

Joanna Dynowska

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

OCENA WYKORZYSTANIA RACHUNKÓW KOSZTÓW STOSOWANYCH W PRZEDSIĘBIORSTWACH WOJEWÓDZTWA WARMIŃSKO-MAZURSKIEGO

1. Wstęp

Aby efektywnie zarządzać i racjonalnie gospodarować swoimi dobrami, przedsiębiorstwo musi dysponować narzędziami do wielowariantowego rozpatrywania skutków ekonomicznych podejmowanych decyzji oraz oceny opłacalności ekonomicznej każdego produktu, jak również poszczególnych rynków zbytu, klientów, a nawet pojedynczego zlecenia. Zadanie takie spełniają współczesne systemy rachunku kosztów, które stanowią najważniejsze źródło informacji o kosztach.

Rachunek kosztów pełni nie tylko funkcję informacyjną, polegającą na przekazywaniu określonym odbiorcom przetworzonych danych o kosztach, ale także funkcję kontrolną, planistyczną i motywacyjną, wyrażającą się w przekazywaniu informacji o kosztach umożliwiających sprzężenie celów i zadań z kryteriami ocen (miernikami) oraz z systemem bodźców, aby wykonawcy świadomie angażowali się w realizację wyznaczonych zadań [1, s. 72]. Z tego względu systemy rachunku kosztów powinny być, w opinii wielu autorów (por. [3; 4; 16]), podstawowym instrumentem zarówno controllingu operacyjnego, jak i strategicznego [11, s. 35].

2. Metodyka badań

Głównym celem badań ankietowych przeprowadzonych wśród 169 przedsiębiorstw zlokalizowanych na terenie województwa warmińsko-mazurskiego była ocena wykorzystania rachunków kosztów stosowanych w przedsiębiorstwach.

W badaniach wzięły udział firmy, które znalazły się w wykazie podmiotów gospodarczych zatrudniających powyżej 50 pracowników sporządzonym przez WUS w Olsztynie. Wśród tych jednostek było 18 przedsiębiorstw, które na dzień przeprowadzania

badan ankietowych zatrudniały nieco poniżej 50 pracowników (46-49 osób). Kryteriami różnicującymi badane firmy były: forma prawna, forma własności, rodzaj prowadzonej działalności, uzyskany wynik finansowy, przychody ogółem oraz wartość aktywów.

3. Ocena wykorzystania nowoczesnych rachunków kosztów

W każdej jednostce gospodarczej istnieje konkretny system rachunkowości wraz z rachunkiem kosztów będącym jego istotną częścią. Do głównych zadań rachunku kosztów należy dokonanie właściwego pomiaru kosztów działalności przedsiębiorstwa, ich planowanie i kontrola oraz dostarczanie informacji ukie-
runkowanych decyzyjnie. *Status quo* praktyki w zakresie stosowanych rachun-
ków kosztów w badanych przedsiębiorstwach przedstawia tab. 1.

Tabela 1. Stosowane rachunki kosztów w badanych firmach

Rachunki kosztów	Firmy stosujące controlling		Firmy niestosujące controllingu		Razem badane firmy	
	N	%	N	%	N	%
Rachunek kosztów pełnych	49	83,05	97	88,18	146	86,39
Jednostopniowy rachunek kosztów zmiennych	14	23,73	14	12,73	28	16,57
Dwustopniowy rachunek kosztów zmiennych	3	5,08	1	0,91	4	2,37
Wielostopniowy rachunek kosztów zmiennych	4	6,78	0	0,00	28	16,57
Rachunek kosztów działań	6	10,17	4	3,64	10	5,92
Rachunek kosztów celu	3	5,08	2	1,82	5	2,96
Problemowe rachunki kosztów	6	10,17	2	1,82	8	4,73
Inne	1	1,69	0	0,00	1	0,59
Razem badanych firm	59*	X	110*	X	169*	X

N – liczba odpowiedzi, * – liczba respondentów.

Dane nie sumują się z uwagi na możliwość wyboru wielu odpowiedzi.

Źródło: opracowanie własne.

Biorąc pod uwagę stosowanie controllingu przez badane firmy, można za-
uważyć, że poza rachunkiem kosztów pełnych, wszystkie pozostałe rachunki
kosztów są częściej wykorzystywane przez przedsiębiorstwa, które mają już
wdrożony system controllingu niż podmioty nieposiadające tego systemu.

Z punktu widzenia użyteczności controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem istotną rolę odgrywa rachunek kosztów zmiennych, będący wyrazem menedżerskiego podejścia do kontroli kosztów w przedsiębiorstwach. Brak wiedzy o związkach różnych kategorii kosztów z wielkością obrotów uniemożliwia bowiem m.in. realne planowanie kosztów i wyników finansowych oraz kontrolę realizowanych zamierzeń. Choć kierownictwo zdaje sobie sprawę, że rachunek kosztów pełnych, jako źródło informacji, jest mało przydatny przy podejmowaniu decyzji dostosowawczych w ramach posiadanej swobody działania¹, to na podstawie badania ankietowego można stwierdzić, że praktyka gospodarcza w Polsce wyraźnie preferuje rachunek kosztów pełnych (86,4%) w porównaniu z rachunkiem kosztów zmiennych (16,6%)².

Stosowanie rachunku kosztów pełnych w prawie każdym przedsiębiorstwie wynika przede wszystkim z modelu ewidencji powiązanego z przepisami i zasadami rachunkowości. Możliwe uzasadnienie popularności tego rachunku, pomimo jego niedostatków, tkwi również w jego relatywnej prostocie w stosunku do rachunku kosztów zmiennych. Przyczyną, dla której wiele przedsiębiorstw ogranicza się do tradycyjnego systemu, pomimo pojawienia się w ostatnich latach licznych propozycji dotyczących rozliczania kosztów pośrednich, może być również zbyt duży nakład pracy związany z analizą związków przyczynowo-skutkowych między produktami a kosztami.

Wymagania dotyczące rachunku kosztów, wobec jakich stawia przedsiębiorstwo bardzo agresywny rynek, sprawiają, że tradycyjny rachunek kosztów powinien zostać zastąpiony bardziej efektywnym i dynamicznym narzędziem. Na podstawie przeprowadzonych badań można zauważyć, że działania zmieniające tradycyjny model rachunku kosztów w zastosowanie koncepcji rachunku kosztów zmiennych są dość powolne. Należy podkreślić, że wyodrębnienie kosztów według kryterium ich zmian w zależności od rozmiarów produkcji jest pierwszym krokiem do wdrożenia w przedsiębiorstwie opartych na nim metod i narzędzi controllingu, jak analiza progu rentowności, budżetowanie kosztów, metody oceny projektów inwestycyjnych, metody ustalania cen oraz rachunki problemowe i decyzyjne.

¹ Spośród 92 przedsiębiorstw badanych w latach 1990-2000 aż 94,5% uznało tradycyjny rachunek kosztów pełnych za niedobry i niewłaściwy z punktu widzenia potrzeb informacyjnych procesów zarządzania [7, s. 490].

² Porównując otrzymane wyniki z wynikami badań przeprowadzonych w 1998 r. przez Katedrę Ogólnej Ekonomiki Przedsiębiorstwa oraz Rachunkowości i Controllingu Uniwersytetu Technicznego w Cottbus przy Wsparciu Fundacji Volkswagen i udziale ekspertów z polskich uniwersytetów w Łodzi, Gdańsku, Szczecinie i Warszawie na próbie 200 przedsiębiorstw w Polsce, można zauważyć jeszcze większą skłonność ku tradycyjnym rachunkom kosztów. Stosowanie rachunku kosztów pełnych zadeklarowało 72,6% ankietowanych, a rachunku kosztów zmiennych 18,3% [8, s. 72]. Z kolei badania przeprowadzone w 1997 r. przez Katedrę Zarządzania Przedsiębiorstwem SGH wśród 500 największych polskich przedsiębiorstw wykazały, że ewidencję kosztów w podziale na stałe i zmienne prowadziło 43,6% badanych przedsiębiorstw. Brak formalnego wymogu co do takiego podziału kosztów oznacza, że badane firmy prowadzą taką analizę na swoje potrzeby, co jest zjawiskiem bardzo pozytywnym z punktu widzenia sprawności zarządzania przedsiębiorstwem i podnoszenia jego efektywności [5, s. 19].

Lepszą kontrolę nad kosztami niż jednostopniowy rachunek kosztów pozwala uzyskać wielostopniowy rachunek kosztów zmiennych, odzwierciedlający wielostopniowo i wieloblokowo koszty zmienne, stałe i wynik operacyjny. Chociaż ujmowanie kosztów stałych w wielu blokach przyczynia się do wzrostu dokładności rachunku i powiązania wytworzonych w danym okresie produktów z jednostkami organizacyjnymi podległymi poszczególnym ośrodkom decyzyjnym jednostki gospodarczej, badania wykazały, że przy określaniu wyniku finansowego przedsiębiorstwa rachunek ten stosuje 14,2% ankietowanych firm³.

Ze względu na to, że wielowymiarowy model rachunku wyników jest zalecany szczególnie w podmiotach gospodarczych, w których za wynik finansowy ponoszą odpowiedzialność poszczególne jednostki organizacyjne, stosunkowo niskie wykorzystanie tego rachunku może być spowodowane słabo rozwiniętą decentralizacją zarządzania. Do prowadzenia tego rachunku może zniechęcać konieczność wyróżnienia kosztów stałych produktu, grupy produktów, miejsca powstawania kosztów czy grupy miejsc powstawania kosztów. W praktyce wyodrębnienie kosztów stałych w zależności od wymienionych kategorii może nastręczać wiele trudności, ponieważ im więcej wyznaczonych marż pokrycia, tym trudniej jest identyfikować koszty stałe z produktem.

Na podstawie uzyskanych danych można stwierdzić, że tylko w kilku przedsiębiorstwach wdrażane są nowoczesne systemy rachunku kosztów (*Activity-Based Costing*, *Target Costing*), dostosowane do tworzenia informacji na potrzeby zarządzania. Celem otrzymania informacji o tym, który produkt czy usługa przyczynia się do powiększania zysków, a który powoduje stratę, zaledwie niecałe 6% ankietowanych przedsiębiorstw wdrożyło rachunek kosztów działań⁴. Mimo że korzyści finansowe z zastosowania tego

³ Badania przeprowadzone przez A. Szadziewską wśród 246 przedsiębiorstw zlokalizowanych w województwie pomorskim, zachodniopomorskim i warmińsko-mazurskim w latach 2000-2001 wykazały, że jednostopniowy rachunek kosztów zmiennych sporządzało 18,29% ankietowanych firm, natomiast wieloblokowy rachunek kosztów zmiennych 13,41% [12, s. 60].

⁴ Jak wskazuje literatura przedmiotu, rachunek kosztów ABC jest znacznie częściej wykorzystywany głównie w krajach wysoko rozwiniętych, np. w USA stosowało go według danych z 1994 r. 36% przedsiębiorstw, w Kanadzie 14% firm, w Wielkiej Brytanii 20%, zaś w Australii ok. 10% badanych przedsiębiorstw [17, s. 616]. Z badań przeprowadzonych przez A. Szychtę wynika, że w ostatnim pięcioleciu nie nastąpił wzrost zainteresowania rachunkiem kosztów ABC w praktyce polskich przedsiębiorstw. Udział procentowy użytkowników ABC obniżył się z 21 do 17,5%. Z kolei przeprowadzone w 1999 r. przez firmę Arthur Andersen badania wśród 118 dyrektorów finansowych największych firm w Polsce wykazało, że rachunek kosztów działań jest stosowany przez 10% respondentów, co oznacza jeszcze większy spadek zainteresowania rachunkiem kosztów ABC [14, s. 10]. Chociaż w tych samych badaniach aż 73% dyrektorów finansowych deklaruje, że ich firmy będą stosowały zarówno rachunek kosztów działań, jak i zarządzanie kosztami działań w perspektywie najbliższych trzech do pięciu lat, to jednak wielkości te nie zostały potwierdzone w praktyce [9, s. 38-39]. Badania I. Sobańskiej przeprowadzone w latach 1999-2000 wykazały zastosowanie rachunku kosztów działań jedynie w dwóch firmach (z 92 badanych) z kapitałem zagranicznym [10, s. 9]. Z kolei A. Szadziewska stwierdziła zupełny brak wykorzystania *Activity-Based Costing* w latach 2000-2001 wśród 246 przedsiębiorstw z województwa pomorskiego, zachodniopomorskiego i warmińsko-mazurskiego. Co więcej, wyniki badań nie wykazały wpływu rejonu gospodarczego, w którym funkcjonowały badane podmioty, na zakres stosowanych przez nie metod rachunku kosztów [13, s. 106]. Według A. Januszewskiego spośród 101 dużych przedsiębiorstw z terenu województw kujawsko-pomorskiego, pomorskiego, zachodniopomorskiego oraz warmińsko-

systemu (np. redukcja kosztów pośrednich, poznanie zyskowności produktów i klientów, poprawa wyników, modelowanie kosztów i właściwe ustalenie cen produktów czy też lepsze decyzje dotyczące ilości produkcji) przewyższają koszty jego implementacji i prowadzenia, niewiele jednostek gospodarczych zdecydowało się na wprowadzenie takiego systemu rachunku kosztów. Przyczyną takiego stanu rzeczy jest przede wszystkim duży nakład pracy związany z zaprojektowaniem i wdrożeniem tego rachunku oraz kłopoty ze zbieraniem nowych kategorii danych, zwłaszcza o czynnikach powodujących działania ogółem i dotyczących poszczególnych rodzajów produktów.

Trudności związanych z wdrażaniem rachunku kosztów działań może przysporzyć nie tylko prawidłowe wyodrębnienie procesów i działań powodujących koszty pośrednie oraz określenie nośników kosztów działań, ale także konieczność gromadzenia danych w nowych przekrojach (w przekroju działań, a nie wydziałów), co niewątpliwie oznacza dużą pracochłonność działań. Praktyczne wdrożenie rachunku kosztów ABC wymaga często przebudowy systemu ewidencyjnego przedsiębiorstwa i określonych kosztów z tym związanych. Kolejną barierą w implementacji rachunku kosztów działań może się okazać brak odpowiednich programów komputerowych.

Brak rachunku kosztów działań wynika często z trudności zbierania niezbędnych danych oraz ze złożoności problemu, który wykracza poza czysto techniczne kwestie zaprojektowania systemu. Chodzi tu przede wszystkim o trudności interpretacyjne informacji generowanych przez system ABC oraz konieczność zaangażowania w prace wdrożeniowe kadry kierowniczej z wszystkich działów.

Rachunek kosztów docelowych stosowany jest w przypadku zaledwie 3% badanych przedsiębiorstw. Małe zainteresowanie rachunkiem kosztów celów może wynikać z niewielkich rozmiarów firm oraz niskiej świadomości kadry menedżerskiej w zakresie rachunku kosztów. Żadne z ankietowanych przedsiębiorstw nie zgłosiło wdrożenia innych nowoczesnych rachunków kosztów, np. stosowanych równoległe *Kaizen Target Costing* (*Kaizen Costing* czy *Life Circle Costing*).

Niecałe 5% badanych przedsiębiorstw wykorzystuje problemowe rachunki kosztów do rozwiązywania problemów związanych z badaniem zmian kosztów i ich predykcją, rachunkami decyzyjnymi oraz rachunkiem kosztów do celów kontrolnych. Oznacza to, że w większości przedsiębiorstw nie prowadzi się analizy opłacalności i struktury produkcji celem minimalizacji kosztów i optymalizacji wyniku finansowego.

Z punktu widzenia dominującego rodzaju prowadzonej działalności blisko połowę badanych przedsiębiorstw stosujących rachunek kosztów pełnych stanowią firmy produkcyjne. Podobnie jest również w przypadku firm stosujących rachunek kosztów zmiennych. Wśród firm prowadzących działalność usługową bardziej popularny od rachunku kosztów zmiennych (11,5%) okazał się wielostopniowy rachunek wyników (13,5%). Przedsiębiorstwa handlowe w większości przypadków pozostają przy rachun-

ku kosztów pełnych. Problemowe rachunki kosztów prowadzone są najczęściej przez firmy produkcyjne (75%), rzadziej w przypadku działalności usługowej (25%). Przedsiębiorstwa produkcyjne częściej sięgają również po procesowy rachunek kosztów i rachunek kosztów celu.

We wszystkich analizowanych branżach najbardziej popularny jest tradycyjny rachunek kosztów. W większości branż stosowany jest również rachunek kosztów zmiennych. Wśród badanych przedsiębiorstw jednostopniowy rachunek kosztów marż pokrycia stosują firmy z branży elektronicznej oraz spożywczej i mięsnej, natomiast wiele marż pokrycia wyodrębniają firmy z branży papierniczej i poligraficznej, spożywczej i mięsnej oraz transportu i zaopatrzenia w wodę. Podobnie dzieje się w przypadku problemowych rachunków kosztów.

Z kolei rachunek kosztów działań znalazł największe zastosowanie w branży chemicznej i farmaceutycznej. Rachunek kosztów celu stosowany jest głównie w branży papierniczej i poligraficznej oraz w przedsiębiorstwach usługowych. Wskaźnik zastosowania ABC jest wyższy wśród dużych przedsiębiorstw. Największe zainteresowanie *Target Costing* wykazują firmy należące do branż: samochodowej, elektronicznej, chemicznej i farmaceutycznej oraz papierniczej i poligraficznej⁵. Z uwagi na to, że branże te charakteryzują się wysoką zmiennością gustów konsumentów oraz dużą innowacyjnością, przedsiębiorstwa zostały niejako zmuszone do poszukiwania bardziej nowoczesnych systemów ujmowania kosztów. Implementacja rachunku kosztów celu w poligrafii wynika dodatkowo z przejścia większości firm tej branży przez kapitał zagraniczny.

Biorąc pod uwagę wielkość przedsiębiorstw, można zauważyć wzrost zainteresowania rachunkami innymi niż tradycyjny rachunek kosztów. W przedsiębiorstwach małych i średnich stosunkowo często wykorzystywany jest dwustopniowy rachunek wyników, natomiast w przedsiębiorstwach o większych rozmiarach stosowany jest zazwyczaj wielostopniowy rachunek wyników. Należy przy tym zaznaczyć, że w małych i średnich przedsiębiorstwach istnieje takie samo zapotrzebowanie na nowoczesne rachunki kosztów jak w przedsiębiorstwach dużych, z tym jednak, że w małych i średnich firmach możliwości wykorzystania analizy i systemu są często ograniczone. Tłumaczy to po części brak stosowania tych rachunków w mniejszych przedsiębiorstwach w takiej samej skali jak w przedsiębiorstwach dużych.

Rozróżnienie badanych przedsiębiorstw z punktu widzenia formy organizacyjno-prawnej wskazuje, że największy odsetek jednostek stosujących rachunek

⁵ Badania przeprowadzone w Japonii w 1998 i 1999 r. wykazały, że system ten najczęściej stosowały firmy następujących branż: samochodowa, elektroniczna, mechaniki precyzyjnej, transport oraz firmy komputerowe wytwarzające sprzęt i oprogramowanie. W 1998 r. w przemyśle stalowym i chemicznym w Japonii rachunek kosztów celu stosowało 24% badanych firm, a w 1999 r. już 32% [7, s. 90-391]. Obecnie koncepcja ta jest stosowana z powodzeniem w 80-85% japońskich przedsiębiorstw, głównie przemysłu samochodowego, elektronicznego i maszynowego. Cieszy się również dużą popularnością w Stanach Zjednoczonych i krajach Unii Europejskiej [6, s. 40; 15, s. 2].

kosztów pełnych stanowią firmy osób fizycznych (100%), przedsiębiorstwa państwowe (92,3%) oraz spółki z o.o. (93,3%). Przy tradycyjnym rachunku kosztów pozostają także państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne. Największe zainteresowanie również innymi rachunkami kosztów wykazują spółki z o.o. Częściej niż rachunek kosztów zmiennych wykorzystują one wielostopniowy rachunek marż pokrycia. Nowoczesne systemy rachunku kosztów, takie jak rachunek kosztów ABC czy *Target Costing*, stosują głównie spółki z o.o. (odpowiednio 60 i 80%).

Zależność między wielkością obrotów a prowadzonymi rachunkami kosztów pokazuje, że w miarę wzrostu przychodów ze sprzedaży rośnie zainteresowanie rachunkiem kosztów zmiennych, który jest prowadzony równoległe z rachunkiem kosztów pełnych oraz innymi rachunkami. W przypadku przedsiębiorstw osiągających obroty powyżej 5 mln euro najwyższy ich odsetek wykorzystuje wymienione rachunki kosztów. Świadczy to pozytywnie o kadrze zarządzającej tymi firmami. Jedno- lub wielostopniowy rachunek marż pokrycia umożliwia bowiem ściślejsze przestrzeganie zaplanowanego preliminarza wydatków oraz lepszą kontrolę ponoszonych kosztów. Ponadto stosowanie rachunku kosztów zmiennych stwarza podstawy do decentralizowania procesu zarządzania w przedsiębiorstwie i tym samym prowadzi do wzrostu odpowiedzialności za uzyskane przychody i poniesione koszty poprzez umożliwienie przenoszenia części odpowiedzialności za koszty i wyniki na niższe szczeble zarządzania przedsiębiorstwem.

Niewątpliwą zaletą rachunku kosztów zmiennych jest również to, że w ramach analizy progu rentowności firmy pozwala na bardziej precyzyjne zaplanowanie poziomu koniecznych przychodów w celu zrównoważenia poniesionych kosztów. Z kolei rachunek kosztów ABC, ukazując bezpośrednie związki między ponoszonymi kosztami a wartością użytkową, prowadzi do rynkowej orientacji przedsiębiorstwa.

Jeśli chodzi o osiągnięte wyniki finansowe, to większość deficytowych przedsiębiorstw prowadzi wyłącznie rachunek kosztów pełnych (84,1%), natomiast wszystkie jednostki gospodarcze o rentowności powyżej 20% wykorzystują również, poza tradycyjnym rachunkiem kosztów, wielostopniowy rachunek wyników. Największe zainteresowanie pozostałymi rachunkami kosztów wykazują firmy generujące nadwyżkę finansową z przedziału 0-5%.

Wyniki badania ankietowego wskazują, że wiele przedsiębiorstw z tej grupy (o rentowności 0-5%) w poprzednich latach ponosiło straty. Świadczyć to może o tym, że brak zysków zmusił te firmy do wprowadzenia takich rachunków kosztów, które pozwoliłyby na rozpoznanie związków zachodzących między różnymi pozycjami kosztów a wielkością obrotu i na redukcję niektórych z tych kosztów. Na tle tych rozważań można żywić nadzieję, że do grupy tych firm dołączą przedsiębiorstwa deficytowe, które brak zysku także skłoni do głębszego poszukiwania przyczyn tego stanu oraz działań ograniczających wielkość

ponoszonych strat, a także racjonalizujących funkcjonowanie całej firmy i jej poszczególnych działów.

Firmy wykorzystujące *Activity-Based Costing* lub *Target Costing* we wszystkich przypadkach posiadają przeważający lub całkowity udział kapitału zagranicznego, co wskazuje na szybsze tempo zmian w systemie rachunku kosztów w firmach zagranicznych niż w firmach bazujących na kapitale polskim. Przyczyn braku zainteresowania nowoczesnymi rachunkami kosztów należy upatrywać głównie w braku środków na zakup zintegrowanego systemu komputerowego, niezbędnego do wdrożenia nowego systemu rachunku kosztów.

4. Wnioski końcowe

Wyniki badania ankietowego wskazują, że w większości przedsiębiorstw kadry menedżerskie nie potrafią wykorzystać kluczowego instrumentu controlingu, jakim jest rachunek kosztów, w procesach bieżącego zarządzania firmą. Pomimo chęci zarządzających przedsiębiorstwami do wdrożenia nowego rachunku kosztów, nadal głównym rachunkiem jest tradycyjny rachunek kosztów, nastawiony na zadania kalkulacyjne i sporządzanie okresowych sprawozdań finansowych. Konsekwencje tego mogą być poważne. Brak realnych i analitycznych informacji o kosztach pozbawia przedsiębiorstwo możliwości podejmowania trafniejszych decyzji, zmierzających do poprawy sytuacji finansowej firmy. Dlatego też tak ważny jest wybór i wdrożenie odpowiedniego systemu rachunku kosztów, adekwatnego do potrzeb i specyfiki danego przedsiębiorstwa.

W związku z tym, że tradycyjny rachunek kosztów nie jest wystarczający, w nowoczesnych metodach zarządzania zarządy przedsiębiorstw powinny podjąć wysiłki mające na celu poprawę mechanizmów ujmowania, rozliczania i analizy kosztów pośrednich w stosowanych na potrzeby wewnętrzne rachunkach kosztów. Do narzędzi współczesnego warsztatu rachunku zarządczego, lepiej dostosowanych do obecnych warunków działania przedsiębiorstw, można zaliczyć m.in.: rachunek kosztów działań ABC (*Activity-Based Costing*), rachunek kosztów docelowych (*Target Costing*), rachunek kosztów cyklu życia (*Life-Cycle Costing*), rachunek marż pokrycia czy też rachunek kosztów jakości. Wymienione rachunki nie tylko pozwalają na bardziej szczegółową kontrolę i analizę ponoszonych kosztów, ale przyczyniają się również do wzrostu świadomości kosztowej menedżerów w przedsiębiorstwie.

Literatura

- [1] Hetmański K., *Koszty w przedsiębiorstwie handlowym jako przedmiot badań*, Zeszyty Naukowe AE w Poznaniu, Seria I, Z. 235, Poznań 1995.

- [2] Januszewski A., *Problemy i szanse wdrożenia rachunku kosztów działań w polskich przedsiębiorstwach – wyniki badań empirycznych*, „Organizacja i Kierowanie” 2004 nr 3 (117).
- [3] Küpper H.U., Hoffmann H., *Ansätze und Entwicklungstendenz des Logistic – Controlling in Unternehmen der Bundesrepublik Deutschland*, DBW 5/1988.
- [4] Männel W., *Schlanke Methoden und Konzepte der Kostenrechnung*, 1995.
- [5] Mielczarek A., *Wykorzystanie narzędzi controllingu w polskich przedsiębiorstwach (część I)*, „Handel Wewnętrzny” 1999 nr 3.
- [6] Prewysz-Kwinto P., *Rachunek kosztów docelowych*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, 2002 nr 1.
- [7] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. I. Sobańska, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2003.
- [8] Radek M., Schwartz R., *Zmiany w rachunkowości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach w okresie transformacji systemu gospodarczego (na podstawie badań empirycznych)*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 1 (57), Warszawa 2000.
- [9] *Raport z badania polskich przedsiębiorstw, Zarządzanie finansami – szanse i bariery*, Arthur Andersen, Warszawa 1999.
- [10] Sobańska I., *Jak zmienia się praktyka rachunkowości zarządczej na przełomie XX i XXI wieku (część II – Polska)*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2002 nr 1.
- [11] Sobańska I., *Rozwój systemów rachunku kosztów w gospodarce rynkowej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1998.
- [12] Szadzińska A., *Wybrane zagadnienia z zakresu wykorzystania rachunku kosztów w przedsiębiorstwach działających na terenie Polski i Niemiec*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, SKwP, t. 12 (68), Warszawa 2003.
- [13] Szadzińska A., *Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach produkcyjnych północnej Polski – stan i kierunki zmian*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, SKwP, t. 9 (65), Warszawa 2002.
- [14] Szychta A., *Rozpowszechnianie rachunku kosztów działań w praktyce*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2003 nr 1.
- [15] Szychta A., *Systemy target costing w praktyce przedsiębiorstw*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2003 nr 3.
- [16] Weber J., *Nowe perspektywy i instrumenty controllingu*, [w:] *Controlling w zarządzaniu firmą. Problemy, projekty, instrumenty, doświadczenia*, PROFIT, Katowice 1999.
- [17] Wermut J., *Praktyka rachunkowości zarządczej w Australii*, „Rachunkowość” 1999 nr 10.

THE EVALUATION OF THE USE OF MODERN COST ACCOUNTING SYSTEM IN COMPANIES BASED IN WARMIŃSKO-MAZURSKIE VOIVODESHIP

Summary

According to the survey concerning the cost accounting systems, which was carried out among 169 firms with the employment over 50 workers, most of the analyzed firms still use only traditional cost accounting. This can cause a risk for leading companies to invest in the wrong assets and to allocate resources in the wrong products. It can also lead to making wrong decisions in income planning, optimal production plan, pricing policy, and whether or not to insource/outsource elements of the supply chain. Moreover, lack of experience in cost accounting results in defaulting mainly to absorption costing. Only a small percent of the companies implemented modern cost accounting techniques such as activity-based costing or target costing.