

Zarządzanie kosztami a rachunek kosztów przedsiębiorstwa

*Renata Gmińska**

Zarządzanie jednostkami gospodarczymi w XXI wieku, w warunkach nasilonej konkurencji przy jednoczesnym znoszeniu barier w handlu międzynarodowym, globalizacji, skracaniu cyklu życia produktu, dynamicznym rozwoju komunikacji i technologii informatycznej, staje się skomplikowane i wymaga stosowania coraz bardziej wysublimowanych metod. Wiąże się też z zapotrzebowaniem na odpowiednie informacje, przy czym menedżerowie oczekują nie tylko informacji objaśniających sytuację przedsiębiorstwa i jego otoczenia, ale także informacji odnoszących się do przyszłości. Skuteczność podejmowanych decyzji zależy od jakości oraz szybkości otrzymywanych informacji.

Finansowe sukcesy przedsiębiorstwa determinują między innymi koszty. Stąd też w dziedzinie zarządzania wyodrębnił się obszar określany jako zarządzanie kosztami.

Celem opracowania jest odpowiedź na pytanie: czy stosowany przez jednostki gospodarcze rachunek kosztów umożliwia zarządzanie kosztami? Które odmiany rachunku kosztów znajdują zastosowanie w operacyjnym zarządzaniu kosztami, a które zapewnią strategiczne zarządzanie kosztami? Dla realizacji celu przedstawiono zagadnienia związane z systemem zarządzania, rachunkiem kosztów, zarządzaniem kosztami, a także wykorzystano wyniki badań empirycznych dotyczących rachunku kosztów w jednostkach gospodarczych.

20.1. Zarządzanie kosztami jako podsystem systemu zarządzania

Literatura przedmiotu podaje wiele definicji zarządzania. Jest ono różnie interpretowane i brak jest jednoznacznego jego sformułowania. Poglądy na temat istoty zarządzania (por. tabela 20.1) można podzielić na dwie zasadnicze grupy. Pierwsza grupa obejmuje definicje, które traktują zarządzanie jako celową działalność, realizowaną przez osoby i komórki kierownicze. Brak jest w nich sprecyzowania, czemu słu-

* Dr Renata Gmińska, Wyższa Szkoła Bankowa w Gdańsku

ży zarządzanie i jakie są jego cele. Są to definicje sformułowane w erze industrialnej, która różni się istotnie od ery opartej na wiedzy. Druga grupa definicji są to definicje, które zawierają określenie celu zarządzania.

Tabela 20.1. Poglądy na temat istoty zarządzania

Ujęcie zarządzania	Autorzy	Przykładowa definicja
Zarządzanie jako celowa działalność realizowana w organizacji przez osoby i komórki kierownicze bez precyzowania celów i funkcji zarządzania.	A. Ehrlich, B. Gliński, H. Johansson, G.T. Page, J. Kurnal, R.L. Trewatha, M.G. Newport	„Zarządzanie, działalność kierownicza polegająca na ustaleniu celów i powodowaniu ich realizacji w organizacjach podległych zarządzającemu na podstawie własności środków produkcji lub dyspozycji nimi” [Encyklopedia, s. 609].
Zarządzanie jako zestaw działań skierowanych na zasoby organizacji i wykonywanych z zamiarem osiągnięcia celów organizacji w sposób sprawny i skuteczny.	R.W. Griffin, J. Penc, S.P. Robbins, D.A. DeCenzo	„...przemysłany i uporządkowany zestaw działań kierowniczych, polegających na ustalaniu celów i zadań organizacji, uzyskiwaniu i stosowaniu środków w sposób sprawny, skuteczny i społecznie odpowiedzialny, monitorowaniu uzyskiwanych rezultatów, aby zapewnić im równowagę funkcjonalną i zgodność z potrzebami odbiorców w ramach wyznaczonych przez ograniczenia otoczenia, w którym dana firma funkcjonuje” [Penc, 2005, s. 64].

Źródło: Opracowanie własne.

Na potrzeby opracowania zostanie wykorzystana definicja, według której zarządzanie rozumie się jako zestaw działań skierowanych na zasoby organizacji i wykonywanych z zamiarem osiągnięcia jej celów w sposób sprawny i skuteczny. Takie ujęcie zarządzania wynika ze zmian warunków funkcjonowania przedsiębiorstw wskutek rosnącej globalnej konkurencji, szybkiego tempa zmian technologicznych, wyrafinowanych wymagań klientów. Ukazuje ono cel zarządzania, którym jest zapewnienie sprawnego i skutecznego osiągania zadań organizacji. Sprawność jest rozumiana jako racjonalne wykorzystywanie zasobów, zaś skuteczność – jako uzyskiwanie powodzenia w działaniach związanych z wykonywaniem określonych zadań. Działania określa się mianem funkcji zarządzania. Są to zespoły czynności oddziałujące na uczestników organizacji i służące zapewnieniu realizacji wyznaczonych zadań.

W celu realizacji funkcji zarządzania wykorzystuje się reguły, instrumenty i procedury zarządzania oraz praktyczne umiejętności kadry kierowniczej. Wszystkie te elementy składają się na pojęcie systemu zarządzania, który można zdefiniować jako zbiór zasobów kapitałowych i ludzkich oraz procedur regulujących funkcjonowanie organizacji gospodarczych w taki sposób, aby było możliwe realizowanie zamierzonych celów [Kiziukiewicz, 2003, s. 15-17].

Jednym z podsystemów systemu zarządzania jest zarządzanie kosztami. W literaturze przedmiotu można spotkać różne definicje zarządzania kosztami. Niektóre z nich zawiera tabela 20.2.

Zdaniem Autorki najtrafniejsza wydaje się definicja B. Nity, który definiując zarządzanie kosztami wychodzi od podstawowych funkcji zarządzania, do których zalicza się planowanie, organizowanie, motywowanie oraz kontrolowanie. Zarządzanie kosztami według B. Nity dotyczy wszystkich funkcji zarządzania.

A. Karmańska analizując różne definicje zarządzania kosztami występujące w polskiej literaturze przedmiotu wskazuje na ich pewne cechy wspólne:

- „1) przedmiotem zarządzania kosztami są koszty ponoszone przez przedsiębiorstwo na realizację procesów gospodarczych związanych z działalnością przedsiębiorstwa,
- 2) podstawową bazą informacyjną dla zarządzania kosztami są odpowiednie systemy rachunku kosztów, które są dostosowane do specyficznych potrzeb informacyjnych zarządzania różnymi obszarami działalności przedsiębiorstwa,

Tabela 20.2. Definicje zarządzania kosztami

Autor	Definicja
A. Jarugowa	„Zarządzanie kosztami jest procesem ustawicznego usprawniania, który wspomaga opracowanie i zastosowanie odpowiedniej polityki zarządu i procedur postępowania oraz wymaga zbudowania systemu dopływu informacji opartych na kosztach znaczących. System ten powinien pozwolić na monitoring wpływu przedsiębiorstwa na nabywanie i wykorzystywanie zasobów w sposób efektywny” [Jarugowa, 1997, s. 22-23].
R. Kotapski	„Zarządzanie kosztami to celowe i świadome podejmowanie decyzji prowadzących do osiągnięcia i utrzymania założonego poziomu kosztów w przedsiębiorstwie” [Kotapski, 2001, s. 25].
C. Stenzel, J. Stenzel	„Korzystanie z systemów rachunku kosztów i metod do prowadzenia obecnych i przyszłych działań w kierunku określonych celów; analiza i interpretacja danych kosztowych w procesie podejmowania decyzji” [Stenzel, Stenzel, 2003, s. 3].
I. Sobańska	„Pod pojęciem kompleksowe zarządzanie kosztami ogólnie rozumie się wszelkie działania sterujące podejmowane przez przedsiębiorstwo w każdej fazie cyklu życia produktu, które korzystnie wpłyną na przyszłą strukturę jego kosztów i przyszłe relacje oraz spowodują obniżenie kosztów wytworzenia nowego produktu” [Sobańska, 2003, s. 371].
E. Nowak	„Istotą zarządzania kosztami jest podejmowanie działań, które mają doprowadzić do redukcji ponoszonych kosztów głównie przez doskonalenie procesu gospodarczego, a zwłaszcza zwiększenie skuteczności działania i efektywności wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa” [Nowak, 2006, s.15].
A. Karmańska	„Zarządzanie kosztami można zdefiniować jako ukierunkowane na optymalizację kosztów świadome podejmowanie decyzji we wszystkich obszarach funkcjonowania przedsiębiorstwa” [Karmańska, 2007, s. 369].
B. Nita	„Zarządzanie kosztami oznacza zatem planowanie poziomu i struktury ponoszonych w przedsiębiorstwie kosztów, sprawowanie czynności organizacyjnych ukierunkowanych na osiąganie celów związanych z kosztami, motywowanie, polegające na zapewnieniu pracownikom przedsiębiorstwa warunków odpowiednich do tego, aby chcieli wykonywać powierzone im zadania, a także kontrolowanie poziomu i struktury kosztów” [Nita, 2008, s. 287].

Źródło: Opracowanie własne.

- 3) najważniejszymi narzędziami zarządzania kosztami są planowanie kosztów i kontrola ponoszonych kosztów oraz analiza odchyleń między kosztami rzeczywiście poniesionymi a kosztami planowanymi,
- 4) podstawowym celem zarządzania kosztami jest poprawa efektywności wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa, co powinno umożliwić osiągnięcie kolejnego celu, którym jest zadowolenie klientów,
- 5) najważniejszym sposobem na osiągnięcie celu zarządzania kosztami jest podniesienie racjonalności ponoszenia kosztów poprzez różne działania podejmowane w zakresie obniżki kosztów” [Karmańska 2007, s. 13-14].

Sobańska wyróżnia następujące cele zarządzania kosztami:

- „1) obniżenie przyszłego poziomu kosztów całkowitych firmy, określane jako zarządzanie kosztami firmy,
- 2) zachowanie prawidłowych przyszłych relacji między kosztami zmiennymi i kosztami stałymi, co stanowi obszar zarządzania strukturą kosztów,
- 3) kształtowanie polityki (strategii) kosztowej zorientowanej na koszty produktu w całym cyklu życia produktu i koszty jego funkcji użytkowych, zmieniające się pod wpływem konkurencji,
- 4) redukcowanie przyszłych kosztów produktu przez poszukiwanie innowacyjnych udoskonaleń w różnych obszarach firmy” [Sobańska 2003, s. 371].

Realizacja celów zarządzania kosztami jest możliwa dzięki zastosowaniu odpowiednich narzędzi zarządzania kosztami, które mogą być wykorzystane w ramach operacyjnego i strategicznego zarządzania kosztami. Narzędzia zarządzania kosztami przedstawia rysunek 20.1.

Rysunek 20.1. Narzędzia zarządzania kosztami



Źródło: Kotapski 2001, s. 26.

Jednym z narzędzi zarządzania kosztami jest rachunek kosztów. Przydatność rachunku kosztów w zarządzaniu zależy od jego odmiany. Warto podkreślić, że rozwój rachunku kosztów podlega ciągłej ewolucji. W początkowym okresie (początek XX w.) dla lepszej kontroli, obok kosztów historycznych, wprowadzono koszty normalne, budżetowane oraz standardowe. Rozwój konkurencji doprowadził do powstania rachunku kosztów częściowych i jego odmian. Dalszy rozwój konkurencji, globalizacja rynku, gwałtowny rozwój komunikacji i technologii oraz znoszenie barier w handlu międzynarodowym spowodowały powstanie nowych odmian rachunków kosztów.

20.2. Tradycyjne systemy rachunku kosztów a zarządzanie kosztami

U podstaw rozwoju rachunku kosztów leżą dwie orientacje:

1. Doskonalenie badania i ujmowania kosztów w celu dokładniejszego pomiaru pełnych kosztów jednostkowych produktów i ich rentowności oraz wyceny zapasów produkcji niezakończonych i gotowej, przy czym nadrzędnym podziałem kosztów jest podział na koszty bezpośrednie i pośrednie (wspólne), a nacisk jest położony na wewnętrzną kontrolę gospodarności.

Doskonalenie badania i generowania informacji o przychodach i kosztach oraz ich zachowaniu w zależności od zmian w otoczeniu rynkowym, przy czym nadrzędnym podziałem kosztów jest podział na koszty zmienne i stałe względem rozmiarów produkcji i sprzedaży oraz identyfikowanie kosztów zmiennych poszczególnych produktów z przychodami ze sprzedaży, a pozostałej nadwyżki przychodów z marżą na pokrycie kosztów stałych i zysku operacyjnego. Nacisk jest więc położony na uzyskiwanie informacji do podejmowania decyzji ułatwiających przystosowanie się przedsiębiorstwa do warunków konkurencyjnego rynku [Jarugowa, 1999, s. 131].

Pierwsza orientacja jest związana z rachunkiem kosztów pełnych i ma charakter propodażowy, druga natomiast o charakterze pro popytowym – z rachunkiem kosztów zmiennych. Są to systemy kontynuacyjnego rachunku kosztów i z tego względu są też nazywane ewidencyjnymi [Jarugowa, 1999, s. 131].

Historycznie wcześniejszy jest rachunek kosztów pełnych. Jest on oparty na kosztach historycznych, czyli kosztach już poniesionych. Często określany jest mianem tradycyjnego rachunku kosztów. Grupuje on koszty według podmiotów, miejsc powstania, wyrobów. Podstawowymi jego cechami są:

- 1) podział kosztów całkowitych na koszty bezpośrednie i koszty pośrednie,
- 2) wycena produktów i produkcji niezakończonych na poziomie kosztów bezpośrednich i pośrednich, czyli kosztów pełnych; koszt jednostkowy odzwierciedla więc pełne zużycie czynników produkcji,
- 3) rozliczanie kosztów pośrednich na poszczególne produkty za pomocą różnych kluczy podziałowych, które mają zapewnić proporcjonalny podział kosztów pośrednich na wytworzone wyroby.

Warunkiem poprawnego spełniania zadań przez rachunek kosztów pełnych jest wykorzystanie w pełni zdolności produkcyjnych jednostki gospodarczej oraz relatywnie niski udział kosztów pośrednich w kosztach całkowitych. Jednak od pewnego czasu warunki te są coraz rzadziej spełniane, ponieważ bariery popytowe istotnie ograniczają możliwości pełnego wykorzystania zdolności produkcyjnych jednostki gospodarczej. Ponadto następuje spadek udziału kosztów bezpośrednich w kosztach całkowitych na rzecz coraz większego udziału kosztów pośrednich. Wszystko to powoduje, że informacje generowane przez rachunek kosztów pełnych mają ograniczo-

nią przydatność do podejmowania decyzji. Niemniej znajomość pełnych kosztów jest przydatna w długich okresach, kiedy realizuje się długookresową politykę cen.

Rachunek kosztów zmiennych opiera się na podziale kosztów na stałe i zmienne. Całkowite koszty własne jednostki gospodarczej są dzielone na koszty stałe związane z określonym przedziałem czasu oraz na koszty zmienne, proporcjonalne do wielkości produkcji.

Znajomość kosztów stałych i zmiennych jest podstawą wielu decyzji w jednostkach gospodarczych, takich jak:

- ile należy wytworzyć wyrobów, aby pokryć koszty zmienne i koszty stałe,
- ile należy wytworzyć wyrobów, aby zapewnić jednostce gospodarczej określoną kwotę zysku,
- ile należy zwiększyć wielkość produkcji, aby obniżyć koszty jednostkowe i osiągnąć zakładany przyrost zysku,
- czy do osiągnięcia pożądanego wzrostu wielkości produkcji należy zakupić dodatkowe maszyny i urządzenia produkcyjne, czy nie,
- jaki system płac należy zastosować dla kierownictwa przedsiębiorstwa, które systematycznie zwiększa rozmiary produkcji [Gabrusewicz, 2000, s. 62].

W rachunku kosztów zmiennych produkty wycenia się tylko po kosztach zmiennych, natomiast koszty stałe są traktowane ogółem i w całości uwzględniane przy ustalaniu wyniku finansowego. Model rachunku kosztów i wyników, właściwy systemowi rachunku kosztów zmiennych, jest dwustopniowy. W pierwszej kolejności od przychodów ze sprzedaży odejmowane są koszty zmienne sprzedanych wyrobów. Uzyskana w ten sposób nadwyżka dochodów ze sprzedaży nosi nazwę marży brutto lub marży pokrycia. W kolejnym kroku od marży brutto są odejmowane koszty stałe, a pozostałość stanowi wynik netto ze sprzedaży za dany okres sprawozdawczy. Jeżeli marża brutto jest wyższa od kosztów stałych wówczas jednostka gospodarcza osiąga zysk; w przeciwnym przypadku ponosi stratę.

Rachunek kosztów zmiennych dostarcza użytecznych informacji w procesie podejmowania decyzji krótkookresowych. Informacjami istotnymi dla procesu zarządzania są: jednostkowa marża brutto wyrobów, zmienny koszt wytworzenia wyrobów, marża brutto na jednostkę czynnika produkcji o ograniczonej dostępności, koszty utraconych korzyści. Marża brutto umożliwia zmierzenie zyskowności poszczególnych rodzajów produktów, ułatwia ustalenie wyjściowego pułapu cen i ich różnicowania. Posługiwanie się nią pozwala na optymalizację programu produkcji, ułatwia ocenę opłacalności zamówień.

Pod wpływem krytyki rachunku kosztów zmiennych, któremu zarzucano ignorowanie kosztów pośrednich, a także kosztów stałych produkcji, traktowanych jako jeden blok, rozwinęły się jego różne odmiany charakteryzujące się:

- 1) wyodrębnieniem więcej niż dwóch stopni marży na pokrycie kosztów stałych i zysku,

- 2) wyróżnieniem coraz większej liczby kosztów stałych dających się identyfikować z produktami i ich grupami,
- 3) uwypukleniem również przychodów i kosztów w przekroju podmiotowym według centrów odpowiedzialności, a następnie segmentów rynku, klientów i ich obsługi [Jarugowa, 1999, s. 148].

Celem tego rachunku jest usprawnienie sterowania zyskowością przedsiębiorstwa złożonego z wielu oddziałów, wytwarzającego wiele produktów. Ten system rachunku kosztów pozwala na wyróżnienie tyłu stopni marży na pokrycie kosztów stałych i zysku, ile obiektów kosztów tego wymaga. Powstają wówczas wielostopniowe i wieloobiektowe systemy rachunku kosztów i wyników, które stanowią rozwinięcie rachunku kosztów zmiennych.

Przeprowadzenie w jednostce gospodarczej wielostopniowego i wieloobiektowego rachunku kosztów i wyników pozwala na ocenę:

- 1) opłacalności produktów,
- 2) wielkości sprzedaży,
- 3) rentowności wydziałów.

Stosowanie tego rachunku kosztów i wyników ułatwia poza tym:

- 1) generowanie znaczących informacji do sterowania zyskowością i zarządzania kosztami,
- 2) planowanie i kontrolę w centrach odpowiedzialności,
- 3) koordynację i komunikowanie się w organizacji.

Zarówno rachunek kosztów pełnych, jaki i rachunek kosztów zmiennych może być prowadzony jako zbiorczy lub rozdzielczy rachunek kosztów. Zbiorczy sposób prezentacji kosztów jest właściwy rachunkowi kosztów rzeczywistych. Z kolei rozdzielczy sposób przedstawiania tych informacji odpowiada rachunkowi kosztów apriorycznych. Rachunek kosztów rzeczywistych jest rachunkiem kosztów prowadzonych w trybie *ex post* i dotyczy on kosztów faktycznie poniesionych w przeszłości. Rachunek kosztów apriorycznych jest natomiast rachunkiem kosztów prowadzonym w trybie *ex ante* i dotyczy kosztów wzorcowych, które będą poniesione w przyszłości. Może on przybrać formę rachunku kosztów normalnych lub rachunku kosztów postulowanych (w odmianie rachunku kosztów planowanych, standardowych, normatywnych lub budżetowanych).

Zastosowanie rachunku kosztów normalnych lub rachunku kosztów postulowanych wymaga ustalenia odchyleń między kosztami rzeczywistie poniesionymi a kosztami normalnymi lub postulowanymi. Następnie odchylenia kosztów są analizowane i dzięki temu jest możliwa ocena racjonalności wykorzystania zasobów zaangażowanych w działalność jednostki gospodarczej.

Tradycyjne systemy rachunku kosztów mogą stanowić podstawę operacyjnego zarządzania kosztami, które według autorów niemieckich (jak pisze A. Szychta) obejmuje:

- „1) zarządzanie kosztami, zorientowane na ośrodki odpowiedzialności, dla potrzeb którego porównuje się koszty faktyczne z planowanymi i ustala się odchylenia kosztów, wprowadza się programy obniżki kosztów za pomocą budżetowania zerowego i analizy kosztów pośrednich, a także kontroluje się koszty świadczeń wzajemnych przedsiębiorstwie,
- 2) zarządzanie zorientowane na produkty, które uwzględnia analizę wartości w fazie produkcji” [Szychta 2008, s. 183-184].

20.3. Strategiczne zarządzanie kosztami a nowe odmiany rachunku kosztów

W zarządzaniu przedsiębiorstwem ważna jest strategia. „Każdy może zobaczyć taktykę, dzięki której wygrywasz, ale nikt nie widzi strategii, która stworzyła zwycięstwo” [Tricker, 1989, s. 26]. Analizując różne definicje strategii można stwierdzić że jest ona zbiorem długofalowych celów i zadań oraz wynikających z nich przedsięwzięć realizacyjnych [Obłój, 2003], a także sposobem, w jaki przedsiębiorstwo zamierza zrealizować swoją misję. Zarządzanie strategiczne jest natomiast utożsamiane z procesem zarządzania nastawionym na formułowanie i wdrażanie strategii, które sprzyjają wyższemu stopniowi dostosowania organizacji do warunków otoczenia i osiągnięciu celów strategicznych [Griffin, 2005, s. 233]. Obejmuje ono, oprócz etapu projektowania strategii, również jej realizację.

Do sformułowania strategii zapewniających osiągnięcie przez firmę przewagi konkurencyjnej w długim okresie wykorzystuje się właściwie dobrane narzędzia. Jednym z narzędzi zarządzania strategicznego staje się obecnie strategiczne zarządzanie kosztami. Jak pisze E. Nowak „pojęcie strategicznego zarządzania kosztami zostało użyte po raz pierwszy w 1989 roku przez J.K. Shanka. W 1991 roku P. Horvath określił podstawowe założenia strategicznego zarządzania kosztami, w 1993 roku J.K. Shank i V. Govindarajan opracowali tzw. paradygmat strategicznego zarządzania kosztami, a w 1998 roku A. Brokemper sformułował koncepcję zarządzania kosztami zorientowanego na strategię przedsiębiorstwa” [Nowak, 2006, s. 17]. Przykładowe definicje strategicznego zarządzania kosztami występujące w polskiej i zagranicznej literaturze przedmiotu zawiera tabela 20.3.

Do zadań strategicznego zarządzania kosztami należą:

- „1) szacowanie wpływu poszczególnych decyzji strategicznych na przyszły poziom kosztów,
- 2) analizowanie i planowanie kosztów produktu (rozwijanych i nowych) w całym cyklu życia,
- 3) analizowanie i planowanie kosztów produktu na podstawie analizy konkurencji, analizy wartości,

- 4) identyfikowanie przyczyn wywołujących koszty i szacowanie ich wpływu na przyszły poziom kosztów” [Sobańska 2003, s. 371].

Tabela 20.3. Przykładowe definicje strategicznego zarządzania kosztami

Autor	Definicja
M.M. Mowen D.R. Hansen	„Strategiczne zarządzanie kosztami jest to wykorzystanie danych kosztowych do opracowania i zidentyfikowania lepszych strategii, które umożliwią tworzenie trwałej przewagi konkurencyjnej” [Mowen, Hansen, 2011, s. 530].
J.K. Shank V. Govindarajan	„Strategiczne zarządzanie kosztami proces przygotowania i wykorzystania informacji kosztowych na etapie formułowania i komunikowania strategii w przedsiębiorstwie oraz projektowania i wdrażania zarządzania strategicznego w celu jej realizacji, a także na etapie ustalania i wdrażania systemu kontroli i monitorowania postępów w realizacji przyjętej strategii” [Nowak, 2006, s. 17].
E. Nowak	„Strategiczne zarządzanie kosztami obejmuje działania związane z formułowaniem i realizacją obranej strategii przedsiębiorstwa, szczególnie strategii konkurencji, która ma zapewnić firmie osiągnięcie przewagi na rynku” [Nowak, 2006, s. 20].

Źródło: Opracowanie własne.

Zastosowanie koncepcji strategicznego zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie wymaga między innymi wdrożenia odmian rachunku kosztów zorientowanych na strategię jednostki gospodarczej. Z tego powodu, a także w wyniku zmian jakie nastąpiły pod koniec XX wieku w funkcjonowaniu przedsiębiorstw i w ich otoczeniu, a do których można zaliczyć:

- 1) globalizację rynku,
- 2) nasilenie konkurencji,
- 3) szybki postęp techniczny, gwałtowny rozwój komunikacji i technologii w wyniku którego nasiliła się automatyzacja procesów produkcyjnych, co przyczyniło się do wzrostu tzw. kosztów technologicznych,
- 4) zwiększenie znaczenia procesów okołoprodukcyjnych,
- 5) zwiększenie udziału kosztów pośrednich w kosztach całkowitych,

powstały nowe odmiany rachunku kosztów. Wśród nich znajdują się między innymi: rachunek kosztów działań, rachunek kosztów docelowych (*target costing*), system ciągłego usprawniania (*kaizen costing*), rachunek kosztów cyklu życia produktu, rachunek kosztów jakości, rachunek kosztów logistyki. Wymienione odmiany rachunku kosztów są wykorzystywane w strategicznym zarządzaniu kosztami.

Rachunek kosztów działań (*Activity-Based-Costing, ABC*) „może być uznany za jedną z koncepcji budowy systemu zarządzania kosztami, pomimo że początkowo głównym jego celem było jedynie zwiększenie dokładności w obliczaniu kosztów jednostkowych produktów. Obecnie informacje uzyskiwane dzięki procesowo-działaniowemu postrzeganiu przedsiębiorstwa wykorzystywane są w różnych obszarach zarządzania przedsiębiorstwem, także w zarządzaniu jakością, innowacjami, logistyką, a nawet w zarządzaniu działaniami związanymi z ochroną środowiska” [Karmańska 2007, s. 24].

Strategiczne zarządzanie kosztami oparte na rachunku kosztów działań obejmuje:

- sterowanie rentownością produktów z uwzględnieniem klientów i obszarów sprzedaży,
- zarządzanie relacjami z klientami,
- zarządzanie relacjami z dostawcami,
- kontrolowanie i redukcję kosztów działań projektowych i rozwojowych.

W Japonii powstały nowe odmiany rachunku kosztów, których wspólną cechą jest integracja z procesami innowacji w zakresie produkcji oraz powiązanie z nowymi technologiami i metodami zarządzania. Jest to rachunek kosztów docelowych (*target costing*) oraz system ciągłego usprawniania (*kaizen costing*).

Zadaniem rachunku kosztów docelowych jest zarządzanie kosztami produktów, które jeszcze nie istnieją zanim zostanie podjęta decyzja o uruchomieniu procesu produkcyjnego. Jego podstawą jest rynkowa wartość produktu. Rachunek kosztów rozpoczyna się więc od ceny rynkowej, od której odejmuje się docelowy zysk dla danego produktu i w ten sposób otrzymuje się docelowy koszt. Następnie projektuje się produkt i proces w taki sposób, aby koszt zrównał się z docelowym poziomem.

Rachunek kosztów docelowych sprzężony z rachunkiem kosztów jakości jest stosowany w celu równoczesnego osiągania zamierzonego poziomu kosztów produktów, ich wysokiej jakości, terminów dostaw i solidności wykonania zamówień

Rachunek kosztów docelowych umożliwia zarządzanie kosztami przed ich poniesieniem. Uwzględnia wymagania klientów dotyczące ceny, funkcjonalności i jakości wyrobu. Stanowi mechanizm integrujący działalność wielu różnych działów przedsiębiorstwa, co prowadzi do ścisłej współpracy osób w nich zatrudnionych. Można go również połączyć z rachunkiem kosztów działań. Rachunek kosztów działań „daje projektantom i osobom zajmującym się rozwojem projektu model kosztów pomocniczych produkcji, który umożliwia im zachowanie równowagi pomiędzy funkcjonalnością i jakością końcowego produktu, a ekonomicznie uzasadnionymi decyzjami, co do doboru komponentów i charakterystyki projektu” [Kaplan, Cooper, 2000, s. 270].

Drugim rachunkiem kosztów, który zrodził się w Japonii jest *kaizen costing*, który można określić, jako system ciągłego doskonalenia procesu technologicznego i organizacji pracy, prowadzący do obniżki kosztów oraz poprawy wydajności pracy na poszczególnych stanowiskach pracy. Daihatsu Motor Company *kaizen costing* definiuje się jako zespół „działań, które utrzymują bieżący poziom kosztów obecnie wytwarzanych samochodów, a następnie redukują koszty do pożądanego poziomu na podstawie planu spółki” [Mondem, Lee, 1993, s. 22].

Target costing, który występuje w fazie projektowania i planowania produktu oraz *kaizen costing* (faza wytwarzania) pozwalają tworzyć rachunek kosztów cyklu życia produktu, przez który rozumie się proces szacowania i gromadzenia kosztów cyklu życia produktu [Kaplan, Atkinson, 1998, s. 236]. Jest on szczególnie ważny w tych dziedzinach wytwórczości, które charakteryzują się wysokimi kosztami planowania i rozwoju lub wysokimi kosztami likwidacji produktu (np. likwidacja

urządzeń wytwarzających energię jądrową). Główne cele rachunku kosztów cyklu życia produktu to:

- 1) rozszerzenie znaczenia kosztów globalnych związanych z produktem w celu określenia czy zyski osiągnięte w fazie wytwarzania pokryją koszty fazy rozwoju i likwidacji,
- 2) identyfikacja kosztów wpływu działalności organizacji na środowisko naturalne i pobudzenie do redukcji lub eliminacji tych kosztów (kosztów tzw. efektów zewnętrznych),
- 3) zidentyfikowanie kosztów planowania i likwidacji podczas fazy projektowania produktu i procesu w celu kontroli i zarządzania kosztami tej fazy [Kaplan, Atkinson, 1998, s. 236].

Zastosowanie koncepcji cyklu życia produktu umożliwia więc zarządzanie kosztami zanim zostaną one poniesione. Analiza przyszłych kosztów zarówno w fazie projektowania produktu, jak i wytwarzania pozwala minimalizować koszty całego cyklu życia produktu.

W obecnych czasach dążenie do dostosowania się do warunków konkurencji musi uwzględniać zagadnienia jakości. Nowe podejście do jakości polega nie na kontrolowaniu jakości, ale na zapewnieniu spójnego systemu zapewnienia jakości uwzględniającego całokształt funkcji realizowanych przez przedsiębiorstwo. Podwyższanie jakości prowadzi do redukcji kosztów i wzrostu efektywności produkcji, a co za tym idzie do zwiększania zysków. Ważne zatem stają się koszty jakości. Narzędziem oceny efektywności systemu zapewnienia jakości w przedsiębiorstwie jest rachunek kosztów jakości, który:

- 1) ma na celu stworzenie bazy informacyjnej dla ustalania przyczyn ponoszenia określonych kosztów jakości,
- 2) służy optymalizacji kosztów nieodpowiedniej jakości,
- 3) ułatwia identyfikowanie obszarów przedsiębiorstwa wymagających poprawy jakości funkcjonowania.

Jednym z warunków powodzenia rachunku kosztów jakości jest powiązanie kosztów jakości w przekroju produktów z miejscami ich powstania. Dzięki temu możliwe jest wyznaczenie zadań w zakresie jakości i egzekwowanie odpowiedzialności za ich wykonanie. „Zadania te powinny obejmować każdą fazę cyklu życia produktu, a więc dotyczyć odpowiedzialnych za „rozwój” produktu, gospodarkę materiałową, produkcję, obsługę klienta itp.” [Kiziukiewicz, 2003, s. 252].

Jak wynika z rozważań, rachunek kosztów cyklu życia produktu powinien uwzględniać jednocześnie koszty jakości. Powstają one bowiem w każdej fazie cyklu życia produktu.

W strategicznym zarządzaniu kosztami można wykorzystać rachunek kosztów logistyki, rozumiany jako „podsystem rachunku kosztów, którego zadaniem jest gromadzenie, klasyfikowanie, rozliczanie, kalkulowanie oraz analizowanie kosztów związanych ze sferą logistyki” [Kowalak 2007, 96].

Rachunek kosztów logistyki może być prowadzony w różnych formach i przekrojach, które przedstawia tabela 20.4.

Z uwagi na złożony charakter kosztów logistyki wydaje się zasadne prowadzenie rachunku kosztów logistyki w ramach rachunkowości zarządczej. Można zbudować go w oparciu o rachunek kosztów działań, bądź też rachunek kosztów działań sterowany czasem¹. Korzyści z zastosowania rachunku kosztów działań w zarządzaniu kosztami logistyki są następujące:

- możliwość wykrywania przejawów nieefektywnych decyzji,
- możliwość poznawania bezpośrednich przyczyn powstawania kosztów logistyki,
- trafne planowanie zapotrzebowania i zużycia zasobów w poszczególnych świadczeniach i usługach logistycznych,

Tabela 20.4. Klasyfikacja form i przekrojów rachunku kosztów logistyki

Kryterium klasyfikacyjne	Formy i przekroje rachunku kosztów
Treść i źródła	<ul style="list-style-type: none"> • rodzajowy rachunek kosztów, • rachunek kosztów wg miejsc powstawania kosztów, • nośnikowy rachunek kosztów
Typ i charakter	<ul style="list-style-type: none"> • rachunek kosztów rzeczywistych, • rachunek kosztów planowanych lub normatywnych
Zakres rachunku	<ul style="list-style-type: none"> • pełny rachunek kosztów, • częściowy rachunek kosztów
Metoda postępowania	<ul style="list-style-type: none"> • oddolny rachunek kosztów, • wynikowy rachunek kosztów
Moment dokonania rachunku	<ul style="list-style-type: none"> • rachunek kosztów przed, • rachunek kosztów <i>ex post</i>
Okresowość	<ul style="list-style-type: none"> • stały rachunek kosztów, • doraźny rachunek kosztów
Charakter funkcji i procesów	<ul style="list-style-type: none"> • rachunek kosztów w sferze regulacyjnej, • rachunek kosztów w sferze realnej

Źródło: Blaik, 2001.

- dokładna kalkulacja jednostkowych kosztów produktów, uwzględniająca wielowariantowość i kompleksowość procesów realizowanych obszarze logistyki,
- zmuszenie kierowników komórek logistycznych do analizy swoich procesów i wyznaczenia działań tworzących wartość,
- możliwość porównania kosztów procesów realizowanych we własnym zakresie z kosztami procesów wykonywanych przez inne przedsiębiorstwa (np. koszty działań transportowych),
- efektywne zarządzanie zasobami przez skoncentrowanie uwagi na działaniach tworzących wartość,

¹ Szerzej na ten temat w pracy [Biernacki, Kowalak 2010].

- możliwość identyfikacji kosztownych działań, których wykonywanie można ograniczyć lub eliminować,
- możliwość określenia rentowności klientów i kanałów dystrybucji,
- możliwość poprawnej kalkulacji kosztów produktów z uwzględnieniem kosztów logistyki” [Nowak, Piechota, Wierzbiński 2004, s. 113-114].

Reasumując, można stwierdzić, że zaprojektowanie i prowadzenie w przedsiębiorstwie rachunku kosztów logistyki w taki sposób, aby stał się narzędziem zarządzania kosztami wymaga integracji różnych odmian rachunku kosztów.

* * *

Zarządzanie współczesnym przedsiębiorstwem wymaga od menedżerów stosowania najnowszych metod i narzędzi. Aby sprostać wymaganiom klientów, a także pokonać konkurencję, przetrwać na rynku i dalej działać zarządzający muszą stosować odpowiednie strategie. Formułowanie strategii działania i jej skuteczna realizacja wymagają zastosowania między innymi zarządzania kosztami, zarówno na poziomie operacyjnym, jak i strategicznym. Jednak zastosowanie zarządzania kosztami wymaga odpowiednio zaprojektowanego i wdrożonego systemu rachunku kosztów. „W celu odwzorowania kosztów i wyników działalności operacyjnej, przedsiębiorstwa mogą dokonać wyboru jednej z metod rachunku kosztów, spośród systemów dotychczas ukształtowanych w praktyce, tj. określonej odmiany klasycznego rachunku kosztów pełnych, rachunku kosztów zmiennych lub rachunku kosztów działań. Mogą też stosować tzw. rozwiązania mieszane, łączące cechy, np. rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych” [Szychta, 2008, s. 186]. Dla potrzeb strategicznego zarządzania kosztami jednostki gospodarcze powinny stosować nowe odmiany rachunku kosztów, tj. rachunek kosztów docelowych, rachunek kosztów cyklu życia produktu, rachunek kosztów działań, rachunek kosztów jakości czy rachunek kosztów logistyki. W celu efektywnego zarządzania kosztami można zastosować zintegrowany model rachunku kosztów, obejmujący przykładowo rachunek kosztów działań, rachunek kosztów docelowych, *kaizen costing* (system ciągłego usprawniania), rachunek kosztów cyklu życia produktu i rachunek kosztów jakości².

Systemy rachunku kosztów będące podstawą zarządzania kosztami stosowane w polskich przedsiębiorstwach umożliwiają jedynie zarządzania kosztami na poziomie operacyjnym. Potwierdzają to badania empiryczne³, z których wynika, że większość badanych przedsiębiorstw stosuje rachunek kosztów pełnych rzeczywistych:

- 1) wyniki badań własnych – 80% badanych jednostek gospodarczych [Gmińska, 2011, s. 210],
- 2) wyniki badań A. Szychty – 71,1% badanych jednostek gospodarczych [Szychta, 2008, s. 238],

² Szerzej na temat integracji odmian rachunku kosztów pisze Autorka w artykule [Gmińska, 2009, s. 67-75].

³ Są to wyniki badań Autorki zaprezentowane w artykule [Gmińska, 2011, s. 210], a także badania A. Szychty [Szychta, 2008, s. 238] oraz Bradenburgische Universität z Cottbus [Radek, Schwarz, 2000, s. 72-73].

- 3) wyniki badań Bradenburgische Universitat z Cottbus we współpracy z polskimi ośrodkami akademickimi ze Szczecina, Łodzi, Gdańska i Wrocławia – 72,6% badanych jednostek gospodarczych [Radek, Schwarz, 2000, s. 73].

W przypadku badań własnych pozostała część badanych jednostek, czyli 20% stosuje rachunek kosztów postulowanych (różne jego odmiany) [Gmińska, 2011, s. 210]. Z badań A. Szychty wynika, że 13,2% stosuje rachunek kosztów pełnych normatywnych, 22,2% – rachunek kosztów zmiennych rzeczywistych, 10% – rachunek kosztów zmiennych normatywnych, 10% – rachunek kosztów działań i 3,3% – rachunek kosztów docelowych⁴ [Szychta, 2008, s. 238]. Badania Bradenburgische Universitat z Cottbus wskazują, że 18,3% badanych jednostek wykorzystuje rachunek kosztów zmiennych, a 1,8% – rachunek kosztów pełnych i zmiennych [Radek, Schwarz, 2000, s. 73].

Biorąc pod uwagę własne badania empiryczne oraz badania innych autorów⁵ można potwierdzić to co napisała A. Szychta „... praktyka gospodarcza w Polsce wyraźnie preferuje rachunek kosztów pełnych, choć stopniowo zmniejsza się liczba przedsiębiorstw prowadzących ten system jako wyłączny dla zaspokojenia potrzeb informacyjnych zewnętrznych i wewnętrznych użytkowników. Udział procentowy przedsiębiorstw stosujących rachunek kosztów pełnych, ustalony na podstawie badań różnych autorów, waha się w przedziale 70-90%” [Szychta, 2008, s. 238]. Polskie przedsiębiorstwa chcąc wykorzystać cenne narzędzie zarządzania, jakim jest zarządzanie kosztami, muszą dokonać modyfikacji stosowanych systemów rachunku kosztów.

Streszczenie

Finansowe sukcesy przedsiębiorstwa determinują między innymi koszty. Stąd też w dziedzinie zarządzania wyodrębnił się obszar określany jako zarządzanie kosztami.

Celem opracowania jest zaprezentowanie zagadnienia zarządzania kosztami. Przedstawia systemy rachunku kosztów, które znajdują zastosowanie w operacyjnym zarządzaniu kosztami oraz te, które zapewniają strategiczne zarządzanie kosztami.

Na podstawie przeprowadzonych badań własnych i innych autorów stwierdzono, że stosowany przez polskie jednostki gospodarcze rachunek kosztów zapewnia jedynie zarządzanie kosztami na poziomie operacyjnym, ponieważ jest to przede wszystkim rachunek kosztów pełnych.

Summary

Cost Management and Cost Accounting of Company

The financial success of the company is determined among other things costs. Therefore, in the field of management has identified an area referred to as cost management. The aim of this paper is to present the issues of cost management.

⁴ Dane nie sumują się do 100%, ponieważ w niektórych przedsiębiorstwach stosowano więcej niż jeden system rachunku kosztów.

⁵ Są to badania I. Sobańskiej [Sobańska, 2002] A. Januszewskiego i J. Gierusza [Januszewski, Gierusz, 2004].

This paper presents cost accounting systems, which are used in the operating cost management, as well as those that provide strategic cost management. Based on their own studies and other authors found that used by the Polish business units costing only provides cost management at the operational level, because it is primarily an absorption costing.

Bibliografia

- Biernacki M., Kowalak R., *Rachunek kosztów logistyki w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2010.
- Blaik P. (2001), *Logistyka. Koncepcja zintegrowanego zarządzania*, PWE, Warszawa.
- Encyklopedia organizacji i zarządzania* (1981), PWE, Warszawa.
- Gabrusewicz W. (2000), *Klasyfikacja kosztów na potrzeby zarządzania*, [w:] *Rachunkowość zarządcza*, W. Gabrusewicz, A. Kamela-Sowińska, H. Poetschke, PWE, Warszawa.
- Gmińska R. (2011), *Rachunek kosztów jako baza rachunkowości zarządczej – wyniki badań*, [w:] *Decyzje finansowe i inwestycyjne w gospodarce rynkowej. Nowe wyzwania i możliwości*, (red.) A. Uziębło, Prace Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Gdańsku, Tom 10.
- Gmińska R. (2009), *Integracja odmian rachunku kosztów na potrzeby rachunkowości zarządczej*, [w:] *Systemy zarządzania kosztami i wynikami*, (red.) E. Nowak, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego We Wrocławiu, Wrocław.
- Griffin R.W. (2005), *Podstawy zarządzania organizacjami*, PWN, Warszawa.
- Januszewski A., Gierusz J. (2004), *Ocena przydatności rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych w zarządzaniu – wyniki badań empirycznych*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 19 (75), SKwP, Warszawa.
- Jarugowa A. (1997), *Zarządzanie kosztami a metody rachunkowości zarządczej*, [w:] *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, A. Jarugowa, W.A. Nowak, A. Szychta, ODDK, Gdańsk.
- Jarugowa A. (1999) *Wprowadzenie do systemów rachunku kosztów i wyników*, [w:] *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, A. Jarugowa, W.A. Nowak, A. Szychta, Absolwent, Łódź.
- Kaplan R.S., Atkinson A.A. (1998), *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall, New Jersey.
- Kaplan R.S., Cooper R. (2000), *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków.
- Karmańska A. (2007), *Zakończenie*, [w:] *Zarządzanie kosztami jakości, logistyki, innowacji, ochrony środowiska a rachunkowość finansowa*, (red.) A. Karmańska, DIFIN, Warszawa.
- Karmańska A. (2007), *Zarządzanie kosztami przedsiębiorstwa*, w *Zarządzanie kosztami jakości, logistyki, innowacji, ochrony środowiska a rachunkowość finansowa*, (red.) A. Karmańska, DIFIN, Warszawa.
- Kiziukiewicz T. (2003), *Rachunkowość w systemie zarządzania*, [w:] *Zarządcze aspekty rachunkowości*, (red.) T. Kiziukiewicz, PWE, Warszawa.
- Kiziukiewicz T. (2003), *Rachunek kosztów jakości*, [w:] *Zarządcze aspekty rachunkowości*, red. T. Kiziukiewicz, PWE, Warszawa.
- Kotapski R. (2001), *Zarządzanie kosztami przedsiębiorstwa*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” nr 12.

- Kowalak R. (2010), *Logistyka we współczesnym przedsiębiorstwie*, [w:] *Rachunek kosztów logistyki w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, M. Biernacki, R. Kowalak, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Monden Y., Lee J. (1993), *How a Japanese Auto Maker Reduces Costs*, „Management Accounting”, August.
- Mowen M.M., Hansen D.R. (2011), *Introduction to Cost Accounting*, South-Western, Cengage Learning.
- Nita B. (2008), *Zarządzanie kosztami zorientowane na strategię przedsiębiorstwa*, [w:] *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, (red.) E. Nowak, PWE, Warszawa.
- Nowak E. (2006), *Geneza i istota strategicznego zarządzania kosztami*, [w:] *Strategiczne zarządzanie kosztami*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Nowak E., Piechota R., Wierzbński M. (2004), *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa.
- Oblój K., *Zarządzanie strategiczne* http://www.wspiz.edu.pl/resources/strategia+transp+2003_wersja+skrocona.ppt?rid=9874
- Penc J. (2005), *Sztuka skutecznego zarządzania*, Oficyna Wydawnicza, Kraków.
- Radek M., Schwarz R. (2000), *Zmiany rachunkowości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach w okresie transformacji systemu gospodarczego*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, tom 1(57), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Sobańska I. (2002), *Jak się zmienia praktyka rachunkowości zarządczej na przełomie XX i XXI wieku? (część II – Polska)*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 1.
- Sobańska I. (2003), *Współczesne systemy rachunku kosztów i metody zarządzania kosztami*, [w:] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, (red.) I. Sobańska, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Stenzel C., Stenzel J. (2003), *Essentials of cost management*, John Wiley and Sons, New Jersey.
- Szychta A. (2008), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Tricker R.I. (1989), *The management accountant as strategist*, „Management Accounting”, December.