Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe
Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach
ISSN 2083-8611 Nr 284 · 2016

Paweł Warowny

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
Kolegium Nauk o Przedsiębiorstwie
Katedra Rachunkowości Menedżerskiej
pwarow@sgh.waw.pl

INFORMACJA KOSZTOWA W STRATEGICZNYM ZARZĄDZANIU RENTOWNOŚCIĄ PRZEDSIĘBIORSTWA

Streszczenie: Maksymalizacja długookresowych wyników przedsiębiorstwa jest znacznie bardziej prawdopodobna, gdy menedżerowie otrzymają właściwe informacje niezbędne dla procesu podejmowania decyzji. Dostarczenie właściwej informacji wymaga zastosowania różnych koncepcji rachunku kosztów oraz zarządzania kosztami. Niestety w literaturze większość z tych koncepcji jest przedstawiana oddzielnie, wskazując na ich wycinkowe zastosowanie. Celem niniejszego artykułu jest próba usystematyzowania tych koncepcji w kontekście strategicznego zarządzania kosztami. Artykuł wskazuje wspólne ścieżki zastosowania tych koncepcji, oddzielając jednocześnie koncepcje zarządzania od koncepcji rachunku kosztów.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów, strategiczne zarządzanie rentownością, zarządzanie kosztami, metody kalkulacji kosztów.

Wprowadzenie

Brak prawidłowej informacji do strategicznego (długookresowego) zarządzania rentownością w przedsiębiorstwie powoduje wzrost ryzyka gospodarczego prowadzonej działalności. Ryzyko gospodarcze często definiuje się nie jako niebezpieczeństwo poniesienia straty, ale jako ryzyko osiągnięcia rezultatów innych od tych, które były zakładane w trakcie podejmowania decyzji. W świetle tej definicji nie jest konieczne, żeby przedsiębiorstwo zrealizowało stratę, wystarczy, że wynik będzie mniejszy od zakładanego [Sierpińska, Jachna, 2005, s. 9, 78-119].

W polskich przedsiębiorstwach ryzyko jest często marginalizowane, ze względu na osiąganie wciąż satysfakcjonujących wyników finansowych. Prze-

prowadzane wcześniej badania wśród polskich przedsiębiorców wskazują na to, że stopień wykorzystania przez nich nowoczesnych rozwiązań rachunku kosztów, dostarczających prawidłowych informacji do zarządzania rentownością, jest bardzo ograniczony [Wnuk-Pel, 2011, s. 140, 202; Cygańska, Dynowska, 2011, s. 37; Gierusz, Januszewski, 2004, Szychta, 2008, s. 320-321].

Proste rozwiązania rachunku kosztów często dostarczają zniekształconą informację o rentowności poszczególnych produktów i klientów, wskazując jedynie na ich zbliżoną rentowność [Cokins, 2011, s. 14]. Niestety faktyczny obraz rentowności produktów i klientów jest inny. W praktyce tylko niewielka część produktów i klientów jest bardzo rentowna, natomiast pozostała ma rentowność niższą od średniej lub nawet ujemną [Kaplan, Cooper, 2002, s. 232]. Menedżerowie przedsiębiorstwa starając się maksymalizować sprzedaż tych produktów, mogą popełnić błąd, który spowoduje, że wynik przedsiębiorstwa będzie najprawdopodobniej znacznie niższy od zakładanego.

Korzystanie z narzędzi wspierających proces strategicznego zarządzania rentownością, bazujących na właściwej informacji o kosztach, jest kluczowe dla minimalizacji ryzyka gospodarczego oraz maksymalizacji wartości dla akcjonariuszy [Cokins, 2004, s. 85-92; Horvath, 2009, s. 451-455]. W literaturze z zakresu rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej opisane są różne rozwiązania rachunku kosztów dla potrzeb strategicznego zarządzania rentownością. Niestety większość opisów najczęściej wskazuje na ich wycinkowe zastosowania. Równocześnie różne koncepcje opisywane są w oderwaniu od siebie i często przedstawiane jako ze sobą sprzeczne [Mowen, Hansen, Heitger, 2014; Świderska, 2010]. Przykładem może tu być oddzielne opisywanie koncepcji rachunku kosztów działań jako rozwiązania służącego głównie do kalkulacji kosztu pełnego produktu [Drury, 2009, s. 221-241].

Warto jednak zauważyć, że różne koncepcje rachunku kosztów oraz metody zarządzania kosztami nie powinny być opisywane oddzielnie, ponieważ ich połączenie może dostarczyć dodatkowego efektu synergii. Wstępem do dyskusji nad powyższym całościowym rozwiązaniem była koncepcja wielowymiarowego modelu wyboru metod gromadzenia i rozliczania kosztów, zaproponowana w artykule opublikowanym wspólnie z M. Pielaszkiem [Warowny, Pielaszek, 2014, s. 559-570]. Wspomniany artykuł systematyzował podstawowe koncepcje rachunku kosztów, jednak nie odnosił się do wielu innych popularnych koncepcji rachunku kosztów oraz metod zarządzania kosztami, które są często wiązane ze strategicznym zarządzaniem rentownością.

Celem niniejszego artykułu jest próba zdefiniowania modelu ścieżek wyrobu różnych koncepcji rachunku kosztów oraz metod zarządzania kosztami dla

potrzeb podejmowania decyzji w strategicznym zarządzaniu rentownością przedsiębiorstwa. Główna metoda badawcza zastosowana w tym artykule to badania literaturowe.

1. Koncepcje rachunku kosztów oraz metody zarządzania kosztami w strategicznym zarządzaniu rentownością przedsiębiorstwa

W przypadku strategicznego zarządzania rentownością przedsiębiorstwa najczęściej zakłada się wybór takiego portfela obecnych i przyszłych produktów oraz klientów, którzy pozwolą na maksymalizację wyników przedsiębiorstwa [Kaplan, Cooper, 2002, s. 228-240]. Maksymalizacja wyników przedsiębiorstwa możliwa jest tylko w przypadku dostarczenia prawidłowej informacji kosztowej. W zakresie strategicznego zarządzania rentownością wymienia się wiele koncepcji rachunku kosztów oraz zarządzania kosztami bazujących na informacji kosztowej. Zbiór tych koncepcji prezentuję tabela 1.

Tabela 1. Wybór popularnych koncepcji rachunkowości zarządczej wymienianych w kontekście strategicznego zarządzania rentownością przedsiębiorstwa.

Koncepcja	Kontekst wykorzystania w strategicznym zarządzaniu kosztami
Rachunek kosztów pełnych	kalkulacja kosztu produktu (obiektu) uwzględniająca koszt bezpośredni oraz uzasadnioną część kosztów pośrednich, przeprowadzana dla potrzeb wyboru najbardziej rentownych produktów na kolejny okres
Rachunek kosztów cyklu życia	kalkulacja kosztu produktu (obiektu) w całym jego cyklu życia, dla potrzeb podjęcia decyzji o wprowadzeniu nowego produktu do oferty
Rachunek kosztów działań	metoda kalkulacji pozwalająca prawidłowo rozliczyć koszty pośrednie na różne obiekty (produkty, klientów) za pomocą działań i zasobów
Kalkulacja doliczeniowa	metoda rozliczania kosztów pośrednich, wykorzystywana w kalkulacji kosztu pełnego produktu lub zlecenia, w której koszt jest odnoszony na obiekty przy wykorzystaniu różnych kluczy rozliczeniowych, zgodnie z zaangażowaniem
Kalkulacja podziałowa	metoda rozliczania kosztów pośrednich wykorzystywana w kalkulacji kosztu pełnego produktów, w której koszt odnoszony jest równomiernie na poszczególne obiekty kalkulacji (ewentualnie na ich ważoną liczbę)
Rachunek kosztów rzeczywistych	kalkuluje koszty poniesione na produkty, klientów lub inne obiekty kosztów
Rachunek kosztów planowanych (standardowych)	kalkuluje koszty planowane produktu, klienta lub innego obiektu kalkulacji kosztów bazując na standardach zużycia
Rachunek kosztów docelowych	ustala koszt docelowy przyszłych produktów
Segmentowy rachunek wyników	pozwala podejmować decyzję w zakresie wyboru najbardziej rentownych segmentów działalności (np. produktów lub klientów)
Wycena projektów metodą NPV, IRR	pozwalają oszacować opłacalność przyszłych projektów inwestycyjnych w nowe produkty lub klientów przy uwzględnieniu wartości pieniądza w czasie oraz wysokości nakładów kapitałowych
Modele długoterminowego planowania finansowego	pozwalają ustalić przyszłą całościową rentowność przedsiębiorstwa przy założeniu różnych zmiennych

Źródło: Opracowanie własne.

Część z wyżej wymienionych koncepcji to podstawowe elementy wielowymiarowego modelu wyboru metod gromadzenia i rozliczania kosztów z punktu widzenia cyklu zarządzania [Warowny, Pielaszek, 2014, s. 559-570]. Cykl zarządzania można opisać poprzez cztery podstawowe elementy [Griffin 2002, s. 39 i dalsze]:

- planowanie,
- podejmowanie decyzji,
- organizowanie,
- kontrola.

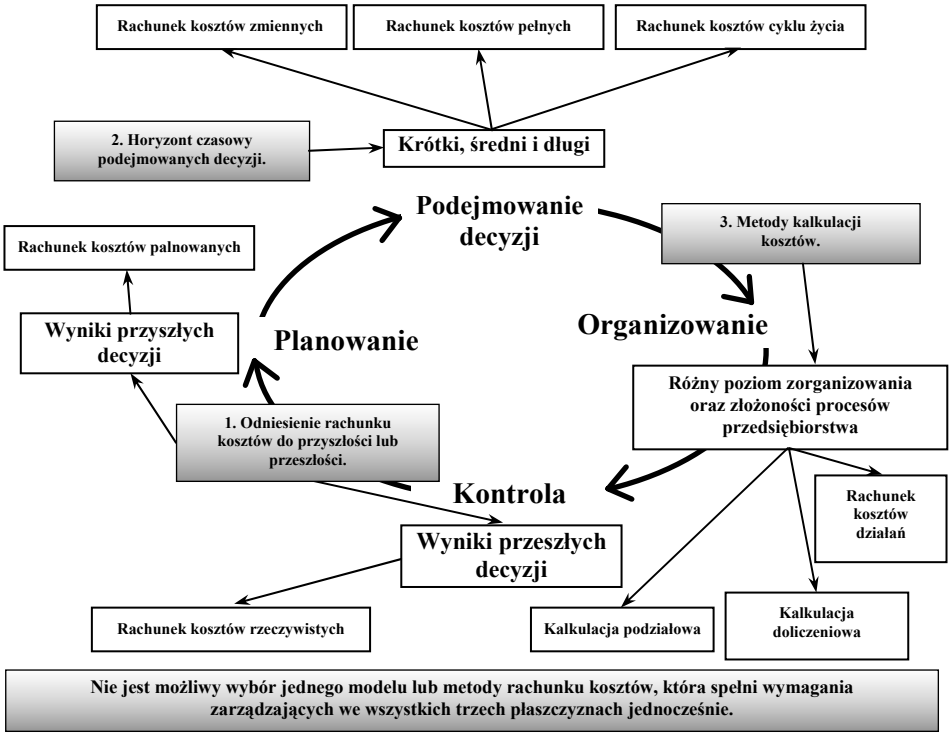
W procesie planowania niezbędne jest przewidywanie wyniku finansowego przyszłych decyzji. Dla potrzeb procesu planowania konieczna jest informacja planowana z rachunku kosztów planowanych (standardowych) [Pielaszek, 2014].

W procesie podejmowania decyzji niezbędne jest zidentyfikowanie tych kosztów, które będą istotne w tym procesie. Zależnie od horyzontu czasowego podejmowanych decyzji (krótki, średni i długi), właściwych informacji dostarczy odpowiednio: rachunek kosztów zmiennych, rachunek kosztów pełnych lub rachunek kosztów cyklu życia.

W procesie organizowania niezbędne jest dostarczenie informacji kosztowej o różnych obiektach, w zależności od poziomu zorganizowania oraz złożoności procesu przedsiębiorstwa. Tu konieczne jest precyzyjne skalkulowanie kosztu poszczególnych obiektów kosztowych. Zależnie od poziomu zorganizowania oraz złożoności przedsiębiorstwa konieczne może być zastosowanie kalkulacji: podziałowej, doliczeniowej, rachunku kosztów działań lub innej przyczynowo-skutkowej metody rozliczania kosztów pośrednich [Warowny, Pielaszek, 2014].

W procesie kontroli niezbędne jest ustalenie wyniku przeszłych decyzji. Tu niezbędne jest zastosowanie rachunku kosztów rzeczywistych.

Umiejscowienie różnych koncepcji rachunku kosztów w procesie zarządzania ilustruje rys. 1.



Rys. 1. Wielowymiarowy modelu wyboru metod gromadzenia i rozliczania kosztów z punktu widzenia procesu zarządzania.

Źródło: Opracowanie własne.

Przedstawione powyżej rozważania nie umiejscowiły jednak kilku koncepcji rachunku kosztów oraz metod zarządzania kosztami związanych ze strategicznym zarządzaniem rentownością przedsiębiorstwa. Koncepcje nieujęte powyżej to:

- rachunek kosztów docelowych (*tatget costing*),
- segmentowy rachunek wyników,
- wycena projektów metodą NPV (*Net Present Value*), IRR (*Internal Return Rate*),
- modele długoterminowego planowania finansowego.

Powyższe koncepcje, chociaż związane często z kalkulacją kosztów, nie są metodami gromadzenia i kalkulacji kosztów, są one raczej narzędziami wspomagającymi proces oceny wariantów decyzyjnych, które swoje wyniki opierają na informacjach pochodzących z wielowymiarowego modelu gromadzenia i kalkulacji kosztów.

W dalszej części artykułu przedstawiona zostanie próba wskazania możliwości powiązania tych metod z wielowymiarowym modelem gromadzenia i kalkulacji kosztów.

2. Wykorzystanie rachunku kosztów docelowych w strategicznym zarządzaniu rentownością przyszłych produktów i technologii

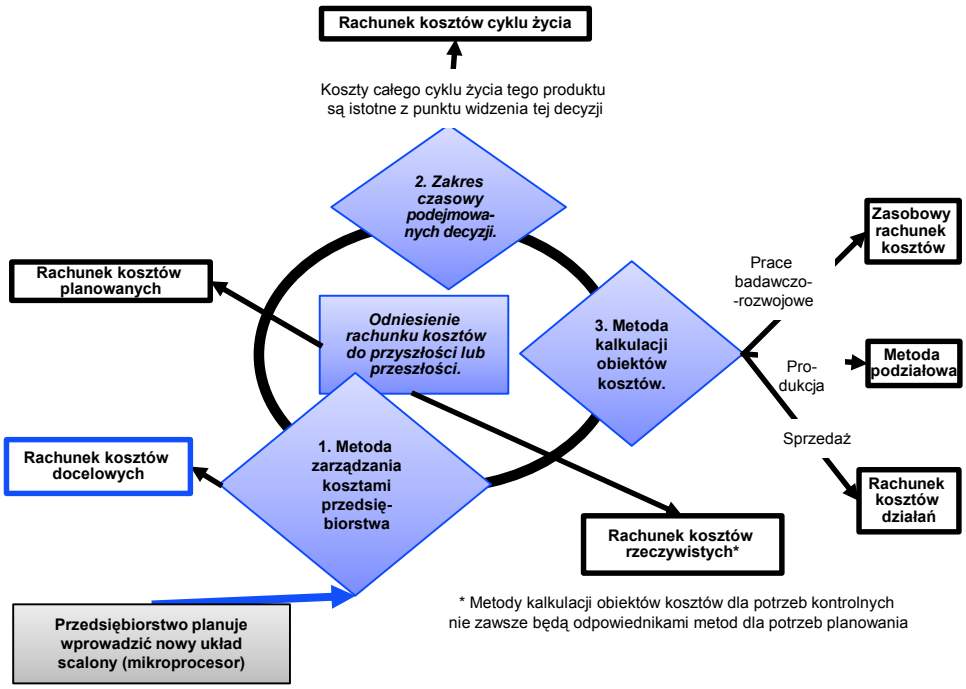
Bardzo istotnym narzędziem w strategicznym zarządzaniu rentownością przedsiębiorstwa jest rachunek kosztów docelowych. Rachunek kosztów docelowych to metoda zarządzania, która pozwala na zweryfikowanie opłacalności produktów, zanim przystąpi się do ich opracowania. Głównym założeniem tej metody jest ustalenie tzw. kosztu docelowego, który jest różnicą między przewidywanymi przychodami z całego cyklu życia nowego produktu a marżą, jakiej z tego projektu oczekują właściciele firmy. Zgodnie z założeniami tej metody, cena produktu to dana z rynku konsumenckiego, a oczekiwana marża jest pochodną rynkowych oczekiwań inwestorów. Obliczony koszt docelowy stanowi punkt odniesienia do porównania go z kosztem możliwym do osiągnięcia. W uproszczeniu można stwierdzić, że jeżeli koszt możliwy do osiągnięcia jest wyższy niż koszt docelowy, to należy projekt odrzucić, chyba że uda się go zmodyfikować na etapie projektowania, tak aby osiągnął on koszt docelowy.

W momencie podjęcia decyzji o rozpoczęciu prac nad nowym produktem, żadne koszty nie zostały jeszcze poniesione, tak więc z punktu widzenia tej decyzji należy je wszystkie uznać za istotne (koszty projektowania, produkcji i sprzedaży oraz wycofania z rynku stanowią koszt możliwy do osiągnięcia). W tym przypadku właściwą koncepcją gromadzenia kosztów, będzie koncepcja rachunku kosztów cyklu życia, która pozwala na szacowanie kosztów produktów biorąc pod uwagę koszty, które zostaną na ten produkt poniesione w całym jego cyklu życia. Koncepcja rachunku kosztów docelowych jest też czasami wykorzystywana do optymalizacji kosztów wytworzenia produktów, które już znajdują się w sprzedaży. W tym przypadku uznaje się, że koszty prac badawczych i rozwojowych oraz koszty wycofania produktu z rynku są już wliczone.

W takim wariancie możliwy jest jedynie wpływ na wysokość kosztów produkcji i sprzedaży (oczywiście w pewnym ograniczonym zakresie), implikujący konieczność zastosowania rachunku kosztów pełnych do gromadzenia informacji kosztowej. Warto zwrócić uwagę, że koncepcja rachunku kosztów docelowych jest wykorzystywana do kontroli procesu opracowania i wprowadzania nowych produktów. Koncepcja ta umożliwia kontrolę kosztów poniesionych na

różnych etapach cyklu życia produktu oraz na ostateczne zweryfikowanie, czy decyzja o wprowadzeniu produktu była opłacalna ekonomicznie.

Odrębnym zagadnieniem jest sposób kalkulacji kosztu obiektów wchodzących w skład nowego lub obecnego produktu. Koszt tych produktów można policzyć, wykorzystując: kalkulację doliczeniową, podziałową lub bardziej złożone metody kalkulacji, takie jak rachunek kosztów działań lub inne przyczynowo-skutkowe rozwiązania (np. stanowiskowy rachunek kosztów) [Horvath & Partners, 2004, s. 54]. Zastosowana metoda rozliczenia kosztów pośrednich będzie tu mocno zależeć od kalkulowanego elementu. Na przykład dla potrzeb skalkulowania kosztów prac badawczych najlepszy będzie zasobowy rachunek kosztów. W przypadku kosztów wytworzenia właściwa może być metoda podziałowa, doliczeniowa lub inne przyczynowo-skutkowe metody kalkulacji kosztów, zależnie od złożoności produkcji oraz wartości procesów wspomagających. Poniżej zaprezentowano przykładową ścieżkę wyboru koncepcji rachunku kosztów w procesie zarządzania kosztami nowych produktów. Ilustruje to rys. 2.



Rys. 2. Przykładowa ścieżka wyboru właściwych koncepcji rachunku kosztów w procesie zarządzania kosztami nowych produktów przy wykorzystaniu rachunku kosztów docelowych

Źródło: Opracowanie własne.

3. Wykorzystanie segmentowego rachunku wyników w strategicznym zarządzaniu rentownością

Segmentowy rachunek wyników pozwala na właściwe podejmowanie decyzji w zakresie rentowności przedsiębiorstwa na różnych jego poziomach. Segment, w segmentowym rachunku wyników, definiowany jest jako element działalności (taki jak produkt, klient, kanał dystrybucji, rynek, zakład, linia produkcyjna), którego koszty będą do uniknięcia w momencie podjęcia decyzji o jego likwidacji.

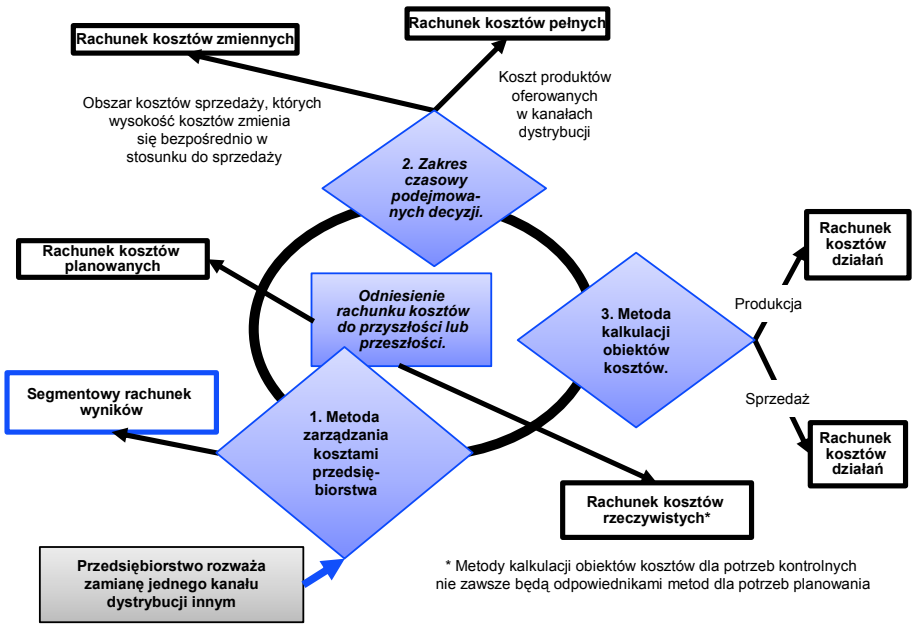
Zastosowanie segmentowego rachunku wyników pozwala na uniknięcie podjęcia niewłaściwych decyzji, które zamiast podwyższać rentowność, będą ją obniżać. Z taką sytuacją mamy najczęściej do czynienia, kiedy koszty nieistotne z punktu widzenia likwidacji danego segmentu, zostały do niego doliczone, wskazując na jego ujemną marżę po ich odjęciu. W wyniku podjęcia takiej decyzji, będziemy mieli do czynienia ze spadkiem marży przedsiębiorstwa zamiast spodziewanego wzrostu, ponieważ zniknie dodatnia marża generowana przez ten segment na poziomie kosztów zmiennych, a nie ulegną zmianie pozostałe koszty. Prowadzi to do tzw. spirali śmierci.

Segmentowy rachunek kosztów jest najczęściej przedstawiany w kontekście podejmowania decyzji krótkoterminowych, co implikuje zastosowanie rachunku kosztów zmiennych [Świderska, 2010, s. 261]. Najczęściej argumentuje się, że w przypadku likwidacji danego segmentu możliwe będzie uniknięcie tylko kosztów zmiennych. Warto jednak podkreślić, że takie podejście jest tylko jednym z możliwych. Budując segmentowy rachunek wyników dla sprzedaży, może się okazać, że z punktu widzenia sprzedaży, kosztem do uniknięcia będzie koszt pełny produktu. Z kolei, analizując segmentowy rachunek wyników dla nowych produktów, kosztem segmentu do uniknięcia będzie koszt cyklu życia nowego produktu.

Warto podkreślić, że istnieją sytuacje, w których dla potrzeb długookresowego zarządzania rentownością zostanie zastosowany rachunek kosztów zmiennych. Taką sytuację często można spotkać w tych gałęziach przemysłu, w których większość kosztów jest niezmienna w długim okresie czasu, np. przemysł energetyczny.

Segmentowy rachunek wyników jest także wykorzystywany w procesie kontroli, kiedy przychody i koszty planowane dla poszczególnych segmentów zestawiane są z przychodami i kosztami zarejestrowanymi. Warto podkreślić, że układ kontrolny w takim wypadku nie zawsze będzie odpowiadał układowi planistycznemu. W wielu przypadkach kalkulacja kosztów rzeczywistych produktów, z punktu widzenia kontroli efektywności, jest niepotrzebna, ponieważ zbyt wiele czynników miało wpływ na ich wysokość. Efektywniej jest wtedy kontrolować odchylenia w poszczególnych ośrodkach kosztów na produkcji.

Kalkulacja kosztów poszczególnych produktów, klientów, kanałów dystrybucji, rynków lub innych segmentów może odbywać się przy wykorzystaniu różnych metod kalkulacji, w zależności od sposobu zorganizowania i poziomu złożoności procesów przedsiębiorstwa. Przykładową ścieżkę wyboru właściwych koncepcji rachunku kosztów w zarządzaniu rentownością przy wykorzystaniu segmentowego rachunku wyników prezentuje rys. 3.



Rys. 3. Przykładowa ścieżka wyboru koncepcji rachunku kosztów w procesie zarządzania rentownością przy wykorzystaniu segmentowego rachunku wyników

Źródło: Opracowanie własne.

4. Wykorzystanie metod wyceny projektów inwestycyjnych w strategicznym zarządzaniu rentownością

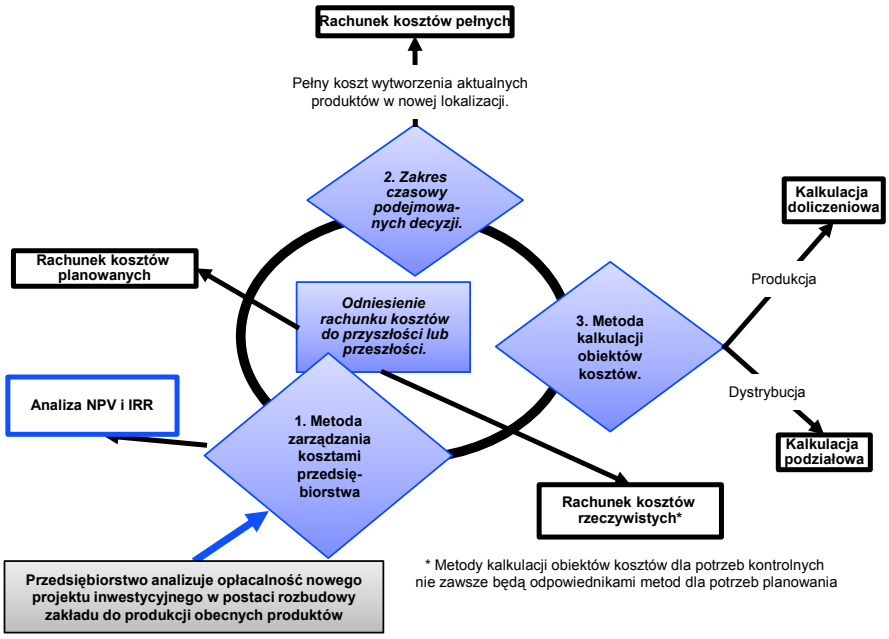
Zarządzanie rentownością przedsiębiorstwa to nie tylko praca na obecnym kapitale, ale także wypracowywanie zysku na nowym kapitale. Metodą zarządzania, która pozwala na zbadanie efektywności przyszłych projektów inwestycyjnych, jest ich wycena przy wykorzystaniu metod NPV i IRR. Warunkiem wykorzystania tych metod jest określenie co najmniej dwóch wartości. Po pierwsze ustalenie wartości nakładów kapitałowych, po drugie wyliczenie przepływów pieniężnych generowanych przez inwestycje w poszczególnych okresach.

Podstawą do skalkulowania przyszłych przepływów pieniężnych jest kalkulacja kosztów nowego projektu inwestycyjnego (na przykład w postaci nowego produktu). W tym przypadku mamy do czynienia z informacją dla potrzeb podejmowania decyzji implikującą zastosowanie rachunku kosztów planowanych.

W przypadku ustalenia kosztów generowanych przez taki projekt, najczęściej trzeba założyć pokrycie pełnych kosztów cyklu życia takiego projektu (produktu lub innego obiektu). W określonych przypadkach można bazować na pełnym koszcie wytworzenia i dystrybucji obiektów objętych projektem, ale jest to poprawne tylko w takiej sytuacji, kiedy koszty związane z fazą projektowania oraz wycofania produktu z rynku są nieistotne.

Warto pamiętać, że podobnie jak w przypadku wyżej opisanych metod zarządzania, także ta metoda może zostać wykorzystana do kontroli efektywności inwestycji *ex-post*. Do przeprowadzenia takiej kontroli niezbędne będą informacje z rachunku kosztów rzeczywistych.

Kalkulacja kosztów poszczególnych elementów projektu inwestycyjnego może odbywać się przy wykorzystaniu różnych metod kalkulacji, zależnie od sposobu zorganizowania i poziomu złożoności procesów przedsiębiorstwa. Przykładową ścieżkę wyboru koncepcji rachunku kosztów w procesie zarządzania rentownością przy wykorzystaniu NPV i IRR prezentuje rys. 4.



Rys. 4. Przykładowa ścieżka wyboru koncepcji rachunku kosztów w procesie zarządzania rentownością przy wykorzystaniu koncepcji oceny projektów inwestycyjnych

Źródło: Opracowanie własne.

5. Wykorzystanie długoterminowych planów finansowych w strategicznym zarządzaniu rentownością

Jednym z podstawowych narzędzi wspierających proces podejmowania decyzji w strategicznym zarządzaniu rentownością przedsiębiorstwa, są długoterminowe prognozy finansowe. Przygotowuje się je w postaci planowanych sprawozdań finansowych, najczęściej składających się z:
- planowanego rachunku zysków i strat,
- planowanego rachunku przepływów pieniężnych,
- planowanego bilansu,
- planowanych analiz finansowych.

Długoterminowe prognozy finansowe pozwalają na przewidywanie przyszłej sytuacji finansowej przedsiębiorstwa, uwzględniając zmiany w rozmiarach działalności, wysokości kosztów oraz efektów planowanych projektów inwestycyjnych.

Rola informacji z rachunku kosztów w długoterminowych prognozach finansowych to przede wszystkim dostarczenie informacji kosztowej, niezbędnej do sporządzenia planowanego rachunku zysków i strat. W przypadku sporządzania prognoz, dla potrzeb procesu podejmowania decyzji, najważniejsza będzie informacja z rachunku kosztów planowanych.

Decyzje, których wynik będzie prezentowała prognoza finansowa, będą miały zarówno charakter decyzji krótkoterminowych, średnioterminowych (modyfikujących zdolności produkcyjne), jak i długoterminowych (w zakresie nowych produktów, klientów i rynków). Będzie to implikowało konieczność zastosowania rachunku kosztów zmiennych do prezentacji wpływu decyzji krótkoterminowych, rachunku kosztów pełnych do prezentacji wpływu decyzji średnioterminowych modyfikujących zdolności produkcyjne oraz rachunku kosztów cyklu życia do prezentacji decyzji mających charakter długoterminowy.

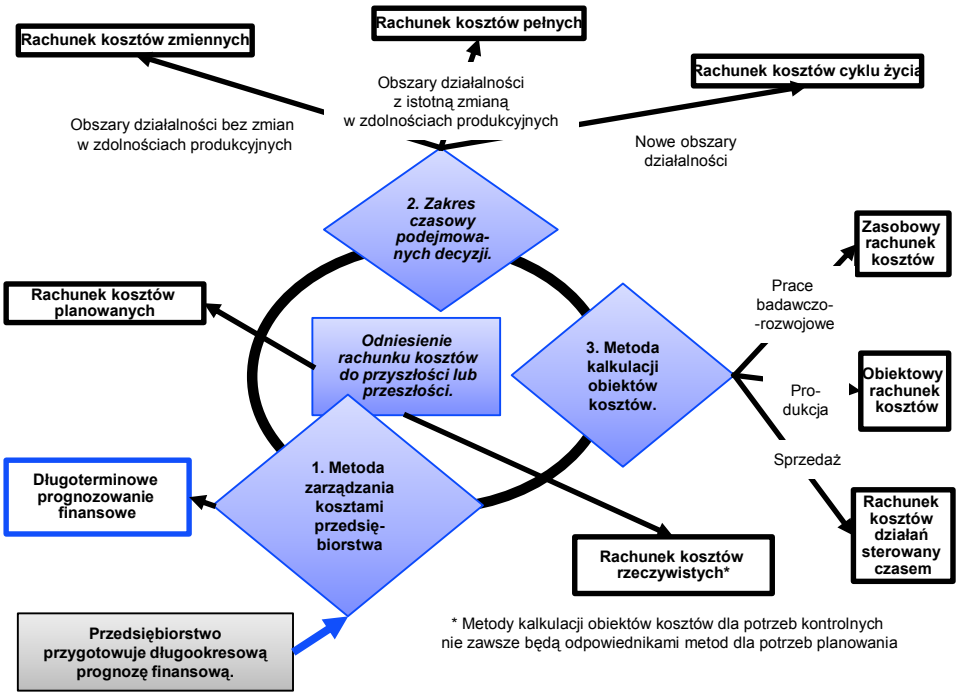
W przypadku prognozowania zmian w wysokości kosztów przedsiębiorstwa, które nie będzie w ciągu najbliższych lat zmieniać swojego potencjału przetwórczego, właściwej informacji o kosztach do sporządzenia planowanego rachunku zysków i strat dostarczy rachunek kosztów zmiennych. Przykładem takiego przedsiębiorstwa będzie elektrownia, w której zmiana ilości bloków energetycznych, mających istotny wpływ na wysokość kosztów stałych, będzie następowała w bardzo długim horyzoncie czasowym.

W przedsiębiorstwach, które mogą zmienić strukturę swojej produkcji i asortyment oraz związane z nim koszty przetworzenia (obejmujące nie tylko koszty, które zmieniają się w krótkim okresie, ale także koszty zmieniające się w średnim okresie), należy zastosować rachunek kosztów pełnych.

W przypadku przedsiębiorstw, które nie tylko zmieniają strukturę swoich produktów, ale często wprowadzają nowe produkty, właściwych informacji do planowanego rachunku zysków i strat dostarczy rachunek kosztów cyklu życia.

Kontrola długoterminowych prognoz finansowych dla większości przedsiębiorstw jest oczywista. Dlatego też układ rachunku kosztów gromadzącego koszty rzeczywiste musi być dostosowany dla potrzeb przeprowadzenia takiej kontroli. Jednak podobnie jak w przypadku segmentowego rachunku wyników, układ kontrolny będzie często znacząco odbiegał od układu planistycznego.

Odrębnym problemem jest skalkulowanie kosztów poszczególnych obiektów niezbędnych do stworzenia planowanego sprawozdania. Zależnie od poziomu złożoności przedsiębiorstwa oraz sposobu jego zorganizowania, obiekty kosztowe mogą zostać skalkulowane za pomocą różnych metod kalkulacji. Przykładową ścieżkę wyboru koncepcji rachunku kosztów w procesie przygotowania długoterminowych prognoz finansowych prezentuje rys. 5.



Rys. 5. Przykładowa ścieżka wyboru koncepcji rachunku kosztów w procesie przygotowywania długoterminowych prognoz finansowych

Źródło: Opracowanie własne.

Podsumowanie

Celem tego artykułu była próba szerszego spojrzenia i systematyki różnych pojęć i koncepcji związanych z tematyką rachunku kosztów oraz zarządzania kosztami, wykorzystywanych w strategicznym zarządzaniu rentownością przedsiębiorstwa.

W pierwszej części artykułu z powyższego katalogu pojęć, wyodrębniono te koncepcje, które stanowią elementy wielowymiarowego modelu gromadzenia i kalkulacji kosztów. Następnie postawiono tezę, że te koncepcje są narzędziami wspomagającymi ocenę ekonomicznej opłacalności decyzji, które dla potrzeb wyliczenia wyników korzystają ze wszystkich poziomów wielowymiarowego modelu gromadzenia i kalkulacji kosztów. W kolejnych częściach analizy wykazano, że rachunek kosztów docelowych, segmentowy rachunek wyników, dyskontowe metody oceny projektów inwestycyjnych oraz długoterminowe prognozy finansowe są raczej narzędziami zarządzania, wykorzystującymi informacje z rachunku kosztów, a nie koncepcjami związanymi ze sposobem gromadzenia i kalkulacji kosztów.

Literatura

Cokins G. (2001), *Activity-Based Cost Management, An Executive Guide*, John Wiley & Sons Inc.

Cokins G. (2004), *Performance Management – Finding the Missing Pieces (to close the intelligence gap)*, John Wiley & Sons Inc.

Cygańska M., Dynowska J. (2011), *Wykorzystanie systemów rachunku kosztów przez przedsiębiorstwa województwa warmińsko-mazurskiego w świetle badań ankietowych*, „Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego", nr 1/2.

Drury C. (2009), *Management and Cost Accounting*, Cengage Learning.

Gierusz J., Januszewski A. (2004), *Możliwości wdrożenia rachunku kosztów działań – wyniki badań empirycznych*, „Rachunkowość", nr 7.

Griffin R.W. (2002), *Podstawy zarządzania organizacjami*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.

Horvath P. (2009), *Controlling*, Vahlen.

Horvath & Partners (2004), *Beyond Budgeting umsetzen – Erfolgreich planen mit Advanced Budgeting*, Schaffer-Poeschel Verlag, Stuttgart.

Kaplan R.S., Cooper R. (1998), *Cost and Effect: Using Integrated Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School Press, Boston.

Kaplan R.S., Cooper R. (2002), *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.

Mowen M.M., Hansen D.R., Heitger D.L. (2014), *Cornerstones of Managerial Accounting*, Cengage Learning.

Pielaszek M. (2014), *Analiza możliwości wykorzystania obiektowego rachunku kosztów w budżetowaniu w podmiotach leczniczych na użytek kontroli zarządczej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego", nr 833, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia", nr 72, Szczecin, s. 145-156.

Sierpińska M., Jachna T. (2005), *Ocena przedsiębiorstwa według standardów światowych*, Polish Scientific Publishers, Warsaw.

Szychta A. (2008), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Świderska G.K. (red.) (2010), *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, Mac Consulting/ Difin, Warsaw.

Warowny P., Pielaszek M. (2014), *Analiza komparatywna wykorzystania różnych koncepcji rachunku kosztów w zarządzaniu*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu", nr 343, „Modele zarządzania kosztami i dokonaniami", Wrocław.

Wnuk-Pel T. (2011), *Zastosowanie rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

COST INFORMATION IN STRATEGIC PROFITABILITY MANAGEMENT

Summary: Maximizing long-term profitability of the company is much more likely when managers receive relevant information for decision-making. Providing the right information requires the use of different concepts of cost accounting and cost management. Unfortunately, in the literature, most of these concepts is presented separately to indicate their fragmentary application. This article attempts to systematize these concepts in the context of strategic cost management. Article points out common paths application of these concepts. The Article separates also the management concepts from the concept of cost accounting.

Keywords: cost accounting, strategic profitability management, cost management, cost calculation methods