

AGNIESZKA NÓŻKA

Rola i miejsce rachunku kosztów w przedsiębiorstwie

Cost Accounting within an Enterprise – its role and applicability

Abstract: Rosnące znaczenie informacji kosztowej dla współczesnej organizacji przejawia się w coraz większym zainteresowaniu zagadnieniami odpowiedniego pomiaru i ujęcia kosztów w rachunku kosztów, którego zadaniem jest już nie tylko sprostanie wymogom sprawozdawczości zewnętrznej, ale także dostarczenie informacji do podejmowania decyzji i wypełniania innych funkcji zarządzania.

W artykule dokonano próby określenia znaczenia i miejsca rachunku kosztów w przedsiębiorstwie oraz zaprezentowano, na podstawie studiów literatury przedmiotu, jak zmieniło się podejście do definiowania rachunku kosztów oraz funkcji i zadań jemu przypisywanych.

WSTĘP

Introduction

Dynamicznie dokonujące się zmiany, jakie można zaobserwować w otoczeniu jednostek gospodarczych, sprawiły, że przestały się liczyć kryteria rzeczowe i skutecznościowe, obowiązujące w systemie nakazowo-rozdzielczym. W dobie zaostrej konkurencji, rosnących oczekiwań klientów, ograniczonego dostępu do kapitału, a także ograniczonych zasobów koszty stały się podstawowym parametrem decyzyjnym. Informacji o kosztach przypada zatem szczególne miejsce w przedsiębiorstwie.

Aby na podstawie kosztów można było podejmować decyzje, w przedsiębiorstwie musi odbywać się prawidłowy pomiar, rejestracja i przetwarzanie informacji o kosztach. O tym, w jakich przekrojach informacja ma być zbierana („różne kryteria dla różnych celów”), jakie cechy ma posiadać, jak często ma

być dostarczana, powinni decydować użytkownicy zewnętrzni i wewnętrzni, którym jest ona potrzebna. Zasadniczo potrzebom tym podporządkowany powinien być rachunek kosztów.

POJĘCIE I FUNKCJE RACHUNKU KOSZTÓW

Definition and features of cost accounting

Studia literatury na temat rachunku kosztów pozwalają stwierdzić istnienie odbiegających swym zakresem podejść do zagadnienia definiowania rachunku kosztów. Ograniczone ramy artykułu nie pozwalają dokonać w tym miejscu całościowego przeglądu definicji, jakie można tam odnaleźć, a jedynie umożliwiają przedstawienie najważniejszych z nich i wskazanie ewolucji poglądów na temat rachunku kosztów.

Według klasycznej już dziś definicji rachunku kosztów – przytaczanej powszechnie w publikacjach na ten temat, pod pojęciem rachunku kosztów rozumie się „ogół działań zmierzających do odzwierciedlenia procesów zaopatrzenia, produkcji, zbytu, zachodzących w przedsiębiorstwie poprzez ujęcie, zgrupowanie i interpretację w stosowanych przekrojach kosztów własnych wytworzenia i zbytu produktów pracy działalności przedsiębiorstwa, mierzonych ilościowo i wartościowo za pewien okres, w celu uzyskania możliwie wszechstronnych informacji potrzebnych do ustalenia wyników i kierowania przedsiębiorstwem lub ich zespołem”.¹

Powyższa definicja zawęża pojmowanie rachunku kosztów jedynie do systemu ewidencyjnego rachunkowości. Podobne, wąskie podejście reprezentuje J. Marzec, pisząc, że „przez pojęcie rachunku kosztów rozumie się tę część rachunkowości, która polega na gromadzeniu i rozliczeniu kosztów w celu dokonania ich kalkulacji, ustalania kosztów produkcji niezakończonych, wyceny zapasów wyrobów gotowych i obliczenia kosztów sprzedanych produktów lub usług wspólnych do przychodów ze sprzedaży”.²

Nowe warunki funkcjonowania przedsiębiorstw we współczesnej gospodarce, ale i rozwój dyscypliny naukowej, jaką stał się rachunek kosztów³, przyczy-

¹ Z. Fedak, *Rachunek kosztów produkcji przemysłowej. Zagadnienia wybrane*, PWE, Warszawa 1962, s. 8–9.

² J. Marzec, *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne Oddział Warszawski, Warszawa 1999, s. 7.

³ Rachunek kosztów został wyodrębniony jako samodzielna dyscyplina naukowa przez E. Schmalenbacha. Był on autorem artykułu pt. *Selbstkostenrechnung*, opublikowanego w 1919 r. w „Zeitschrift für die handelswissenschaftliche Forschung” oraz dzieła *Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik*. Do głównych osiągnięć E. Schmalenbacha zaliczyć można: zdefiniowanie kosztu nawiązujące do jego współczesnego rozumienia, jednoznaczne rozgraniczenie od kosztu pojęcia wydatek i nakład oraz zdefiniowanie pojęcia kosztu stałego i zmiennego: proporcjonalne-

niły się do wzrostu jego znaczenia w przedsiębiorstwach, a co za tym idzie rozwoju metod, zasad, technik, wykorzystywanych do jego prowadzenia. Stosując specyficzne sposoby postępowania, obserwowano i rejestrowano procesy związane z ponoszeniem kosztów według przyjętego modelu, ale z czasem zaczęto wykorzystywać te informacje także do przewidywania wielkości kosztów w przyszłości.

Zmianę podejścia do rachunku kosztów zauważyć można w sposobie definiowania rachunku kosztów. W jednej z oryginalniejszych, uogólnionych definicji rachunku kosztów, uwzględniającej szersze podejście do zagadnień z nim związanych, uznaje się rachunek kosztów za „badanie i transformowanie, według przyjętego modelu, informacji o kosztach działalności podmiotu, służące użytkownikom do oceny sytuacji, podejmowania decyzji gospodarczych i kontroli ich urzeczywistnienia”.⁴ Definicja ta uważana jest za uniwersalną, ponieważ można ją odnosić do rachunku kosztów rozumianego jako system ewidencyjny (tzw. systematycznego rachunku kosztów), ale również zawiera w sobie znacznie większy potencjał znaczeniowy – koszty mogą się bowiem stać przedmiotem pomiaru w celu uzyskania informacji na potrzeby decyzyjne, kontrolne itp.⁵

Kolejną wartą podkreślenia definicję rachunku kosztów przytacza D. Sołtys, wskazując, że „rachunek kosztów określimy jako względnie wyodrębniony (przedmiotowo, proceduralnie – metodycznie) w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa zbiór informacji o kosztach opracowywanych według określonego modelu – jednolitego, w możliwym proceduralnie zakresie, w rachunku *ex ante* i *ex post* – dostosowanego do potrzeb użytkowników”.⁶ Definicja ta eksponuje fakt, że rachunek kosztów funkcjonuje jako wyodrębniony zbiór informacji w ramach systemu informacyjnego przedsiębiorstwa, obejmuje swym zakresem dane historyczne, ale również pozwala na spojrzenie „w przyszłość”, oraz to, że jest ukierunkowany na potrzeby użytkowników. Podobnie zresztą rachunek kosztów definiuje E. Nowak⁷, choć w niektórych pracach tego autora można spotkać także definicje nawiązujące do rozumienia rachunku kosztów jako części systemu ewidencyjnego.⁸

Rozwój gospodarki, rosnące rozmiary przedsiębiorstw oraz nowe wymagania zarządzania wpłynęły na zmianę potrzeb informacyjnych użytkowników

go, degresywnego, progresywnego. Zob. szerzej: I. Sobańska, *Rozwój systemów rachunku kosztów w gospodarce rynkowej*, Towarzystwo Gospodarcze „Rafib”, Łódź 1998, s. 8–10.

⁴ A. Jarugowa, W. Małc, K. Sawicki, *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa 1990, s. 54.

⁵ Zob. *Rachunek kosztów. Elementy rachunkowości zarządczej*, red. D. Sołtys, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław 1999, s. 22.

⁶ *Ibidem*.

⁷ Zob. E. Nowak, *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków 2001, s. 20.

⁸ Por. id., *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Ekspert, Wrocław 2001, s. 15.

informacji pochodzących z rachunku kosztów, co z kolei pociągnęło za sobą rozszerzenie zadań stawianych rachunkowi kosztów.

Według E. Schmalenbacha do podstawowych zadań rachunku kosztów należą:

- kontrola zachowania się przedsiębiorstwa,
- obserwacja zmian strukturalnych,
- tworzenie podstaw do kalkulacji cen,
- tworzenie podstaw decyzyjnych do kierowania przedsiębiorstwem,
- inne zadania (m.in. ustalanie cen do rozliczeń wewnętrznych, wycena zapasów).⁹

Również w pracach autorów polskich odnaleźć można nawiązanie do powyższej typologii zadań. Na przykład K. Sawicki wśród zadań rachunku kosztów wymienia:

- tworzenie podstaw decyzyjnych,
- ustalanie kosztów na potrzeby polityki cenowej,
- kontrolę przebiegu procesów produkcyjnych i uzyskiwanych efektów,
- obserwację i badanie zmian strukturalnych przedsiębiorstwa,
- dostarczanie informacji kosztowych zarówno odbiorcom wewnętrznym, jak i zewnętrznym.¹⁰

Inną klasyfikację zadań, podkreślającą aspekt informacyjny rachunku kosztów, przedstawia J. Gierusz, wyróżniając:

- zadania zewnętrzne, polegające na dostarczaniu informacji potrzebnych do sporządzania sprawozdania finansowego, a także tworzenia podstaw dla sprawozdawczości statystycznej i rozliczeń podmiotu z budżetami,
- zadania wewnętrzne, polegające na przygotowaniu bazy informacyjnej do zarządzania przedsiębiorstwem.¹¹

W kontekście rozpatrywanych zadań określić można również funkcje realizowane przez rachunek kosztów, które jednym autorom wydają się określeniem zamiennym dla zadań¹², gdy tymczasem inni autorzy umiejscawiają zadania właśnie w obrębie określonych funkcji.¹³

⁹ E. Schmalenbach, *Kostenrechnung und Preispolitik*, Westdeutscher Verlag, Köln und Opladen 1963, s. 15–24 (tłum. własne).

¹⁰ *Rachunek kosztów*, t. 1, pod red. K. Sawickiego, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1996, s. 33. Podobny układ zadań wymieniany jest także przez innych autorów (zob. np. A. Jarugowa, *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 1986, s. 43).

¹¹ J. Gierusz, *Rachunek kosztów produkcji sprzężonej. Aspekty metodologiczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 1996, s. 19. J. Gierusz nawiązuje tu do zadań określonych przez W. Malca (por. W. Malc, *Zadania rachunku kosztów*, Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej we Wrocławiu, nr 5, Wrocław 1959).

¹² Por. J. Gierusz, *op. cit.*, s. 17–19.

¹³ Por. *Rachunek kosztów. Elementy...*, s. 27.

Podstawową funkcją przypisywaną rachunkowi kosztów jest funkcja informacyjna wyrażająca się w dostarczaniu informacji użytkownikom. Ze względu jednak na coraz bardziej zaznaczającą się odmienność obszarów realizacji funkcji informacyjnej rachunku kosztów mówi się o:

- funkcji zewnętrznej, która polega na dostarczaniu informacji użytkownikom zewnętrznym; dostarczone w ramach tej funkcji informacje mają być m.in. podstawą prowadzenia określonych rachunków makroekonomicznych, przygotowania wniosków kredytowych, uzgodnień i negocjacji cenowych, ustalania i kontroli obciążeń podatkowych,
- funkcji wewnętrznej, która polega na „obsługiwaniu informacyjnym” procesu zarządzania w przekroju funkcji zarządzania (planowania, organizowania, motywowania, kontrolowania).

Powiązanie funkcji informacyjnej z procesem zarządzania pozwala z ogólnej funkcji informacyjnej wyłonić następujące funkcje szczegółowe rachunku kosztów:

- funkcję planistyczno-optymalizacyjną, polegającą na dostarczaniu informacji o kosztach do wyznaczania celów i zadań działalności oraz określania warunków ich realizacji w czasie i przestrzeni, tak aby relacje między kosztami i efektami były najkorzystniejsze (występuje tu zatem związek z funkcjami zarządzania, tj. planowaniem i organizowaniem),
- funkcję motywacyjną, polegającą na dostarczaniu informacji kosztowych umożliwiających sprzężenie celów i zadań z kryteriami ocen pracowników i systemami bodźców,
- funkcję kontrolną, która przejawia się w dostarczaniu informacji o kosztach w celu sprawdzenia oraz oceny stopnia i uwarunkowań osiągnięcia wyznaczonych celów i przyjętych zadań.¹⁴

MIEJSCE RACHUNKU KOSZTÓW W SYSTEMIE INFORMACYJNYM PRZEDSIĘBIORSTWA I POWIĄZANIA Z INNYMI PODSYSTEMAMI INFORMACYJNYMI

Cost accounting within a corporate information system and its connections
with other information subsystems

W świetle dokonanego przeglądu literatury przedmiotu można stwierdzić, że rachunkowi kosztów przypisuje się szczególne miejsce w systemie informacyjnym rachunkowości, któremu z kolei wyznacza się bardzo ważną rolę w przedsiębiorstwie.

Wielu autorów zwraca uwagę na czołowe miejsce rachunkowości i systemu informacyjnego rachunkowości w systemie informacyjnym całego przedsiębior-

¹⁴ *Ibid.*, s. 24.

stwa.¹⁵ Rachunkowość jest uważana za podstawowe źródło informacji ekonomicznej. Szacuje się, „że dostarcza około 70–80 procent informacji w przedsiębiorstwach. Dlatego też stwierdza się, że dyscyplina ta stanowi główny podsystem w systemie informacji ekonomicznej, a tym samym jeden z najważniejszych podsystemów w całym systemie informacyjnym przedsiębiorstw”.¹⁶

Zgodnie z opiniami większości teoretyków i praktyków¹⁷ rachunek kosztów to względnie wyodrębniony, choć będący integralną częścią rachunkowości podsystem informacyjny, którego przedmiotem zainteresowania są koszty ponoszone w jednostce. Powiązania rachunku kosztów z systemem informacyjnym rachunkowości (i jej podsystemami w postaci rachunkowości finansowej i zarządczej) są bezsprzeczne. W literaturze przedmiotu rachunek kosztów traktowany jest często jako część wspólna obydwu dziedzin rachunkowości. Rachunek kosztów, choć stanowi względnie wyodrębniony system informacyjny, tworzy zbiór informacji wykorzystywanych zarówno przez rachunkowość finansową jak i zarządczą. Z jednej strony, dostarcza potrzebnych informacji pozwalających sprostać wymogom sprawozdawczości zewnętrznej, co wskazuje na związki z rachunkowością finansową, której zasady, techniki, procedury przenikają do systematycznego rachunku kosztów. Z drugiej strony – funkcja wewnętrzna, jaką spełnia rachunek kosztów, konkretyzuje i umacnia jego związki z zarządzaniem.

Funkcje zarządzania (na które w najbardziej syntetycznym ujęciu składają się: planowanie, organizowanie, motywowanie i kontrolowanie) mogą być traktowane jako procesy informacyjno-decyzyjne. Na podstawie informacji (z wewnątrz przedsiębiorstwa i jego otoczenia) podejmowane są decyzje o doborze celów, zadań i sposobów działania. Zatem zarządzanie nie jest możliwe bez dopływu informacji, w tym informacji pochodzących z systemu rachunkowości.

¹⁵ Zob.: H. Ronek, *Rachunkowość jako źródło informacji ekonomicznej*, [w:] *Ekonometryczne modelowanie danych finansowo-księgowych*, red. E. Nowak, M. Urbanek, Norbertinum, Lublin 1995, s. 94; E. Nowak, *Rachunkowość jako system informacyjny*, [w:] *Rachunkowość w controllingu przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, PWE, Warszawa 1996, s. 33; W. Brzezina, *Ogólna teoria rachunkowości*, Wyższa Szkoła Handlu i Prawa w Warszawie, Warszawa 1998, s. 40; T. Maszczyk, *System informacyjny rachunkowości*, [w:] *Rachunkowość a controlling*, red. E. Nowak, Prace Naukowe AE we Wrocławiu, Wydawnictwo AE we Wrocławiu, Wrocław 2002, s. 120.

¹⁶ H. Ronek, *op. cit.*, s. 94.

¹⁷ W literaturze znaleźć można przykłady mówiące o próbie wydzielenia rachunku kosztów z rachunkowości jako samoistnego elementu informacji ekonomicznej. Jeden z nich został zaprezentowany w artykule: *Raport of the Committee on Foundations of Accounting Measurement*, „Accounting Review”, Supplement to vol. XLVI, 1971, s. 5–11, [za:] A. Jarugowa, W. Malc, K. Sawicki, *op. cit.*, s. 58–59. Jego zwolennicy rozróżniają rachunkowość majątkową (służącą rozliczeniom majątkowym i przedstawianiu faktycznego stanu majątku) i rachunkowość operacyjną (zajmującą się predykcją i wspomaganiami procesów decyzyjnych). W ramach rachunkowości operacyjnej funkcjonuje, co prawda, rachunek kosztów i efektów działalności, ale nie jest on związany z rachunkowością majątkową. Takie stanowisko należy jednak uznać za odosobnione z racji niezbyt przekonującej argumentacji.

Informacja ekonomiczna o kosztach, pochodząca z rachunku kosztów, wspomaga informacyjnie poszczególne funkcje zarządzania, tj.:

- planowanie, kiedy rolą rachunku kosztów jest dostarczenie informacji pozwalających zmniejszyć stopień ryzyka przy dokonywaniu wyborów (wykorzystuje się tu tzw. planistyczny rachunek kosztów) oraz informacji o kosztowych ograniczeniach realizacji już podjętych decyzji (budowa wzorców kosztowych);
- kontrolę, kiedy informacja o kosztach rzeczywistych może być wykorzystywana do porównania jej z planem (wzorcami kosztowymi) i identyfikacji odchyłeń (ich przyczyn, miejsc, osób odpowiedzialnych) oraz do podejmowania decyzji o ich eliminowaniu;
- organizowanie, kiedy informacje z rachunku kosztów są wykorzystywane m.in. do określenia celów, zakresienia granic ośrodków odpowiedzialności, wskazania zadań kosztowych dla każdego ośrodka;
- motywowanie i komunikowanie; na podstawie informacji kosztowych budowane są wewnętrzne systemy ocen i raportów z wykonania zadań przez ośrodki odpowiedzialności, oceny powinny się zaś przekładać na systemy zachęt (materialnych i niematerialnych).¹⁸

Można zatem stwierdzić, że praktycznie wszystkie decyzje podejmowane wewnątrz organizacji muszą być oparte na kosztach jako jednym z kryteriów wyboru, co umacnia tym samym znaczenie rachunku kosztów w systemie informacyjnym jednostki.

Rozpatrując powiązania pomiędzy systemem rachunkowości (w tym również rachunkiem kosztów) a systemem zarządzania, podkreśla się wzajemność tych relacji.¹⁹ Z jednej strony, rodzaj i jakość informacji z systemu rachunkowości (w tym także z rachunku kosztów) wpływa na podejmowane decyzje, z drugiej zaś strony, system zarządzania stawia warunki odnośnie do informacji (np. co do rodzaju, terminu, zakresu).

Zakres współczesnego rachunku kosztów jest wyznaczony przez potrzeby informacyjne użytkowników. Jeśli chodzi o informację kosztową na potrzeby zewnętrzne, to jej zakres i cechy regulują przepisy. Z kolei rachunek kosztów dla celów wewnętrznych jest kształtowany wyłącznie pod wpływem potrzeb informacyjnych osób zarządzających na różnych szczeblach organizacji. Wynika stąd potrzeba dostosowania rachunku kosztów do specyficznych warunków danego przedsiębiorstwa.

W literaturze zostały sformułowane warunki, jakie powinien spełniać prawidłowo zorganizowany rachunek kosztów. Są to:

¹⁸ Zob. szerzej na ten temat w: J. Gierusz, *op. cit.*, s. 28–31.

¹⁹ Zob. H. Ronek, *op. cit.*, s. 97.

- wiarygodność i jednorodność danych liczbowych, przez co będą mogły być one porównywalne w czasie i przestrzeni do planów,
- kompletność danych, umożliwiającą pełny i prawdziwy obraz sytuacji,
- dostarczanie informacji na czas, aby zapewnić podjęcie decyzji eliminujących negatywne zjawiska,
- ściśle powiązanie danych rachunku kosztów z pozostałymi funkcjami występującymi w przedsiębiorstwie, czyli z: planowaniem, zaopatrzeniem, zatrudnieniem itp.²⁰

Rozwiązania przyjęte w zakresie rachunku kosztów powinny być także racjonalne, tzn. nakłady pracy związane z prowadzeniem rachunku kosztów muszą być współmierne do korzyści, jakie daje posiadanie określonych informacji.

Wśród instrumentów zarządzania dużą popularność zyskał w ostatnim czasie controlling, uważany za „ponadfunkcyjny instrument zarządzania”.²¹ Istota controllingu wyraża się w koordynowaniu procesów planowania, sterowania i kontroli w celu optymalizacji wyniku finansowego i wartości przedsiębiorstwa.²² Realizacja zadań stawianych przed controllingiem rodzi zapotrzebowanie na odpowiednią informację ekonomiczną, co z kolei stawia nowe wymagania przed systemem informacyjnym rachunkowości i rachunkiem kosztów.

Podobnie jak w przypadku zarządzania, również w odniesieniu do controllingu wskazuje się na ważną rolę rachunkowości, która stanowi dla niego podstawową bazę informacyjną. Wynika to przede wszystkim z faktu, że poza rachunkowością nie istnieje żaden inny całościowy system informacji mikroekonomicznej. Szczególna rola przypada zaś rachunkowości zarządczej, wykraczającej poza ramy systemu ewidencyjnego rachunkowości w celu zaspokojenia różnych „zarządczych” potrzeb informacyjnych. Systemy controllingu i rachunkowości powinny zatem ściśle ze sobą współdziałać.²³

Jeśli zaś chodzi o powiązania rachunku kosztów z controllingiem, to podobnie jak miało to miejsce w przypadku zarządzania, tu także wskazuje się na relacje dwukierunkowe:

- rachunek kosztów służy wypełnianiu różnych zadań controllingu,
- controlling i zadania przed nim stawiane wpływają na kształt rachunku kosztów.

Ta wzajemność relacji „rachunek kosztów–controlling” sprawiła, że rachunek kosztów określany jest jako instrument a zarazem obiekt controllingu.²⁴

²⁰ J. Matuszewicz, *Rachunek kosztów*, Finans-Servis, Warszawa 1998, s. 7–8.

²¹ *Rachunkowość w controllingu przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, PWE, Warszawa 1996, s. 9.

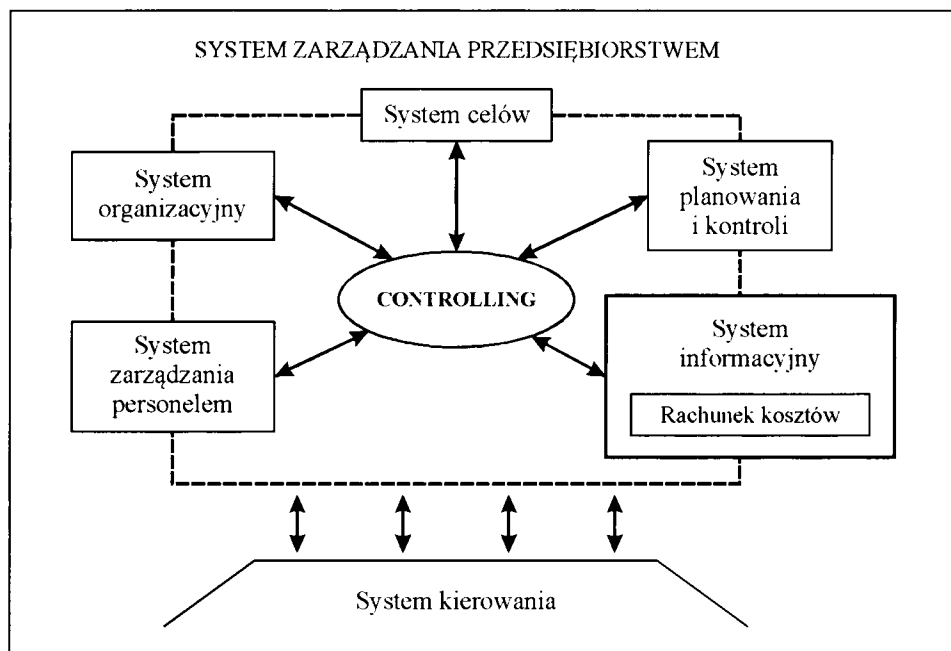
²² Por. różne definicje controllingu w: W. Brzezina, *Controlling sensu largo i sensu stricto*, [w:] *Rachunkowość a controlling*, red. E. Nowak, Prace Naukowe AE we Wrocławiu, Wydawnictwo AE we Wrocławiu, Wrocław 2002, s. 12–14.

²³ W. Gabrusewicz, A. Kamela-Sowińska, H. Poetschke, *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2002, s. 382.

²⁴ J. Rubik, *Rachunek kosztów – instrument i obiekt controllingu*, [w:] *Zarządzanie kosztami*

Spojrzenie na rachunek kosztów jako na instrument controllingu oznacza, że informacje kosztowe stają się bazą tzw. controllingu kosztów²⁵, którego celem jest zasilanie procesu zarządzania w odpowiednie informacje kosztowe na potrzeby decyzji i kontroli.

Miejsce rachunku kosztów w systemie zarządzania przedsiębiorstwem przedstawiono na rys. 1.



Rys. 1. System zarządzania przedsiębiorstwem
Corporate management system

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: F. J. Witt, *Aktivitätscontrolling und Prozesskostenmanagement*, C. E. Poeschel, Verlag, Stuttgart 1991, s. 42, [za:] J. Rubik, *op. cit.*, s. 335.

Rola rachunku kosztów w systemie controllingu jest determinowana zadaniami wyznaczonymi samemu controllingowi, a te zaś zależą od warunków, w jakich działa przedsiębiorstwo. W otoczeniu statycznym, które w zasadzie przy obecnych warunkach funkcjonowania przedsiębiorstw można uznać za stan hipotetyczny, zarówno sam controlling, jak i rachunek kosztów są ukierunkowane informacyjnie na przeszłość, dominującą zaś funkcją jest funkcja kontrolna. W otoczeniu dynamicznym controlling musi charakteryzować się dużą elastycz-

w przedsiębiorstwach w aspekcie integracji Polski z Unią Europejską. *Materiały Konferencyjne*, Wydawnictwo Wydziału Zarządzania Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa 2001, s. 333.

²⁵ *Ibid.*, s. 335.

nością informacyjną tak w zakresie przewidywania przyszłości, jak i przy bieżącej ocenie działalności. Dużego znaczenia nabiera tu przede wszystkim funkcja planistyczno-optimalizacyjna, której realizacja przebiega w ścisłym powiązaniu z funkcją kontrolną. W takich warunkach rachunek kosztów staje się aktywnym elementem systemu zarządzania.²⁶

Zapotrzebowanie ze strony controllingu na określone informacje stawia systemowi rachunku kosztów nowe wyzwania, czyniąc z niego jednocześnie obiekt controllingu. Nie istnieje jeden właściwy system rachunku kosztów, który spełniłby wszystkie te oczekiwania. Dążenie przedsiębiorstw do bycia elastycznymi i sprostania innym wymogom współczesnej rzeczywistości gospodarczej, zgodnie z koncepcją „ciągłego uczenia się”, sprawia, że przed controllingiem pojawiają się także coraz to nowe zadania – staje się on instrumentem aktywnym, controllingiem „uczącym się”.

Wskazuje się, że cechą organizacji uczącej się jest myślenie systemowe charakteryzujące się:

- postrzeganiem wielokierunkowych relacji, a nie jedynie linearnych łańcuchów przyczynowo-skutkowych,
- widzeniem procesów – a nie pojedynczych wydarzeń.²⁷

W takim kierunku zdaje się zmierzać system rachunku kosztów, odpowiadając tym samym na zapotrzebowanie informacyjne, jakie powstaje w organizacji „uczącej się”, której celem jest świadome kreowanie własnej przyszłości. Wyrazem przemian w systemie rachunku kosztów jest zastępowanie i stopniowe wypieranie rachunku retrospektywnego (w czystej postaci) przez rachunek kosztów o charakterze planistyczno-optimalizacyjnym, oparty na nowoczesnych koncepcjach, tj. rachunku kosztów działań, target costing, rachunku cyklu życia produktów itp.

Konkludując rozważania, można stwierdzić, że rachunek kosztów zajmuje kluczowe miejsce w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa ze względu na duże znaczenie, jakie przypisuje się obecnie kosztom wśród parametrów decyzyjnych. Mimo względnego wyodrębnienia systemu rachunku kosztów z systemu informacyjnego jest on ściśle powiązany z innymi podsystemami informacyjnymi w przedsiębiorstwie (np. rachunkowością finansową czy zarządczą), a także z systemem zarządzania (czy controllingu).

²⁶ D. Sołtys, *Rachunek kosztów a controlling*, [w:] *Rachunkowość w controllingu przedsiębiorstwa*, s. 69.

²⁷ M. Hopej, *Struktura organizacji uczącej się*, [w:] *Przedsiębiorstwo przyszłości*, red. W. M. Grudzewski, I. Hejduk, Difin, Warszawa 2000, s. 127–128.

SUMMARY

Cost accounting plays major role in the corporate information system due to its significance in relation to decision taking parameters. Cost accounting, though indirectly excluded from information system category, is closely related to some information subsystems in an enterprise, i.e. financial accounting or management accounting.

Cost accounting is also the sustaining pillar to all management functions, i.e. controlling, motivation, planning and organization, as it is a basic information source to those dimensions. Changing management needs and the new tasks in front of controlling shape cost accounting itself that is treated as an instrument as well as the object of controlling.