



Edward Nowak

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wydział Zarządzania, Informatyki i Finansów
Katedra Rachunku Kosztów, Rachunkowości Zarządczej i Controllingu
edward.nowak@ue.wroc.pl

RACHUNEK KOSZTÓW A ZARZĄDZANIE KOSZTAMI. ROZWAŻANIA O RELACJACH

Streszczenie: W artykule zajęto się relacjami między dwoma obszarami rachunkowości zarządczej: rachunkiem kosztów i zarządzaniem kosztami. Na początku omówiono istotę i zakres rachunku kosztów, wyodrębniając dwa podsystemy: systematyczny rachunek kosztów podporządkowany rachunkowości finansowej oraz problemowe rachunki kosztów prowadzone na potrzeby zarządzania. Następnie przedstawiono pojęcie i cele zarządzania kosztami jako podsystemu zarządzania ukierunkowanego na poprawę efektywności wykorzystania zasobów. W trzeciej części artykułu wskazano na relacje między rachunkiem kosztów i zarządzaniem kosztami oraz zasadnicze różnice między tymi obszarami rachunkowości zarządczej. W ten sposób wykazano, że skuteczne zarządzanie kosztami nie jest możliwe bez wykorzystania odpowiednich informacji ekonomicznych dostarczanych przez rachunek kosztów. Rachunek kosztów obejmuje bowiem różne modele i ich odmiany, które są dostosowane do różnych sytuacji planistycznych, kontrolnych i decyzyjnych.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów, zarządzanie kosztami, rachunkowość zarządcza.

Wprowadzenie

Kadra zarządzająca przedsiębiorstwem powinna zapewnić pełne zrealizowanie założonych celów oraz doprowadzić do osiągnięcia jak najlepszych wyników. Aby to było możliwe, aktywności menedżerów muszą być ukierunkowane na osiąganie maksymalnych korzyści z zaangażowanych w działalności zasobów przy jednoczesnym racjonalizowaniu kosztów. Inaczej mówiąc, należy dbać o wysoką efektywność ponoszonych kosztów. To stanowi jedno z najważniejszych zadań osób zarządzających przedsiębiorstwami. Wykonanie tego zadania wymaga zastosowania odpowiednich metod zarządzania.

Koncepcją zarządzania obejmującą działania ukierunkowane na poprawę efektywności wykorzystania zasobów jest zarządzanie kosztami. W kosztach znajduje odzwierciedlenie jakość pracy w różnych obszarach działalności przedsiębiorstwa. Dlatego uwaga menedżerów jest skupiona na kształtowaniu kosztów na odpowiednim poziomie [Kołodziejczuk, 2014]. Aby można było podejmować działania wpływające na racjonalizację kosztów, należy posiadać odpowiednie informacje w tym zakresie. Najważniejszym źródłem informacji dotyczących kosztów działalności przedsiębiorstwa jest niewątpliwie rachunek kosztów, który jest ważnym elementem systemu informacyjnego zarządzania w ogóle, a zarządzania kosztami w szczególności.

Problematyce rachunku kosztów i zarządzania kosztami, które są obszarami rachunkowości zarządczej, jest poświęcony niniejszy artykuł. Głównym celem artykułu jest ukazanie istoty i zakresu tych dwóch obszarów rachunkowości zarządczej oraz wzajemnych relacji między rachunkiem kosztów i zarządzaniem kosztami. Zasadnicza teza artykułu zawiera się w stwierdzeniu, że skuteczna realizacja procesu zarządzania kosztami wymaga posiadania odpowiednich informacji ekonomicznych, w szczególności tych pochodzących z rachunku kosztów. Założony cel artykułu został osiągnięty, a przyjęta teza zweryfikowana na podstawie krytycznej analizy literatury polskiej i zagranicznej z zakresu rachunkowości zarządczej.

1. Rachunek kosztów – istota i zakres

Historycznie ujmując, rachunek kosztów wyodrębnił się jako pierwszy w stosunku do zarządzania kosztami. Powstał on w praktyce przedsiębiorstw w okresie rewolucji przemysłowej, a jego podstawowym zadaniem była wówczas kalkulacja rzeczywistego pełnego kosztu jednostkowego produktów [Sobańska, 2010]. Od tego czasu następował dynamiczny rozwój rachunku kosztów, którego przejawem było wykształcenie się różnych jego modeli i odmian.

Rachunek kosztów jest względnie wyodrębnionym podsystemem w systemie informacyjnym rachunkowości jednostki gospodarczej, w którym następuje przetwarzanie informacji zgodnie z przyjętym modelem. Jarugowa, Malc i Sawicki określają rachunek kosztów jako „badanie i transformowanie, według przyjętego modelu, informacji o kosztach i przychodach działań przyszłych, bieżących i zamierzonych w celu wspomagania zarządzania podmiotem” [Jarugowa, Malc i Sawicki, 1983, s. 44]. Najkrócej rachunek kosztów można określić jako proces ustalania kosztów prowadzenia działalności gospodarczej według określonego modelu.

Modelem rachunku kosztów jest nazywany zespół zasad i procedur, według których dokonuje się transformacji informacji o kosztach dotyczących rozpatrywa-

nych obiektów odniesienia kosztów w celu ich przystosowania do specyficznych potrzeb informacyjnych interesariuszy jednostki gospodarczej [Nowak i Wierzbński, 2010, s. 19]. Tradycyjnie wyróżnia się dwie podstawowe grupy użytkowników informacji dostarczanych przez rachunek kosztów: zewnętrznych i wewnętrznych. Ponieważ interesariusze ci mają odmienne potrzeby informacyjne, dlatego są one zaspokajane przy zastosowaniu odmiennych modeli rachunku kosztów.

Różnorodność podejść do rachunku kosztów powoduje konieczność dokonywania ich klasyfikacji. Nadrzędnym kryterium klasyfikacji modeli rachunku kosztów jest ich związek z systemem ewidencyjno-sprawozdawczym rachunkowości. Na podstawie tego kryterium wyróżnia się [Jarugowa, Malc i Sawicki, 1983, s. 45]:

- systematyczny rachunek kosztów,
- problemowe rachunki kosztów.

Systematyczny rachunek kosztów jest podsystemem w systemie ewidencyjno-sprawozdawczym rachunkowości przedsiębiorstwa. Jest to rachunek o charakterze kontynuacyjnym, który zajmuje się pomiarem i ujmowaniem w określonych przekrojach ponoszonych kosztów i ich prezentowaniem w sprawozdaniach. Dostarcza on informacje na potrzeby ustalania wyniku finansowego oraz wyceny zapasu produktów. Systematyczny rachunek kosztów jest zazwyczaj podporządkowany wymogom obligatoryjnej sprawozdawczości finansowej. Może też uwzględniać wewnętrzne potrzeby zarządzania jednostkami gospodarczymi i nie być zgodnym z regulacjami Ustawy o rachunkowości.

Najważniejszym modelem systematycznego rachunku kosztów, dostosowanym do wymogów obligatoryjnej sprawozdawczości finansowej, jest niewątpliwie rachunek kosztów pełnych. Natomiast popularnym modelem rachunku kosztów o charakterze systematycznym, który nie jest zgodny z regulacjami ustawowymi, jest rachunek kosztów zmiennych. Z kolei modelem systematycznego rachunku kosztów prowadzonym zazwyczaj na potrzeby zarządzania, który może być dostosowany do wymogów obligatoryjnej sprawozdawczości finansowej, jest rachunek kosztów działań, który zasadniczo jest ukierunkowany na informacyjne wspomaganie zarządzania [Kaplan i Cooper, 2000].

Ze względu na stopień standaryzacji kosztów można wyróżnić trzy odmiany wskazanych modeli rachunku kosztów [Sobańska (red.), 2003, s. 100-107]:

- rachunek kosztów rzeczywistych,
- rachunek kosztów normalnych,
- rachunek kosztów postulowanych.

Z tymi rodzajami rachunku kosztów jest związana klasyfikacja sposobów prezentacji informacji o kosztach. Jest to mianowicie zbiorczy i rozdzielczy sposób prezentacji kosztów [Jarugowa, Malc i Sawicki, 1983, s. 71].

Problemowe rachunki kosztów są zazwyczaj prowadzone poza systemem ewidencyjno-sprawozdawczym rachunkowości. Są one prowadzone na wewnętrzne potrzeby zarządzania jednostkami gospodarczymi i podporządkowane różnym sytuacjom planistycznym i kontrolnym oraz decyzyjnym. Przy tym problemowe rachunki kosztów nie mają charakteru systematycznego, a ponadto nie muszą one być zgodne z regulacjami Ustawy o rachunkowości. Ich głównym zadaniem jest informacyjne wspomaganie procesu podejmowania decyzji gospodarczych.

Informacje dotyczące kosztów działalności mają podstawowe znaczenie w zarządzaniu przedsiębiorstwem. To było przesłanką wyodrębnienia się różnych modeli rachunku kosztów, które ujmują koszty dotyczące określonych obiektów odniesienia czy też obszarów działalności. Niektóre z tych modeli mają zastosowanie do prospektywnego ujmowania kosztów, inne zaś są przeznaczone do retrospektywnego pomiaru kosztów.

Do najbardziej popularnych modeli rachunku kosztów o charakterze problemowym, prowadzonych na potrzeby zarządzania, należy zaliczyć:

- rachunek kosztów cyklu życia produktów,
- rachunek kosztów docelowych,
- rachunek kosztów ciągłego doskonalenia,
- rachunek kosztów łańcucha wartości,
- rachunek kosztów jakości,
- rachunek kosztów projektów innowacyjnych,
- rachunek kosztów klientów.

Przeglądu modeli rachunku kosztów dokonano w pracy [Nowak i Wierzbński, 2010].

Z rozważań przeprowadzonych w niniejszym punkcie artykułu wynika, że rachunek kosztów dysponuje różnymi instrumentami. Ważne jest, że istniejące modele rachunku kosztów są podporządkowane określonym potrzebom informacyjnym interesariuszy przedsiębiorstw: zewnętrznych i wewnętrznych. Jednocześnie spełniają one specyficzne zapotrzebowanie informacyjne wynikające z różnych sytuacji decyzyjnych. To wszystko powoduje, że rachunek kosztów jest niezbędnym elementem systemu informacji ekonomicznej w każdej jednostce gospodarczej. Jego funkcja informacyjna ma niewątpliwie nadrzędny charakter.

2. Zarządzanie kosztami – istota i cele

Jednym z najważniejszych zadań menedżerów i kadry kierowniczej jest zapewnienie racjonalności wykorzystania zasobów zaangażowanych w działalność przedsiębiorstw. Wymaga to systematycznego kontrolowania wartości zuży-

cia poszczególnych zasobów: materialnych, finansowych i osobowych. Ważne jest, aby wielkość zaangażowania lub zużycia zasobów ukształtowała się na możliwie niskim poziomie w stosunku do skali działalności. Ostatecznie chodzi o to, aby korzyści osiągnęte z zaangażowania w działalności określonych zasobów trwale przewyższały wartość zużycia zasobów (koszty). Pożądaną prawidłowością jest, aby następowało obniżenie kosztów przypadających na jednostkę korzyści (np. przychodów ze sprzedaży produktów).

Poprawa efektywności wykorzystania zasobów może być osiągnięta przez zastosowanie koncepcji rachunkowości zarządczej, jaką jest zarządzanie kosztami. Zaangażowanie zasobów w prowadzenie działalności gospodarczej pociąga za sobą ponoszenie kosztów, nad którymi należy zapanować. Inaczej mówiąc, należy tak zarządzać przedsiębiorstwem, aby koszty nie przekroczyły docelowego (założonego) poziomu i ukształtowały się na możliwie niskim poziomie. Aktywności menedżerów i kadry kierowniczej ukierunkowane na realizację tego zadania są nazywane zarządzaniem kosztami. W literaturze z zakresu rachunkowości zarządczej można znaleźć wiele definicji zarządzania kosztami. Brak jest jednakże jednoznacznych poglądów co do istoty i celów tej koncepcji zarządzania. Różni autorzy w swoich definicjach kładą akcent na odmienne elementy. Przegląd tych definicji przedstawili m.in. Nowak i Wierzbiński [2010].

W niniejszym artykule będzie przytoczona definicja zarządzania kosztami sformułowana przez van Derbecka. Autor ten określił zarządzanie kosztami jako zestaw technik i metod służących kontroli działalności oraz doskonaleniu procesów i produktów przedsiębiorstwa. W koncepcji tej menedżerowie są ukierunkowani na optymalizację alokacji zasobów w najbardziej rentownych obszarach działalności gospodarczej oraz podwyższenie efektywności ich wykorzystania [van Derbeck, 2013]. Jest to zwięzła definicja, która jednakże trafnie oddaje istotę zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie.

Nadrzędnym celem zarządzania kosztami jest zwiększenie osiąganych wyników finansowych oraz wartości dla interesariuszy, a zwłaszcza wartości przedsiębiorstwa dla właścicieli i wartości dla klientów. Cel ten jest osiągnęty dzięki poprawie efektywności wykorzystania zasobów, która przyczynia się do obniżania kosztów. Poprawie tej sprzyja odpowiednia alokacja zasobów między różne obszary działalności przedsiębiorstwa.

Zarządzanie kosztami nie jest czynnością podejmowaną sporadycznie, lecz procesem ustawicznego usprawniania działalności przedsiębiorstwa. W ramach zarządzania kosztami podejmuje się działania doskonalące procesy gospodarcze, które przyczyniają się do poprawy efektywności wykorzystania zasobów. Ważne jest kontrolowanie wpływu przedsiębiorstwa na nabywanie i wykorzystanie zasobów w efektywny sposób [Jarugowa i in., 1997, s. 22].

Zarządzanie kosztami jest podporządkowane realizacji polityki ekonomicznej zarządu przedsiębiorstwa. Obejmuje ono określone procedury postępowania oraz sposoby działania podejmowane dla osiągnięcia celu obniżki kosztów. Na te sposoby składają się różne techniki i metody poprawy efektywności wykorzystania zasobów, a w końcowym rezultacie obniżenia ponoszonych kosztów.

W praktyce zarządzania kosztami wykształciły się dwa podejścia do racjonalizacji ponoszonych kosztów [Zysnarska-Dworczak, 2012, s. 20-24]:

- ciągłe i stopniowe doskonalenie procesów gospodarczych oraz produktów pod względem jakości, funkcjonalności i cen sprzedaży; jest to podejście stosowane w przedsiębiorstwach japońskich,
- podejmowanie działań ukierunkowanych na osiągnięcie standardów kosztowych, które wynikają z przyjętego programu racjonalizacji kosztów; to podejście jest typowe dla praktyki niemieckiej i anglo-amerykańskiej.

Mimo odmiennych założeń, podejścia te wzajemnie się uzupełniają, zacierają się różnice między nimi w aktualnych warunkach prowadzenia działalności i podporządkowane są one tym samym celom.

Zarządzanie kosztami może mieć wymiar nie tylko operacyjny, ale także strategiczny. Wzrost znaczenia problemów strategicznych w działalności przedsiębiorstw przyczynił się do wyodrębnienia koncepcji rachunkowości zarządczej, nazywanej strategicznym zarządzaniem kosztami. Dlatego można wyróżnić dwa obszary zarządzania kosztami:

- strategiczne zarządzanie kosztami, które jest ukierunkowane na osiąganie celów o charakterze długookresowym; takim celem jest wzrost wartości, natomiast podejmowane decyzje odnoszą się do przyszłych zamierzeń i zaangażowania zasobów,
- operacyjne zarządzanie kosztami, które jest podporządkowane zadaniom wykonywanym dla osiągnięcia założonych celów; zadania te dotyczą poprawy efektywności wykorzystania zasobów, a podejmowane decyzje dotyczą bieżącej działalności.

Strategiczne zarządzanie kosztami jest traktowane jako proces podejmowania decyzji dotyczących długookresowych czynników kosztotwórczych w kontekście strategii przedsiębiorstwa oraz łańcucha wartości [Morse, Davis i Hatgraves, 2003, s. 7]. W definicji tej są zawarte trzy podstawowe założenia strategicznego zarządzania kosztami:

- 1) związek z łańcuchem tworzenia wartości,
- 2) strategiczne pozycjonowanie przedsiębiorstwa,
- 3) analiza długookresowych nośników kosztów.

Z przedstawionych założeń wynika, że strategiczne zarządzanie kosztami polega na identyfikacji i analizie czynników o charakterze strategicznym wpływających na kształtowanie się kosztów w długim okresie. Przy czym strategiczne nośniki kosztów są specyfikowane przy uwzględnieniu przyjętej przez przedsiębiorstwo strategii oraz w powiązaniu z łańcuchem tworzenia wartości. Czynniki te wpływają na względną pozycję kosztową przedsiębiorstwa, a także na poziom kosztów działań ukierunkowanych na tworzenie wartości [Nowak, 2010].

3. Relacje między rachunkiem kosztów i zarządzaniem kosztami

W poprzednich punktach niniejszego artykułu zostały przedstawione dwa segmenty rachunkowości zarządczej, jakimi są rachunek kosztów i zarządzanie kosztami. Istocie i zakresowi tych obszarów poświęcono wiele prac, przy czym nie ma jednoznaczności poglądów na ten temat. Trudno także jest jednoznacznie określić granice między rachunkiem kosztów a zarządzaniem kosztami, gdyż obszary te wzajemnie się zazębiają. Mimo że mają one pewne elementy wspólne, to jednak ich cele, zadania i zakres nie pokrywają się [Rubik, 2003].

W ujęciu historycznym jako pierwszy niewątpliwie wyodrębnił się rachunek kosztów, który podlegał ewolucji. Powstały jego nowe modele i odmiany jako odpowiedź na zapotrzebowanie na skuteczne instrumenty kontroli kosztów przedsiębiorstw. Ponieważ ograniczenie roli rachunku kosztów do funkcji kontrolnej nie stworzyło możliwości wszechstronnego jego wykorzystania w zarządzaniu, wykształciło się zarządzanie kosztami. Przeto kolejność rachunek kosztów – zarządzanie kosztami jest logiczna pod względem chronologicznym. W ostatnich latach zarządzanie kosztami stało się dominującą koncepcją rachunkowości zarządczej.

Zarządzanie kosztami wyodrębniło się na bazie rachunku kosztów w rezultacie jego ewolucji w kierunku antycypacyjnego ujmowania kosztów. Jest ono skutkiem coraz powszechniejszego przeświadczenia, że koszty są mniej lub bardziej istotnym elementem większości sytuacji decyzyjnych w przedsiębiorstwach. Ponadto prowadzenie działalności gospodarczej bez oglądania się na poziom ponoszonych kosztów wcześniej czy później prowadzi do upadku przedsiębiorstwa. Dlatego koszty są przedmiotem systematycznych pomiarów (rachunek kosztów) oraz oddziaływania na ich poziom (zarządzanie kosztami).

Podstawową kategorią łączącą rachunek kosztów i zarządzanie kosztami są niewątpliwie koszty, przy czym zakres pojęcia koszty w tych dwóch rozpatrywanych obszarach niekoniecznie się pokrywa. Również inne są cechy jakościowe kosztów jako przedmiotu pomiaru i oddziaływań menedżerów. W rachunku kosztów chodzi o wierne odzwierciedlenie wartości zużycia zasobów dla zreali-

zowania określonego zakresu działalności. Natomiast w zarządzaniu kosztami uwaga jest skoncentrowana na przydatności informacji o kosztach przy podejmowaniu decyzji gospodarczych.

Porównanie rachunku kosztów z zarządzaniem kosztami według różnych kryteriów zostało przedstawione w tabeli 1.

Analiza porównawcza rachunku kosztów i zarządzania kosztami dokonana w tej tabeli ukazuje istotne różnice między rozpatrywanymi obszarami rachunkowości zarządczej. Różnice te wynikają przede wszystkim z odmienności celów, zadań i pełniących przez nie funkcji w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Są one także skutkiem tego, że przedmiot zainteresowań rachunku kosztów i zarządzania kosztami nie jest ten sam. W rachunku kosztów są nimi koszty, a w zarządzaniu kosztami procesy powodujące powstawanie kosztów.

Tabela 1. Porównanie rachunku kosztów i zarządzania kosztami

Lp.		Rachunek kosztów	Zarządzanie kosztami
1	Charakter systemu	System informacji ekonomicznej	System sterowania kierowniczego
2	Cel główny	Dostarczanie informacji dla interesariuszy przedsiębiorstwa	Poprawa efektywności wykorzystania zasobów
3	Zadanie realizowane w systemie	Przetwarzanie danych dotyczących kosztów działalności	Wpływanie na procesy powodujące ponoszenie kosztów
4	Podejście do kosztów	Odzwierciedlenie kosztów działalności przedsiębiorstwa	Ukształtowanie kosztów działalności przedsiębiorstwa
5	Działania wobec kosztów	Pomiar kosztów działalności przedsiębiorstwa	Obniżenie kosztów działania przedsiębiorstwa
6	Podstawa decydenta wobec kosztów	Postawa pasywna	Postawa aktywna
7	Przedmiot zainteresowań	Koszty jako skutek prowadzenia działalności	Procesy powodujące ponoszenie kosztów
8	Miejsce informacji o kosztach w systemie	Koszty jako wyjście z systemu	Informacje o kosztach na wejściu do systemu
9	Rola kosztów w procesie decyzyjnym	Koszty jako parametry sytuacji decydujących	Koszty jako skutek podjętych decyzji
10	Jednostki powiązane z kosztami	Obiekty odniesienia kosztów	Czynniki wpływające na koszty
11	Stosowane metody i procedury	Metody i procedury rachunkowości	Metody zarządzania operacyjnego i strategicznego
12	Charakter rozpatrywanych wielkości	Wielkości o charakterze finansowym	Wielkości o charakterze rzeczowym i jakościowym
13	Rodzaj planów działalności	Budżety	Plany rzeczowe
14	Ujęcie kosztów	Ujęcie retrospektywne i prospektywne	Ujęcie przyczynowo-skutkowe
15	Relacja do porównywalnego systemu	System podrzędny w stosunku do zarządzania kosztami	System nadrzędny w stosunku do rachunku kosztów
16	Przewodnie hasło	Przetwarzać dane właściwie	Podejmować działania właściwe

Odmienność roli rachunku kosztów i zarządzania kosztami w zarządzaniu przedsiębiorstwami wynika także z Międzynarodowych Wytycznych Dobrych Praktyk *Ocena i doskonalenie zarządzania w organizacjach* [International..., 2009] opracowanych przez Międzynarodową Federację Księgowych (International Federation of Accounting – IFAC), które w dużym stopniu odnoszą się do rachunkowości zarządczej. W świetle tych wytycznych jednym z zadań rachunkowości zarządczej jest dostarczanie wiarygodnych i istotnych informacji na potrzeby zarządzania; źródłem takich informacji jest niewątpliwie rachunek kosztów. Innym wskazanym zadaniem rachunkowości zarządczej jest racjonalne rozmieszczenie zasobów oraz zapewnienie efektywnego ich zużycia; jest to niewątpliwie zadanie zarządzania kosztami.

Mimo istotnych różnic, zarówno rachunek kosztów, jak i zarządzanie kosztami są instrumentami wspierającymi realizację celów przedsiębiorstwa. Rachunek kosztów czyni to przez dostarczanie informacji dla zarządzających przydatnych przy formułowaniu strategii, planowania i kontroli działalności. Zarządzanie kosztami natomiast obejmuje aktywności menedżerów ukierunkowane na tworzenie wartości dla interesariuszy poprzez efektywne wykorzystanie zasobów.

W zarządzaniu kosztami wykorzystuje się informacje dostarczane przez różne modele rachunku kosztów. Przydatność tych modeli jest inna dla strategicznego oraz operacyjnego zarządzania kosztami. Przedstawia to tabela 2.

Tabela 2. Modele rachunku kosztów w zarządzaniu kosztami

Strategiczne zarządzanie kosztami	Operacyjne zarządzanie kosztami
Rachunek kosztów pełnych	Rachunek kosztów pieniężnych
Rachunek kosztów cyklu życia produktu	Rachunek kosztów docelowych
Rachunek kosztów innowacji	Rachunek kosztów ciągłego doskonalenia
Rachunek kosztów łańcucha wartości	Rachunek kosztów czynników działalności
Rachunek kosztów łańcucha dostaw	Rachunek kosztów standardowych
Rachunek kosztów konkurencji	Rachunek kosztów klientów
Rachunek kosztów jakości	Rachunek kosztów jakości
Rachunek kosztów działań	Rachunek kosztów działań

Przyporządkowanie poszczególnych modeli rachunku kosztów wyodrębnionym obszarom zarządzania kosztami (strategicznemu i operacyjnemu) ma w pewnym stopniu charakter umowny. Jest tak dlatego, ponieważ nie wszystkie modele rachunku kosztów są same przez się ukierunkowane strategicznie lub operacyjnie. Przy tym niektóre z nich (np. rachunek kosztów działań, rachunek kosztów jakości) dostarczają informacje przydatne zarówno w strategicznym, jak i operacyjnym zarządzaniu kosztami. Ponadto modele rachunku kosztów

przypisane operacyjnemu zarządzaniu kosztami w ostatecznym rezultacie wspomagają informacyjnie także realizację strategii przedsiębiorstwa, gdyż działania operacyjne powinny być jej podporządkowane.

Podsumowanie

Rachunek kosztów i zarządzanie kosztami są niewątpliwie najważniejszymi obszarami współczesnej rachunkowości zarządczej. Ich rolę i znaczenie w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi trudno jest przecenić. Przedsiębiorstwa funkcjonujące w warunkach globalnej konkurencji muszą liczyć się z kosztami, które są skutkami podejmowanych działań. Dlatego koszty są ujmowane nie tylko retrospektywnie, ale i prospektywnie.

Koszty powinny być przedmiotem systematycznych pomiarów, czym zajmuje się rachunek kosztów. Na poziom kosztów należy także oddziaływać, co jest ważnym zadaniem zarządzania kosztami. Kontrola kosztów powinna być jednym z priorytetów kadry zarządzającej i menedżerów w jednostkach gospodarczych. Chodzi o to, aby uzyskać maksymalną wartość z zasobów przedsiębiorstwa przy jednoczesnym minimalizowaniu ponoszonych kosztów [Doyle, 2006, s. 12]. Aby to było możliwe, należy posiadać odpowiednie informacje, które dostarcza rachunek kosztów, i stosować właściwe instrumenty zarządzania kosztami.

Rachunek kosztów i zarządzanie kosztami są obszarami, które wzajemnie się przenikają i uzupełniają. Aby skutecznie zarządzać kosztami, należy lepiej zrozumieć mechanizm ich kształtowania się, który obejmuje różne wykonywane działania. Wiedza na temat natury kosztów jest niezbędna do trafnej ich oceny, wyjaśnienia przyczyny i wskazania właściwych sposobów wyeliminowania nieprawidłowości prawnych dotyczących zbyt wysokich kosztów.

Literatura

- Derbeck E.J. van (2013), *Principles of Cost Accounting*, South-Western Gengage Learning, Mason.
- Doyle D.P. (2006), *Kontrola kosztów. Element zarządzania strategicznego*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- International Good Practice Guidance (2009), *Evaluating and Improving Management in Organizations*, International Federation of Accountants, London.
- Jarugowa A., Malc W., Sawicki K. (1983), *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa.
- Jarugowa A., Nowak W.A., Szychta A. (1997), *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk.

- Kaplan R.S., Cooper R. (2000), *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków.
- Kołodziejczuk B. (2014), *Zarządzanie kosztami w poprawie efektywności wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 335.
- Morse W.J., Davies J.R., Hartgraves A.L. (2003), *Management Accounting. A Strategic Approach*, South-Western Thomson Learning, London.
- Nowak E. (2010), *Problemy rozwoju strategicznej rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 56(112).
- Nowak E., Wierziński M. (2010), *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa.
- Rubik J. (2003), *Relacje między rachunkiem kosztów, rachunkowością zarządczą, zarządzaniem kosztami i controllingiem kosztów*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 13(69).
- Sobańska I. (2010), *Aspekty rozwoju rachunku kosztów w praktyce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 56(112).
- Sobańska I. (red.) (2003), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, C.H. BECK, Warszawa.
- Zysnawska-Dworczak B. (2012), *Jak zarządzać kosztami w przedsiębiorstwie*, Difin, Warszawa.

EXPLORING THE RELATIONS BETWEEN COST ACCOUNTING AND COST MANAGEMENT

Summary: The paper presents a study of relations between two areas of management accounting: cost accounting and cost management. The character and the scope of cost accounting are discussed and used as basis for the identification of two subsystems: systematic cost control for financial accounting purposes and activity-based costing employed for management purposes. The second section provides a definition of cost management as a management subsystem designed to increase the resource use efficiency. The third section presents relations between management accounting and cost accounting, and discusses principal differences between the two areas of management accounting. The findings suggest that effective cost management is not possible without proper support from relevant economic information supplied by the cost accounting system. Cost accounting offers a wide assortment of models and variants adjusted to particular requirements of planning, controlling and decision-making tasks.

Keywords: cost accounting, cost management, management accounting.