piechota R., Wierzbński M., 2004, *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Rok B., 2013, *Podstawy odpowiedzialności społecznej w zarządzaniu*, Poltext, Warszawa.
- Szychta A., 2007, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Szychta A., 2014, *Kierunki alternatywnych badań naukowych w rachunkowości zarządczej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 80 (136), SKwP, Warszawa, s. 193-223.
- Zyznarska-Dworczak B., 2011, *W poszukiwaniu znaczenia terminu zarządzanie kosztami*, [w:] *Dylematy współczesnej rachunkowości*, red. W. Gabrusewicz, J. Samelak, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań, s. 189-199.
- Zyznarska-Dworczak B., 2012, *Jak zarządzać kosztami w przedsiębiorstwie?*, Difin, Warszawa.
- Zyznarska-Dworczak B., 2014, *Znaczenie zarządczej rachunkowości odpowiedzialności społecznej w przedsiębiorstwie*, [w:] *Rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju. Gospodarka – etyka – środowisko*, red. D. Dziawgo, G. Borys, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wrocław, s. 334-341.