

Kategorie kosztów decyzyjnych a analiza kosztów relewantnych

Bożena Nadolna*

Streszczenie: *Cel* – koszty stanowią podstawową kategorię ekonomiczną. Szczególną rolę odgrywają w procesie decyzyjnym. W literaturze przedmiotu z pojęciem kosztów decyzyjnych wiąże się wiele ich kategorii. Celem artykułu jest uporządkowanie pojęć dotyczących kategorii kosztów zorientowanych na proces decyzyjny oraz wskazanie roli kosztów w analizie decyzyjnej z wykorzystaniem kosztów relewantnych. *Metodologia badania* – artykuł napisano na podstawie przeglądu literatury przedmiotu. Zastosowano metodę analizy źródeł. *Wynik* – uporządkowano pojęcia kosztów wykorzystywanych w procesie zarządzania oraz wskazano na ich różnorodne zakresy semantyczne oraz występujące między nimi powiązania. *Oryginalność/Wartość* – w literaturze polskiej brak jest publikacji porządkujących terminologię kosztów zorientowanych na decyzje.

Słowa kluczowe: analiza kosztów relewantnych, pojęcie kosztów, koszty utraconych korzyści, koszty możliwe do uniknięcia, koszty przyrostowe, koszty marginalne, koszty atrybutowe

Wprowadzenie

Koszty są pojęciem wieloznacznym¹. Definiuje się je jako „wartość przeznaczoną do osiągnięcia określonego celu” (Horngrén i in., 2007, s. 27). Sformułowanie to nie odzwierciedla jednak złożoności tego terminu w rachunkowości. W jej ramach pojęcie to odnosi się do całej grupy określonych ujęć używanych w różnych kontekstach przez różne nauki. Interpretacja pojęcia kosztu jest uwarunkowana celem i przedmiotem, do którego jest on przypisany, jak też rodzajem zaangażowania i warunkami, w których jest ono obliczane. (Haseman, 1968, s. 738–752) W procesie zarządzania typowe dla rachunkowości finansowej rozumienie kosztów, jako miernika zużycia czynników produkcji w celu uzyskania przychodów w danym okresie jest niewystarczające. Decyzje wymagają bowiem informacji prospektywnych, dotyczących możliwych scenariuszy zdarzeń, które są związane z rozwiązywanym problemem. Problematyką kosztów decyzyjnych zajmuje się, między innymi, rachunkowość zarządcza. W jej ramach pojawiają się różne pojęcia kosztów o odmiennym zakresie semantycznym.

Celem artykułu jest uporządkowanie pojęć dotyczących kategorii kosztów zorientowanych na proces zarządzania oraz wskazanie ich roli w analizie decyzyjnej z wykorzystaniem kosztów relewantnych.

* dr Bożena Nadolna, Zachodniopomorski Uniwersytet Technologiczny w Szczecinie, ul. Żołnierska 47, e-mail: bnaadolna@zut.edu.pl

¹ Słowo pochodzące z łaciny „costare (constare) (ang. cost)”. Składa się z przyrostka *co(m)* – „z, przy” plus *st(are)* – „stać”; www.etymonline.com; „constare” oznacza tym samym „wydawać”, „kosztować”.

1. Istota kosztów relewantnych

W końcu XIX i na początku XX wieku wielu teoretyków ekonomii, w tym rachunkowości podkreślało małą użyteczność w procesie decyzyjnym tradycyjnego ujęcia kosztów. J.M. Clark J. Buchanan, R.S. Edwards, R. Coase, W. Wicksteed wskazywali na konieczność uwzględniania w procesie decyzyjnym innych kosztów niż sprawozdawcze (1969, s. 6–15). Dostrzegali konieczność stosowania zróżnicowanych kategorii kosztowych dla różnych celów. Spostrzeżenia te stanowiły punkt wyjścia do poszukiwań koncepcji kosztów, które byłyby przydatne w procesie podejmowania decyzji. Zadanie to realizuje koncepcja kosztów relewantnych.

Po raz pierwszy pojęcie kosztów relewantnych zastosowali dwaj amerykańscy uczeni G.H. Sorter i Ch.T. Horngren przy prezentowaniu kompleksowej koncepcji rachunku kosztów relewantnych (1961, s. 85). Na konieczność włączenia do rachunkowości informacji o kosztach i przychodach relewantnych zwracali również uwagę E.O. Edwards i P.W. Bell (1965, s. 78), R. Mattesich (1964, s. 234), i E.E. Nemmers (1962, s. 184) A.S. Carrington i G.B. Battersby (1967, s. 251) P. Riebel (Sobańska, 1990), E. Gutenberg (Schweizer i in., s. 21). W swych publikacjach nie podają oni jednoznacznej ich definicji. Wszyscy jednak podkreślają ścisłą zależność tych kosztów od sytuacji decyzyjnej. Przykładowo A.S. Carrington i G.B. Battersby piszą, iż „dla każdej decyzji kosztami relewantnymi są te, które wymusza natura podejmowanych decyzji”. Szczegółowe zasady wyznaczania kosztów relewantnych z licznymi przykładami zawiera praca M. Gordona i G. Shilingława (1964, s. 315).

W polskiej literaturze z rachunkowości zarządczej koszty te są różnie nazywane. A. Jurga określa je jako koszty znaczące, K. Świdarska (2003, s. 4–2) i J. Gierusz (2005, s. 85), T. Kiziukiewicz (2012, s. 49) J. Turyna nazywają je kosztami istotnymi, zaś E. Nowak (2001, s. 25) – kosztami decyzyjnymi, natomiast S. Sojak (2003, s. 349) – kosztami relewantnymi (łac. *relevans costs*, ang. *relevant costs*). Ta ostatnia nazwa ze względu na rozbudowany zakres znaczeniowy, zdaniem autorki artykułu, uzasadnia jej stosowanie dla kosztów, które są użyteczne w procesie podejmowania decyzji². Omawiane koszty powinny być nie tylko istotne³ dla rozwiązywanego problemu decyzyjnego, ale przede wszystkim być ściśle powiązane z decyzjami. Związek ten ma charakter sprzężenia zwrotnego, gdyż z jednej strony koszty stanowią podstawę wyborów decyzyjnych, z drugiej natomiast decy-

² Przymiotnik „relewantny” pochodzi od łacińskiego słowa *relevans* (ang. *relevant*). Etymologicznie znaczenie tego słowa wywodzi się ze starożytnej łaciny „*relevantis*”, co oznacza „podpierający” lub „relevare – podnieść, ulżyć”. Znaczenie tego słowa w ciągu wieków ewoluowało i obecnie interpretuje się je jako „pozostający w logicznym związku, odnoszący się do, dostarczający dowodu słuszności, istotny dla”. Bywa też stosowane jako termin oznaczający: użyteczny, ważny, ważki, wart podkreślenia (do czegoś, dla kogoś) lub odpowiedni (do czegoś, dla kogoś) (Kopaliński, W. *Słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych; Uniwersalny słownik języka polskiego*. <http://sjp.pwn.pl>) Zróżnicowanie znaczeń tego słowa przekłada się na jego nieco odmienne interpretacje w różnych dziedzinach wiedzy. Przykładowo, dla językoznawcy oznacza ono cechy, opozycje istotne dla komunikatywnej funkcji języka, (*Słownik języka polskiego*, t. 2, 1988, s. 41). W sensie prawniczym termin ten oznacza pozostawanie w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest dana norma. W marketingu sformułowanie to jest odnoszone do rynku w znaczeniu „właściwego” rynku.

³ Istotny oznacza stanowiący istotę czegoś lub kogoś, charakterystyczny, główny, podstawowy, ważny zasadniczy (*Słownik języka polskiego*, t.1, 1988, s. 809).

zje mają wpływ na ich zmiany. To sprawcze oddziaływanie decyzji na koszty można również odnieść do teorii prakseologii, a w szczególności do tzw. istoty sprawstwa. T. Kotarbiński (1982, 508–509) uważa, że istota ta sprowadza się do odpowiedzi na pytanie: czego, kto lub co jest sprawcą? Zgodnie z tym poglądem każdy skutek ma swoją przyczynę (impuls), lecz każdy impuls może wywoływać mnogość skutków w różnym horyzoncie czasowym. Skutkiem jest zawsze jakieś zdarzenie lub zespół zdarzeń. Skoro zdarzenie interpretuje się jako zmianę, to rozpoznanie skutków sprowadza się do rozpoznania zmian. Właściwe powiązanie przyczyn ze skutkami pozwala skutecznie oddziaływać na kierunki zmian. W wypadku procesów decyzyjnych sytuacja taka będzie miała miejsce, gdy decyzja (impuls) będzie powodowała zmiany kosztów lub przychodów związanych z danym problemem decyzyjnym zgodnie z zamierzeniami decydenta.

Pojęcie kosztów relewantnych nie jest szeroko omawiane w literaturze światowej i polskiej z rachunkowości. Jej przegląd wskazuje na trzy zasadnicze problemy związane z:

- jednoznacznym zdefiniowaniem pojęcia „koszty relewantne”,
- ustaleniem relacji między tą kategorią kosztów a ich innymi kategoriami wykorzystywanymi w procesie decyzyjnym,
- identyfikacją czynników determinujących powstawanie kosztów relewantnych.

Poszukując odpowiedzi na pytanie o istotę kosztów relewantnych, należy odwołać się do definicji polskich i zagranicznych teoretyków rachunkowości. Przykładowo, J.M. Clark (1923, s. 49) stwierdza, że „koszty relewantne, nazywane również kosztami przyrostowymi są kosztami zależnymi od decyzji oraz dostępnych wariantów działania”. C. Drury (1995, s. 306) uzupełnia tę definicję stwierdzeniem, że „wyrażają je przeszłe przepływy pieniężne, które są różne dla alternatywnych przedsięwzięć”. C.T. Horngren, S.M. Datar i S.M. Foster (2005, s. 234) wskazują natomiast, że koszty relewantne są „akceptowanymi przyszłymi kosztami, które są różne dla poszczególnych wariantów działania”. Podobnie pojęcie tych kosztów interpretuje A. Jaruga (2001, s. 116) stwierdzając, że są to „koszty przyszłe, niezangażowane, które zmieniają się w zależności od wyboru wariantu działania. Są to więc koszty, których można uniknąć, jeżeli działanie nie zostanie podjęte. Koszty te w spodziewanych, możliwych (alternatywnych) działaniach przybierają odmienne wartości”. S. Sojak (2003, s. 349) uznaje natomiast koszty relewantne za „różnicę między przyszłymi wydatkami lub utraconymi wpływami pieniężnymi dwóch możliwych wariantów realizacji decyzji menedżerskiej, decydująca o tym, że jeden z nich wybieramy do realizacji. E. Nowak (2001, s. 57) określa je zaś jako „pozycje kosztów, które będą poniesione w przyszłości jako skutek podjętej decyzji, przy czym ich wysokość jest różna dla poszczególnych wariantów decyzyjnych”.

Przedstawione definicje wskazują, iż poszczególni autorzy podkreślają różne aspekty kosztów relewantnych. Większość z nich wskazuje, że koszty te są kosztami przyszłymi ściśle powiązanymi z procesem decyzyjnym. Wyrażają one koszty (wydatki), którymi różnią się poszczególne warianty decyzyjne.

Porównując stwierdzenia w definicjach można wyodrębnić następujące cechy kosztów relewantnych (Sojak, 2003, s. 350; Nadolna, 2007, s. 115):

- wyznacza się je jako różnicę między kosztami (przychodami) alternatywnych decyzji, przy czym w szczególnych sytuacjach kosztami tymi mogą być hipotetyczne, utracone wpływy gotówki z tytułu niewybrania optymalnej opcji działania,
- zróżnicowanie dla poszczególnych wariantów decyzyjnych,
- orientacja na przyszłość,
- powodowanie przyszłych wydatków pieniężnych,

- niezaangażowanie – nie wynikają one z dotychczasowych zaangażowań (umów, przepisów),
- użyteczność decyzyjna.

Odnosząc się do tych charakterystyk kosztów relewantnych, można stwierdzić, iż kosztami (przychodami) relewantnymi są koszty (przychody) istotne w procesie decyzyjnym, związane z przyszłymi wydatkami lub utraconymi wpływami pieniężnymi, które są różne dla poszczególnych wariantów decyzyjnych. W analizie decyzyjnej, obok kosztów relewantnych, mają również znaczenie przychody relewantne, które są różnicą między przyszłymi wpływami pieniężnymi dwóch możliwych wariantów realizacji decyzji menedżerskiej, decydującą o tym, że jeden z nich przyjmujemy do realizacji.

2. Koszty przyrostowe i różnicowe a koszty relewantne

Od początków lat dwudziestych poprzedniego wieku, głównie w anglojęzycznej literaturze przedmiotu, toczyła się dyskusja dotycząca prawidłowej terminologii w zakresie kosztów i przychodów relewantnych. (Horngren, Sorter, 1962, s. 392; Horngren, Sorter, 1964, s. 39; Fess 1963, s. 723–732). W większości pozycji literaturowych z tego okresu koszty przyrostowe, relewantne i różnicowe były uznawane za pojęcia tożsame. Tylko nieliczni autorzy wskazują na występujące między nimi różnice. R. Roren definiuje koszty (przychody) przyrostowe jako zmiany przyszłych, całkowitych kosztów (przychodów) towarzyszące zmianom w działalności biznesowej, natomiast koszty (przychody) różnicowe jako różnicę między kosztami (przychodami) alternatywnych przebiegów działań. (Roren, 1928, s. 335; Burch, Henry, 1974, s. 119). Oznacza to, że wiąże on koszty przyrostowe z rezultatami działań, natomiast koszty różnicowe traktuje, jako zmiany w kosztów (przychodów) między przewidywanymi opcjami działania.

Podobny pogląd reprezentują E.E. Burch i W.R. Henry (1974, s. 119), twierdząc że „koszty przyrostowe towarzyszące zmianom w działalności biznesowej są kosztami, które powinny być rozpatrywane przy podejmowaniu decyzji o wprowadzaniu zmian”. Zbliżone zdanie mieli C.L. Moore i R.K. Jaedicke, którzy za koszty przyrostowe uznali „koszty, które powinny wzrastać lub spadać jako rezultat każdego działania, które będzie podejmowane w wyniku decyzji”, natomiast kosztami różnicowymi są według nich koszty, którymi różni się planowane opcje działania (Carrington, Battersby, 1967, s. 299).

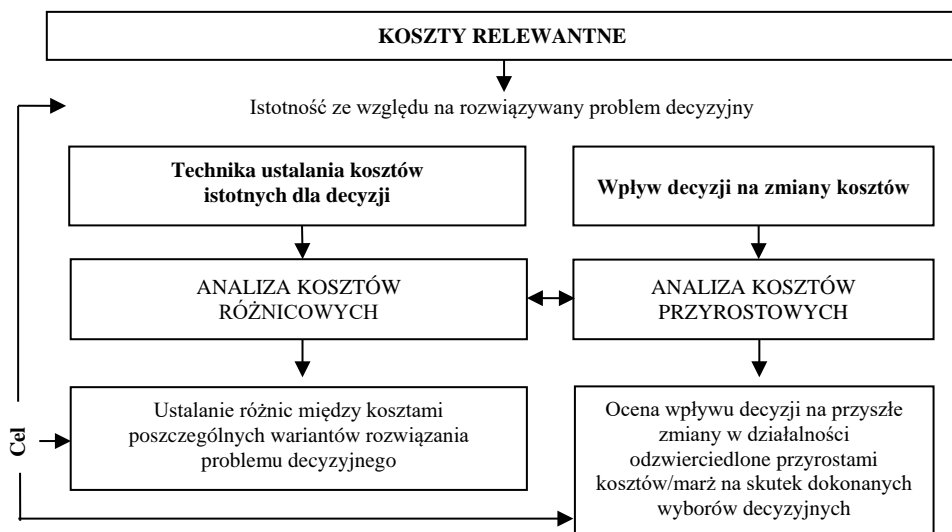
W polskiej literaturze z rachunkowości tę kategorię kosztów po raz pierwszy zdefiniował w latach sześćdziesiątych poprzedniego wieku W. Malc (1963, s. 34) nazywając je „kosztami dodatkowymi”.

We współczesnych polskich i zagranicznych opracowaniach z rachunkowości zarządczej również rozgranicza się pojęcie kosztów przyrostowych i różnicowych. Przykładowo C.T. Horngren, G. Foster, S. M Datar (2000, s. 234) za koszty przyrostowe uznają „dodatkowe koszty i przychody, które powstaną lub można ich uniknąć wskutek podjęcia decyzji o wyborze określonej opcji działania. Kosztami/ przychodami różnicowymi są natomiast te, którymi różni się poszczególne warianty działania”. Podobny pogląd reprezentuje w polskim piśmiennictwie A. Jaruga (2003, s. 116), która stwierdza, że „koszty/korzyści przyrostowe to koszty/ korzyści, które byłyby poniesione/ otrzymane, gdyby na podstawie dokonanego wyboru podjęto określone działanie, natomiast koszty różnicowe powstają przez porównanie alternatywnych rozwiązań. Koszty przyrostowe są kosztami behawioralnymi,

czyli są wyznaczane odrębnie dla każdej aktywności (decyzji). W zależności od okoliczności w obrębie danej decyzji mogą one powstawać albo nie.

Zaprezentowane definicje wskazują, że każdy koszt przyrostowy będzie różnicowym i odwrotnie, co sugeruje, że pojęcia te posiadają podobny zakres znaczeniowy. Potwierdza to C. Drury (2006, s. 37), według którego, „koszty przyrostowe (nazywane również różnicowymi) i przychody są różnicą między przychodami i kosztami dla korespondujących pozycji rozpatrywanych przy każdym wariantcie”. W.A. Nowak (2003, s. 457) nie odnosi natomiast bezpośrednio wielkości przyrostowych do kosztów i przychodów, ale stwierdza, iż „immanentnym atrybutem wielkości istotnych jest zatem różnicowanie się ich wartości w kolejnych programach działania. (...) Różnica między wielkościami istotnymi dla rozpatrywanych wariantów bywa nazywana wartością istotną, wartością istotną netto albo wartością inkrementalną.

Przedstawione rozważania sprzyjają konkluzji, iż współczesne definicje kosztów przyrostowych nie eksponują bezpośrednio związku tych kosztów ze zmianami w działalności gospodarczej, czyli nie należy ich utożsamiać z kosztami zmiennymi. Koszty te odnosi się do decyzji, których konsekwencją są zmiany. Zdaniem autorki niniejszego artykułu, koszty te należy traktować jako dodatkowe koszty będące rezultatem decyzji o wyborze określonej opcji działania, natomiast pojęcie kosztów różnicowych należy używać raczej w kontekście sposobu ustalania kosztów relewantnych. Związki te są ukazane na rysunku 1.



Rysunek 1. Relacje między kosztami relewantnymi, przyrostowymi i różnicowymi

Źródło: opracowanie własne.

Podsumowując można stwierdzić, że występujące w literaturze przedmiotu definicje kosztów przyrostowych, różnicowych i relewantnych nie pozwalają na jednoznaczne, wyraźne wyznaczenie granic znaczeniowych między tymi kategoriami kosztowymi.

3. Relacje między pozostałymi kategoriami kosztów zorientowanych na decyzje

Koszty relewantne są łączone nie tylko z omówionymi wcześniej kategoriami kosztów przyrostowych i kosztów różnicowych, ale również z pojęciami, takimi jak:

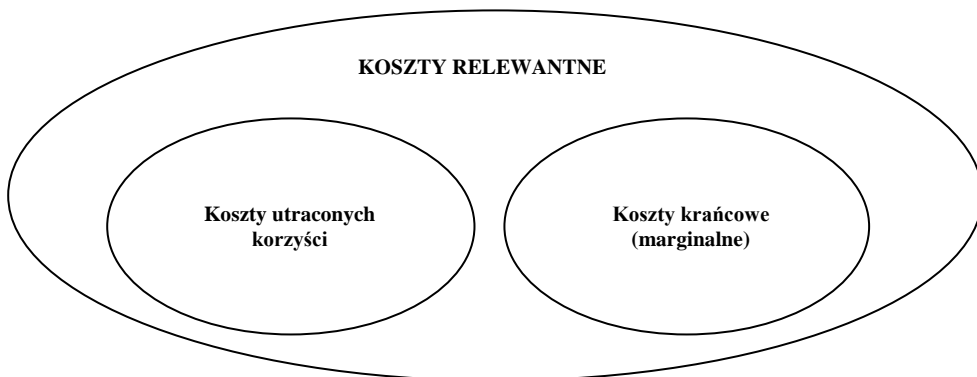
- koszty utraconych korzyści (koszty alternatywne, ang. *opportunity cost*),
- koszty krańcowe (marginalne, ang. *marginal cost*),
- koszty możliwe do uniknięcia (ang. *avoidable cost*, *escapable cost*),
- koszty przypisane (atrybutowe ang. *attributable cost*).

J.M. Clark (1923, s. 49) uważał, iż koszty przyrostowe „należą do tej samej rodziny, co koszty utraconych korzyści”. Koszty te definiował jako utracone korzyści na skutek niewybrania najkorzystniejszej opcji działania. Związków kosztów przyrostowych z kosztami utraconych korzyści doszukiwał się również T.W. McRae. Wykazał on, iż koszty przyrostowe stanowią sumę kosztów utraconych korzyści kilku indywidualnych wejść do systemu w sytuacji, gdy są one używane niezależnie od siebie. Przedstawiona przez T.W. McRea (1974, s. 87) definicja kosztów przyrostowych jest sformułowana na bazie podejścia systemowego. W tym ujęciu koszty przyrostowe stanowią wejścia do systemu.) Rozwiązanie to ma istotne znaczenie w procesie decyzyjnym, gdyż wskazuje, iż selekcja istotnej informacji na potrzeby decyzji odbywa się już na etapie przygotowywania danych.

W literaturze spotyka się również stwierdzenia, że na koszty relewantne składa się suma kosztów utraconych korzyści i kosztów przyrostowych (Verdaasdonk, 2005, s. 4). Koszty utraconych korzyści, nie są synonimem kosztów przyrostowych lecz stanowią element kosztów relewantnych. W kontekście tych rozważań wydaje się metodologicznie kontrowersyjne i niespójne stwierdzenie C. Hornarena, że „zarówno koszty relewantne, jak i koszty utraconych korzyści są potrzebne podejmującym decyzję do ustalenia zbioru rozpatrywanych wariantów w celu kwantyfikowania akceptowanych przyszłych przepływów pieniężnych dla każdego z nich, aby wybrać najkorzystniejszy”. W kolejnym akapicie tenże autor dowodzi natomiast, że „koszty utraconych korzyści są podstawową koncepcją ekonomii, która zawiera się w kosztach relewantnych. Chociaż istnieją pewne subtelne różnice między tymi pojęciami, to w dalszej części podręcznika pojęcie kosztów utraconych korzyści będzie używane w kontekście kosztów relewantnych” (1977, s. 338).

Z pojęciem kosztów/przychodów relewantnych wiąże się również idea kosztów/przychodów krańcowych (marginalnych). R.A. Anthony uważał, iż „koszty przyrostowe i koszty krańcowe są używane w sensie kosztów różnicowych, w związku z tym są to zwykle synonimy” (1964, s. 569). Trudno zgodzić się z tym stwierdzeniem, ponieważ koszt/przychód krańcowy nie powinien być utożsamiany z kosztami/przychodami przyrostowymi ze względu na ich odmienny zakres pojęciowy. Wynika to z faktu, że nie każdy koszt/przychód przyrostowy jest kosztem/przychodem krańcowym. W skład kosztów przyrostowych mogą wchodzić zarówno koszty zmienne, jak i część kosztów stałych, natomiast koszty krańcowe są wyłącznie kosztami zmiennymi (Malc, 1979, s. 37; Gierusz, 2005, s. 92). Ponadto koszty/przychody krańcowe reprezentują dodatkowe koszty/przychody związane z dodatkową jednostką produkcji lub innym efektem działalności, natomiast koszty/przychody przyrostowe są to łączne koszty/przychody całej grupy dodatkowych jednostek produkcji. W tej sytuacji koszty krańcowe można traktować jako szczególnie przypa-

dek kosztów przyrostowych (różnicowych)⁴. Zależności między kosztami relewantnymi a kosztami krańcowymi i kosztami utraconych korzyści zostały zaprezentowane na rysunku 2.



Rysunek 2. Relacje między kosztami relewantnymi a kosztami krańcowymi i kosztami utraconych korzyści

Źródło: opracowanie własne.

Kolejną kategorią kosztów powiązaną z kosztami relewantnymi są koszty możliwe do uniknięcia (ang. *avoidable cost*). Koszty te są zdeterminowane przez decyzje, dotyczące rozszerzenia lub ograniczenia dotychczasowej działalności (Zimmerman, 2009, s. 27). Kosztów tych można uniknąć, jeżeli nowe działanie nie zostanie podjęte lub istniejące zostanie zakończone bądź zmienione. Dzięki ustaleniu tych kosztów można podjąć decyzje o ich oszczędności lub uniknąć zobowiązań w sytuacji podjęcia projektu lub rezygnacji z niego. Ze względu na sposób wyznaczania kosztów możliwych do uniknięcia, można stwierdzić, iż są to koszty przyrostowe poszczególnych wariantów decyzyjnych, a więc koszty istotne z punktu widzenia podejmowanych decyzji.

Z kosztami możliwymi do uniknięcia wiąże się koncepcja „kosztów przypisanych (atrybutowych)”⁵. Koncepcja ta polega na strukturalnym podejściu do definiowania, zbierania i wykorzystania danych o kosztach możliwych do uniknięcia. Koszty przypisane stanowią koszty jednostkowe, których można uniknąć, jeżeli działalność lub wytwarzanie produktów nie byłoby podjęte. Koszty przypisane wyraźnie włączają do kosztów jednostkowych wszystkie istotne bezpośrednie koszty zmienne oraz identyfikowalne i możliwe do uniknięcia koszty ogólne, które w części mogą zawierać możliwe do uniknięcia koszty stałe.

⁴ Analizę marginalną w ścisłym sensie można stosować tylko wtedy, gdy maksymalizowana funkcja jest ciągła. Wykorzystanie analizy marginalnej do podejmowania decyzji w zakresie alokacji zasobów sprowadza się do takiego rozdysponowania każdej jednostki dzielonego zasobu, aby korzyść wynikająca z jej przeniesienia do jednego zastosowania była dokładnie równa stracie związanej z jej wycofaniem z zastosowania alternatywnego. Przy problemach decyzyjnych dotyczących alokacji zasobów w ramach wykorzystania istniejących zdolności produkcyjnych w specjalnych sytuacjach w większym zakresie wykorzystuje się funkcje dyskretne.

⁵ Po raz pierwszy zdefiniował koszty przypisane (atrybutowe) w 1963 roku G. Shillinglaw.

Uwagi końcowe

Koncepcja kosztów relewantnych wspomaga proces decyzyjny, umożliwiając selekcję istotnych z punktu widzenia decyzji informacji już na etapie formułowania opcji działania. Sprzyja to redukcji szumu informacyjnego związanego z generowaniem niepotrzebnych danych nieistotnych z punktu widzenia podejmowanych decyzji. Z koncepcją kosztów relewantnych są powiązane inne kategorie kosztów, takie jak: koszty przyrostowe, koszty utraconych korzyści, koszty różnicowe czy koszty możliwe do uniknięcia. Z przedstawionych w artykule rozważań wynika, że istnieją pewne rozbieżności w interpretacji pojęć przez teoretyków ekonomii i rachunkowości. Jednak większość z nich stoi na stanowisku, że koszty relewantne obejmują koszty przyrostowe i koszty utraconych korzyści, natomiast pozostałe kategorie kosztowe określają technikę ich wyznaczania (koszty różnicowe) lub stanowią szczególne przypadki.

Literatura

- Anthony, R.A. (1964). *Management Accounting*. Irwin.
- Burch, E.E., Henry, W.R. (1974). Opportunity and Incremental Cost: Attempt to defines in Systems Terms. A Comment. *The Accounting Review*, 49, 1.
- Burch, E.E., Henry, W.R. (1974). The Period Cost Concept for Income measurement- can it be defended? *The Accounting Review*, 4.
- Carrington, A.S., Battersby, G.B. (1967). *Accounting*. Whitcombeand Tombs.
- Clark, J.M. (1923). *Studies in the economics of overhead costs*. Chicago, Illinois: The University of Chicago Press.
- Drury, C. (1995). *Rachunek kosztów*. Warszawa: PWN.
- Drury, C. (2006). *Management Accounting for Business*. London: Thomson Learning.
- Edwards, E.O., Bell, P.W. (1961). *Theory and Measurement of Business Income*. University of California Press.
- Fess, P.E. (1963). The relevant costing concept for income measurement- can it be defended? *The Accounting Review*, 4.
- Gierusz, J. (2005). *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości*. Gdańsk: ODDK.
- Gordon, M., Shillinglaw, G. (1964). *Accounting. A Management Approach*. Irwin.
- Haseman, W.C. (1968). An Interpretative Framework for Cost. *The Accounting Review*, October.
- Horngren, C.T., Datar, S.M., Foster, G. (2005). *Accounting. A Managerial Emphasis, 12 Edition*. Prentice Hall, Upper Saddle River.
- Horngren, C.T., Sorter, G.H. (1961). Direct Costing for External Reporting. *The Accounting Review*, 36, 1.
- Horngren, C.T., Sorter, G.H. (1962). Asset Recognition and Economic Attributes – The Relevant Costing Approach. *The Accounting Review*, 37.
- Horngren, C.T., Sorter, G.H. (1964). An Evaluation of same Criticismus of Relevant Costing. *The Accounting Review*, 39.
- Horngren, Ch.T., Datar, S.M., Foster, G. (2007). *Cost Accounting. A managerial emphasis. 12-th ed*. Pearson, Prentice Hall,
- Jaruga, A., Nowak, W., Szycha, A. (2001). *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*. Łódź: Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości w Łodzi.
- Kotarbiński, T. (1982). *Traktat o dobrej robocie*. Wrocław: Ossolineum.
- Malc, M. (1979). *Rachunek kosztów postulowanych w przedsiębiorstwie przemysłowym*. Warszawa: PWE.
- Mattessich, R. (1964). *Accounting and Analytical Method*. New York: Irwin.
- Mc Rea, T.W. (1974). A further Note on the Definition of Incremental and Opportunity Cost. *The Accounting Review*, 49, 1.
- Nadolna, B. (2007). Ustalenie kosztów relewantnych na potrzeby decyzji operacyjnych przy wykorzystaniu planowania scenariuszowego. W: *Rachunkowość a controlling. Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 1174.
- Nemmers, E.E. (1962). *Managerial Economics*. New York: Wiley.
- Nowak, E. (2001). *Rachunkowość zarządcza*. Kraków: Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu.
- Roem, C.R. (1928). Differential cost. *The Accounting Review*, 3, 4.
- Schweizer, H., Hettich, H.U., Kupper, G.O. (1983). *Systeme der Kostenrechnung, Wyd. III*. Munchen. *Słownik języka polskiego, t. 1*. (1988). Warszawa: PWN.

- Sobańska, I. (1990). Koncepcja rachunku indywidulanych kosztów i marż pokrycia (według P. Riebla). *Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP, 17*. Warszawa: Stowarzyszenie księgowych w Polsce.
- Sojak, S. (2003). *Rachunkowość zarządcza*. Toruń: TNOiK.
- Świderska, G.K. (red.). (2003). *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*. Warszawa: Difin.
- Zimmerman, J.L. (2009). *Accounting for Decisions, Making and Control. Sixth Edition*. New York: McGraw-Hill.

CATEGORIES OF DECISION-ORIENTED COSTS AND DECISIONS ANALYSIS WITH USING RELEVANT COST

Abstract: *Purpose* – costs represent the basic economic category. They play a specific role in decision – making process. According to the literature the concept of decision-oriented costs is connected with many cost categories. The article aims to organize concepts relating to decision-oriented cost categories and to indicate their role in relevant cost analysis. *Design/Methodology/Approach* – the article was written on the basis of the literature. A method of analysis of the sources was applied. *Findings* – concepts of the costs used for management process were organized and it was indicated a wide range of their meanings and the relationships between them. *Originality/Value* – in polish literature there are no publications discussing the relationships between a wide range of meanings of costs supporting decision process informatively.

Keywords: analysis of relevant costs, the recognition of costs, opportunity costs, costs avoidable, incremental costs, marginal costs, the costs of the attribute

Cytowanie

- Nadolna, B. (2016). Kategorie kosztów decyzyjnych a analiza kosztów relewantnych. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, 2/2* (80), 285–293. DOI: 10.18276/frfu.2016.2.80/2-30; www.wneiz.pl/frfu.

