



RACHUNEK KOSZTÓW PODEJŚCIE OPERACYJNE I STRATEGICZNE

Redakcja naukowa

Irena Sobańska

Pamięci mojej siostry Krystyny

Irena Sobańska

AUTORZY:

Jerzy Czarnecki 1

Irena Sobańska 2, 3, 5, 8, 10, 11, 12

Tomasz Wnuk-Pel 4, 6, 7, 9

RACHUNEK KOSZTÓW PODEJŚCIE OPERACYJNE I STRATEGICZNE

Redakcja naukowa
Irena Sobańska



WYDAWNICTWO C.H. BECK
WARSZAWA 2009

Wydawca: Dorota Ostrowska-Furmanek

Redakcja merytoryczna: Jadwiga Witecka

Recenzenci: dr Jadwiga Stankiewicz
prof. zw. dr hab. Marek Stankiewicz

Projekt okładki i stron tytułowych: Maryna Wiśniewska

Ilustracja na okładce: David Marchal / iStockphoto

Towarzystwo Gospodarcze
RAFIB Sp. z o.o.
90-319 Łódź, ul. Wigury 21



© Wydawnictwo C.H. Beck 2009

Wydawnictwo C.H. Beck Sp. z o.o., ul. Bonifraterska 17,
00-203 Warszawa, tel. (22) 33 77 600

Skład i łamanie: Studio Graficzne MIMO, Michał Moczarski, tel. (22) 642 01 18
Druk i oprawa: Studio Spartan, Gdynia

ISBN 978-83-255-0114-3

Spis treści

Wprowadzenie	11
Rozdział 1. Organizacja jako kombinacja zasobów (<i>Jerzy S. Czarnecki</i>)	15
1.1. Koszty w zarządzaniu	15
1.2. Profesjonalny kierownik	19
1.2.1. Profesjonalizm i intuicja	19
1.2.2. Rodzaje profesjonalizmu	21
1.2.3. Dualizm roli kierowniczej	24
1.3. Zasoby organizacji	30
1.3.1. Zasoby i kapitały	31
1.3.2. Kompetencje i zdolności organizacyjne	32
1.3.3. Układanie zasobów w znaczące wzory	33
1.3.4. Wiedza i organizacja ucząca się	35
1.3.5. Użyteczność zasobów	39
1.4. Struktury i procesy	40
1.4.1. Zanikanie granic	40
1.4.2. Treść i proces	42
1.4.3. Struktura i proces	44
1.4.4. Logika struktury i logika procesu	45
1.5. Spotkanie operacji ze strategią	47
1.5.1. Działalność, branża i sektor	47
1.5.2. Organizacyjna architektura	49
1.5.3. Style architektury	52
1.5.4. Firma wśród konkurentów	55
1.6. Oczekiwania	59
1.7. Problemy i pytania kontrolne	61
1.8. Zadania	61
1.9. Literatura zalecana	63

Rozdział 2. Rachunkowość zarządcza (Irena Sobańska)	65
2.1. Pojęcie i cel	65
2.2. Rozwój rachunkowości zarządczej	73
2.2.1. Fazy rozwoju rachunkowości zarządczej	74
2.3. Rachunkowość zarządcza a controlling	86
2.4. Zadania i odpowiedzialność specjalistów rachunkowości zarządczej	89
2.4.1. Transformacja roli i zadań	89
2.4.2. Etyka zawodowa	93
2.5. Problemy i pytania kontrolne	95
2.6. Literatura zalecana	96
Rozdział 3. Podstawy rachunku kosztów i wyników (Irena Sobańska)	97
3.1. Koszty podmiotu	97
3.2. Klasyfikacja kosztów	100
3.2.1. Kryterium klasyfikacji kosztów: według zasobów	101
3.2.2. Kryterium klasyfikacji kosztów: według produktów finalnych	101
3.2.3. Kryterium klasyfikacji kosztów: według miejsc powstawania kosztów	102
3.2.4. Kryterium klasyfikacji kosztów: według reagowania kosztów na rozmiary produkcji	103
3.2.5. Kryterium klasyfikacji kosztów (stałych): według stopnia wykorzystania zdolności wytwórczych	111
3.2.6. Kryterium klasyfikacji kosztów: według faz cyklu życia produktu	113
3.2.7. Kryterium klasyfikacji kosztów: według procesów łańcucha wartości	114
3.3. Przychody a rozmiary sprzedaży	114
3.4. Rachunek kosztów i jego struktura	117
3.4.1. Pojęcie, zadania i struktura rachunku kosztów	117
3.4.2. Rachunek kosztów rodzajowych	120
3.4.3. Podmiotowy rachunek kosztów	124
3.4.4. Rachunek kosztów procesów	126
3.4.5. Przedmiotowy rachunek kosztów	127
3.5. Poprawność, dokładność i ekonomiczność systemu rachunku kosztów i wyników ...	128
3.6. Problemy i pytania kontrolne	130
3.7. Zadania	131
3.8. Literatura zalecana	132
3.5. Poprawność, dokładność i ekonomiczność systemu rachunku kosztów i wyników	128
3.6. Problemy i pytania kontrolne	130
3.7. Zadania	131
3.8. Literatura zalecana	132
Rozdział 4. Koszty w perspektywie czasu (Tomasz Wnuk-Pel)	133
4.1. Koszty a poziom działalności	133
4.2. Etapy analizy zachowania się kosztów	136
4.3. Proste metody podziału kosztów na stałe i zmienne	140
4.3.1. Metoda księgową	141
4.3.2. Metoda studiów technologicznych	143
4.3.3. Metoda graficzna	144
4.3.4. Metoda najwyższego i najniższego punktu	146

4.4. Podział kosztów na stałe i zmienne metodą analizy regresji	150
4.4.1. Wyznaczanie parametrów równania regresji	150
4.4.2. Ocena zależności między poziomem działalności a kosztami	155
4.4.3. Wymagania dotyczące danych i problemy implementacji	165
4.5. Zastosowanie analizy zachowania się kosztów w rachunku kosztów działań	168
4.6. Wykorzystanie krzywych uczenia się w analizie zachowania się kosztów	171
4.7. Problemy i pytania kontrolne	177
4.8. Zadania	177
4.9. Literatura zalecana	178
Rozdział 5. Systemy rachunku kosztów i wyników (Irena Sobańska)	179
5.1. Klasyfikacja systemów rachunku kosztów i wyników	180
5.1.1. Rachunek kosztów rzeczywistych	181
5.1.2. Rachunek kosztów normalnych	182
5.1.3. Rachunek kosztów postulowanych	183
5.1.4. Rachunek kosztów pełnych	184
5.1.5. Rachunek kosztów zmiennych	186
5.2. Wieloblokowy i wielostopniowy rachunek kosztów i wyników (podstawowe elementy)	190
5.2.1. Ośrodki odpowiedzialności	190
5.2.2. Zasady wielostopniowego i wieloblokowego rachunku kosztów i wyników	193
5.3. Ceny transferowe (wewnętrzne)	198
5.4. Wynik operacyjny a systemy rachunku kosztów	208
5.5. Ocena systemów rachunku kosztów i wyników	210
5.6. Problemy i pytania kontrolne	218
5.7. Zadania	219
5.8. Literatura zalecana	221
Rozdział 6. Rachunek kosztów standardowych (Tomasz Wnuk-Pel)	222
6.1. Zastosowanie budżetów w procesie kontroli i oceny działalności przedsiębiorstwa	223
6.1.1. Budżetowanie elastyczne	223
6.1.2. Analiza porównawcza planowanego i rzeczywistego poziomu kosztów	225
6.1.3. Porównanie wyniku rzeczywistego z budżetem przeliczonym	229
6.1.4. Analiza odchyień w przypadku, gdy sprzedaż nie jest równa produkcji	231
6.2. Rachunek kosztów standardowych – wprowadzenie	235
6.2.1. Podstawowe rodzaje rachunku kosztów postulowanych	236
6.2.2. Procedury wyznaczania standardów kosztów i rodzaje standardów	237
6.3. Analiza odchyień w rachunku kosztów zmiennych standardowych	241
6.3.1. Odchylenia materiałów bezpośrednich	246
6.3.2. Odchylenia płac bezpośrednich	251
6.3.3. Odchylenia kosztów zmiennych wydziałowych	255
6.3.4. Odchylenia kosztów zmiennych sprzedaży	258

6.3.5. Odchylenia kosztów stałych wydziałowych	259
6.3.6. Odchylenie kosztów stałych sprzedaży i administracji	260
6.3.7. Odchylenia marży na sprzedaży	260
6.3.8. Uzgodnienie planowanego i rzeczywistego wyniku finansowego oraz raporty kontrolno-wynikowe dla wyróżnionych w przedsiębiorstwie ośrodków odpowiedzialności	262
6.4. Analiza odchyień w rachunku kosztów pełnych standardowych	267
6.4.1. Odchylenia kosztów stałych wydziałowych	270
6.4.2. Odchylenia wyniku na sprzedaży	275
6.4.3. Uzgodnienie planowanego i rzeczywistego wyniku finansowego	277
6.5. Problemy i pytania kontrolne	280
6.6. Zadania	280
6.7. Literatura zalecana	283
Rozdział 7. Budżetowanie kosztów, przychodów i wyników	
(Tomasz Wnuk-Pel)	284
7.1. Rola i miejsce budżetowania i kontroli kosztów w działalności przedsiębiorstwa	284
7.2. Struktura i etapy budżetowania	288
7.3. Metody budżetowania	292
7.3.1. Budżetowanie przyrostowe i budżetowanie „od zera”	292
7.3.2. Budżety sztywne i budżety elastyczne	293
7.4. Budżetowanie w przedsiębiorstwach produkcyjnych	294
7.4.1. Budżetowanie poziomu sprzedaży	297
7.4.2. Budżetowanie poziomu produkcji	298
7.4.3. Budżetowanie kosztów produkcji	300
7.4.4. Budżetowanie kosztów sprzedaży i kosztów ogólnych	304
7.4.5. Budżetowanie kosztów wytworzenia sprzedanych produktów	307
7.4.6. Budżetowanie wpływów i wydatków	309
7.4.7. Budżet rachunku wyników	313
7.4.8. Budżet bilansu	314
7.5. Budżetowanie w innych rodzajach działalności	315
7.5.1. Firmy handlowe	315
7.5.2. Firmy usługowe	316
7.5.3. Organizacje nienastawione na zysk	319
7.6. Budżetowanie kosztów działań (<i>Activity Based Budgeting</i>)	319
7.7. Budżetowanie na zasadach <i>Kaizen</i> (<i>Kaizen Budgeting</i>)	322
7.8. Problemy i pytania kontrolne	327
7.9. Zadania	328
7.10. Literatura zalecana	330
Rozdział 8. Pomiar kosztów produktów (Irena Sobańska)	331
8.1. Pojęcie, cel i rodzaje kalkulacji	331

8.2. Tradycyjne metody kalkulacji	334
8.3. Wycena świadczeń wewnętrznych	340
8.3.1. Przypadek I: proces wymiany wewnętrznej – prosty	341
8.3.2. Przypadek II: proces wymiany wewnętrznej – złożony	342
8.4. Pomiar kosztów produktów finalnych w rachunku kosztów pełnych	347
8.4.1. Zastosowanie metody kalkulacji podziałowej	348
8.4.2. Zastosowanie metody kalkulacji doliczeniowej	351
8.4.3. Zastosowanie metod kalkulacji przy produkcji sprzężonej	353
8.5. Pomiar kosztów produktów finalnych w rachunku kosztów zmiennych	356
8.5.1. Zastosowanie metody kalkulacji podziałowej	356
8.5.2. Zastosowanie metody kalkulacji doliczeniowej	358
8.5.3. Zastosowanie metod kalkulacji przy produkcji łącznej	359
8.6. Krytyka tradycyjnych metod pomiaru kosztów produktów i nowe koncepcje	361
8.7. Problemy i pytania kontrolne	366
8.8. Zadania	367
8.9. Literatura zalecana	370
Rozdział 9. Rachunek kosztów działań (Tomasz Wnuk-Pel)	371
9.1. Problemy związane z rozliczaniem kosztów pośrednich w tradycyjnym systemie rachunków kosztów	371
9.2. Rozliczanie kosztów pośrednich w rachunku kosztów działań – etapy rachunku kosztów działań	374
9.2.1. Identyfikacja istotnych działań występujących w przedsiębiorstwie	376
9.2.2. Ustalenie kosztów wyodrębnionych działań	380
9.2.3. Określanie nośników kosztów działań	382
9.2.4. Rozliczenie kosztów pośrednich poszczególnych działań na obiekty kosztów ...	385
9.3. Rachunek kosztów działań w przedsiębiorstwach produkcyjnych	386
9.3.1. Charakterystyka działań zachodzących w przedsiębiorstwie, ich kosztów i nośników	386
9.3.2. Kalkulacja kosztów obiektów w rachunku kosztów działań	389
9.4. Rachunek kosztów działań w innych rodzajach działalności	395
9.5. <i>Time-Driven ABC</i>	398
9.6. Problemy związane z wdrażaniem rachunku kosztów działań	401
9.7. Problemy i pytania kontrolne	403
9.8. Zadania	403
9.9. Literatura zalecana	406
Rozdział 10. Rachunek kosztów celu (Irena Sobańska)	407
10.1. Kompleksowe zarządzanie kosztami	407
10.2. Rachunek cyklu życia produktu	410
10.3. Rachunek kosztów celu	415
10.3.1. Pojęcie i cele	415

10.3.2. Metody wyznaczania założonego kosztu produktu (celu) i jego struktury	419
10.3.3. Realizacja procesu rachunku kosztów celu	426
10.3.4. Zastosowania	428
10.4. Koszty jakości w rachunku kosztów celu	429
10.5. Pomocnicze narzędzia redukcji kosztów	431
10.6. Problemy i pytania kontrolne	435
10.7. Zadania	435
10.8. Literatura zalecana	437
Rozdział 11. Kaizen Costing (Irena Sobańska)	438
11.1. Pojęcie, typy i cele rachunku redukcji kosztów	438
11.2. Rachunek redukcji kosztów – realizacja	443
11.3. Zespoły robocze – <i>quasi-centra</i> zysku	448
11.4. Znaczenie współczesnych systemów rachunku kosztów w kompleksowym zarządzaniu kosztami	450
11.5. Problemy i pytania kontrolne	452
11.6. Literatura zalecana	452
Rozdział 12. Rachunek kosztów w praktyce polskiej (Irena Sobańska)	453
12.1. Wpływ zmian w prawnych regulacjach rachunkowości na system rachunku kosztów w praktyce (po 1990 r.)	454
12.2. Systemy rachunku kosztów stosowane w praktyce – wyniki badań	463
12.3. Problemy i pytania kontrolne	473
12.4. Zadania	474
12.5. Literatura zalecana	476
Załączniki	477
Odpowiedzi do zadań	489
Bibliografia	491
Indeks	499

Wprowadzenie

Dynamiczna konkurencja na rynkach globalnych, nowe technologie informatyczne oraz telekomunikacyjne, działanie organizacji w coraz bardziej złożonych relacjach wewnętrznych i zewnętrznych, rozszerzanie się kręgu odbiorców informacji, a także zwiększanie zakresu rozliczania spółek z ciążącą na nich odpowiedzialności za wykorzystanie zasobów materialnych i niematerialnych, zapewniających wzrost wartości przedsiębiorstwa stanowią trendy, które wyznaczają rachunkowości zarządczej w praktyce coraz wyższe wymagania w zakresie jakości tworzonych informacji dla procesów zarządzania oraz wymagają profesjonalizmu i nowych umiejętności od specjalistów rachunkowości zarządczej.

Celem podręcznika jest objaśnienie **systemów rachunku kosztów**, stosowanych w praktyce światowej rachunkowości zarządczej, które umożliwiają tworzenie informacji o kosztach, przychodach i wynikach dla zarządzania operacyjnego oraz realizację strategii wykorzystania zasobów zapewniającej wzrost wartości dla klienta i akcjonariuszy w długim okresie.

Rachunek kosztów jest podstawowym narzędziem w systemach rachunkowości zarządczej. Umożliwia pomiar celu organizacji (operacyjnego i strategicznego) oraz warunkuje zastosowanie wielu innych metod i technik w tych systemach. Funkcjonowanie oraz metody i techniki systemu rachunkowości zarządczej, wspierającego procesy zarządzania operacyjnego i strategicznego zostały objaśnione w oddzielnym opracowaniu [*Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, 2009].

Rozdział 1 poświęcony jest zarządzaniu, które wyznacza ogólne ramy użyteczności rachunkowości, w szczególności rachunkowości zarządczej. Rozdział przedstawia organizację jako kombinację zasobów o zróżnicowanej charakterystyce, w tym zasobów materialnych i niematerialnych. Pośród zasobów niematerialnych przedstawiono także niezbędne współcześnie kompetencje, jakimi powinien się charakteryzować kierownik w roli menedżera i lidera. Menedżerowie i liderzy zajmują się układaniem zasobów organizacji w znaczące wzory, co ma doprowadzić do uzyskania przewagi konkurencyjnej. Skutek, jaki jest możliwy do uzyskania zależy w znacznym stopniu od myślenia o organizacji jako procesie uzupełnionym o strukturę, ponieważ proces organizacyjny powinien dominować nad strukturą. Przewaga konkurencyjna wymaga doboru part-

nerów biznesowych i zarządzania międzyorganizacyjnego, ale podstawą sukcesu jest budowa organizacyjnej architektury, która pozwala podejmować decyzje kierownicze dotyczące efektywniejszego wykorzystywania operacyjnego zasobów, ale zgodnie z zamysłem strategicznym.

W **rozdziale 2** objaśniono pojęcia i podstawowe cechy rachunkowości zarządczej oraz przedstawiono zarys jej rozwoju w praktyce światowej, z wyodrębnieniem jego czterech faz rozwoju oraz jej relacje z koncepcją controllingu uwarunkowaną kulturowo i historycznie w praktyce krajów niemieckojęzycznych. Innowacyjność narzędzi rachunkowości zarządczej, a zwłaszcza systemów rachunku kosztów w ostatniej dekadzie XX w. i na początku XXI w. oraz reorientacja w procesach zarządzania i formach prowadzenia biznesu miały istotny wpływ na transformację roli i zadań specjalistów rachunkowości zarządczej. Problem ten oraz wysokie wymagania zachowań etycznych profesjonalistów rachunkowości zarządczej, regulowane środowiskowymi kodeksami etyki, także w skali międzynarodowej, zostały objaśnione w końcowej części tego rozdziału.

Podstawowe narzędzie rachunkowości zarządczej określane terminem skróconym jako rachunek kosztów scharakteryzowano w **rozdziale 3**. Objasniono podstawowe zasady rachunku kosztów, przedmiot pomiaru: koszty, przychody, wyniki, ich reagowanie na zmiany w rozmiarach sprzedaży w krótkim okresie, kryteria klasyfikacji kosztów wykorzystywane w różnych systemach rachunku kosztów w praktyce oraz wewnętrzną strukturę rachunku kosztów jako systemu. Zasygnalizowano tutaj również problem poprawności, dokładności i ekonomiczności rachunku kosztów.

W **rozdziale 4** zaprezentowano metody analizy kosztów w czasie, których zastosowanie jest konieczne do wdrożenia wszelkich form rachunku kosztów zmiennych, a więc rachunku kosztów zmiennych standardowych itd. (zob. rozdział 5). Szczególne miejsce w tym rozdziale poświęcono przedstawieniu problematyki zastosowania metod analizy zachowania się kosztów dla potrzeb rachunku kosztów działań oraz przedstawiono, w jaki sposób mogą być wykorzystane krzywe uczenia się do analizy i planowania kosztów.

W **rozdziale 5**, po objaśnieniu podstawowych elementów charakterystycznych dla tradycyjnych systemów rachunku kosztów, a więc zorientowanych na pomiar zysku w krótkim okresie, przedstawiono klasyfikację tych systemów. Oprócz prezentacji zasad i struktury każdego z tych systemów, wyjaśniono także zasady tworzenia cen transferowych stosowane do rozliczeń wewnętrznych w organizacjach o strukturach hierarchicznych, wielopoziomowych oraz oceniono tradycyjne systemy rachunków z perspektywy zmian zachodzących w biznesie i ich użyteczności w zarządzaniu.

Rozdział 6 poświęcono przedstawieniu sposobu funkcjonowania i możliwości wykorzystania systemu rachunku kosztów standardowych. W zasadniczej części tego rozdziału przedstawiono sposoby liczenia i możliwości wykorzystania do zarządzania odchyleń kosztów materiałów bezpośrednich, płac bezpośrednich, zmiennych i stałych kosztów pośrednich, odchyleń na sprzedaży oraz sposoby konstruowania raportów z odchyleń dla kierowników ośrodków odpowiedzialności za koszty, zyski i dla firmy

jako całości. Przedstawienie różnic w funkcjonowaniu rachunku kosztów standardowych zmiennych i pełnych zajmuje ostatnią część rozdziału.

W **rozdziale 7** przedstawiono problematykę budżetowania kosztów, przychodów i wyników. W pierwszej części rozdziału zaprezentowano rolę i miejsce budżetowania opartego na zasadach rachunku kosztów standardowych. W części tej na obszernym przykładzie liczbowym przedstawiono procedury i specyfikę budżetowania w przedsiębiorstwach produkcyjnych oraz specyfikę budżetowania w firmach usługowych i handlowych. W ostatnich podrozdziałach przedstawiono zasady budżetowania kosztów działań (*Activity Based Budgeting*) oraz budżetowania na zasadach *Kaizen* (*Kaizen Budgeting*).

Rozdział 8 zawiera szczegółowy opis metod kalkulacji kosztów, ich zastosowanie w pomiarze kosztów pełnych oraz kosztów zmiennych wytworzenia produktów, w różnych przypadkach typów produkcji. W końcowej części rozdziału przedstawiono krytykę tradycyjnych metod pomiaru kosztów produktów w kontekście diametralnie zmieniających się technologii wytwarzania i metod zarządzania produkcją oraz skracania się serii wyrobów pod wpływem zmieniających się życzeń klientów.

W **rozdziale 9** zaprezentowano sposób implementacji i możliwości operacyjnego i strategicznego wykorzystania rachunku kosztów działań. Etapy *ABC* szczegółowo zaprezentowano na przykładzie najpierw firmy produkcyjnej, a następnie usługowej i handlowej. W końcowej części rozdziału zaprezentowano nowe podejście do rachunku kosztów działań, czyli *Time-Driven ABC*. Przedstawiono, jak poprzez zmianę sposobu gromadzenia informacji o czasie wykonywania działań i modyfikację kalkulacji kosztów działań, rachunek ten umożliwi wyeliminowanie wielu problemów, które napotykały firmy w procesie wdrażania i wykorzystywania systemów *ABC*.

Systemy rachunku kosztów stosowane w praktyce przedsiębiorstw japońskich, od wielu lat stosowane również w wielkich korporacjach amerykańskich i w krajach zachodnich przedstawiono w **rozdziałach 10 i 11**. Rachunek kosztów celu (*Target Costing*) jest oparty na „logice klienta” i zawiera mechanizm zwiększania wartości dla klienta. W jego realizacji jest wykorzystywany rachunek cyklu życia produktu oraz analiza wartości. Osiąganie wartości dla klienta w długim okresie wyznaczonej w rachunku kosztów celu, skutecznie wspiera rachunek redukcji kosztów (*Kaizen*), zorientowany na fazę wytwarzania w cyklu życia produktu i organizację pracy zespołów roboczych, stanowiących quasi-centra zysku. Wymienione systemy zawierają w sobie mechanizmy wymagające od pracowników ciągłego uczenia się i rozszerzania kompetencji.

W **rozdziale 12** opisano rozwój systemów rachunku kosztów w praktyce polskiej po 1990 r. w kontekście dokonujących się zmian w regulacjach prawnych rachunkowości, zwłaszcza zasad sporządzania sprawozdań finansowych. Prezentacji dokonano na podstawie wyników własnych badań empirycznych i badań innych autorów w zakresie praktyki rachunkowości zarządczej.

W celu lepszego zrozumienia zagadnień prezentowanych w podręczniku autorzy wzbogacali ich objaśnianie przykładami z praktyki zarządzania i **praktyki rachunku kosztów** oraz przykładami liczbowymi. Służą one objaśnieniu procedur tworzenia informacji o kosztach i rentowności różnego typu obiektów (jak: produkt, usługa, linia

produktowa, proces, centrum zysku, klient, rynek), wyróżnianych w łańcuchu wartości dla klienta i akcjonariuszy.

Dynamiczne, konkurencyjne otoczenie firm, nowe koncepcje zarządzania, innowacyjność metod i technik stosowanych w rachunkowości zarządczej oraz zmiany w modelu sprawozdawczości finansowej tworzą wyzwania dla systemów informacyjnych rachunkowości w firmach krajowych i międzynarodowych. Rachunkowość finansowa, rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów wymagają pełnej integracji. Zintegrowanie tych systemów umożliwiają nowoczesne technologie informatyczne oparte na wspólnej bazie danych.

Większa złożoność warunków działania przedsiębiorstw i komplikowanie się zachowań konkurencji zmuszają menedżerów do szybkiego wdrażania najnowszych koncepcji rachunkowości zarządczej, stosowanych w praktyce, w różnych obszarach świata. Działaniom tym sprzyja umiędzynarodowienie powiązań gospodarczych. W konsekwencji następuje internacjonalizowanie systemów rachunku kosztów i metod rachunkowości zarządczej na świecie. Zjawisko to potwierdza szybkie upowszechnienie się japońskich koncepcji (rachunek kosztów celu, rachunek redukcji kosztów, techniki *Hoshin*, *Keiratsu*) w krajach anglosaskich i krajach Europy Kontynentalnej.

Autorzy podręcznika współpracują z praktykami jako konsultanci. Zrealizowali wiele ekspertyz usprawniających procesy zarządzania, opracowali wiele projektów systemów rachunku kosztów i systemów rachunkowości zarządczej dla dużych, średnich i małych podmiotów różnych branż przemysłu, budownictwa i jednostek użyteczności publicznej. Wiele z tych projektów zostało wdrożonych w warunkach zintegrowanych systemów informatycznych klasy MRP II i ERP. Doświadczenie Autorów i znajomość problemów polskiej praktyki jest podstawą do uprawiania dyscyplin naukowych o charakterze praktycznym, takich jak zarządzanie i rachunkowość zarządcza. Miały one też wpływ na sposób objaśniania zagadnień zawartych w podręczniku.

Podręcznik jest przeznaczony przede wszystkim dla studentów wydziałów zarządzania, wydziałów ekonomicznych, specjalizujących się w rachunkowości i zarządzaniu finansami, uczestników kursów menedżerskich i studiów MBA, słuchaczy uniwersyteckich studiów podyplomowych: rachunkowości, rachunkowości zarządczej, kandydatów na biegłych rewidentów oraz dla praktyków, a przede wszystkim członków zarządu, analityków finansowo-księgowych, specjalistów kosztowych, specjalistów rachunkowości zarządczej.

Zakres tematyczny podręcznika odpowiada w pełni programom wykładów uniwersyteckich „Rachunek kosztów” i „Rachunkowość zarządcza”, realizowanych w ramach specjalizacji „Rachunkowość i zarządzanie finansami” na kierunkach „Finanse i rachunkowość”.

Irena Sobańska

Rozdział 1

Organizacja jako kombinacja zasobów

Cele rozdziału:

- prezentacja współczesnego punktu widzenia na zarządzanie i jego składowe,
- porównanie własnej pozycji w firmie z sylwetką profesjonalnego lidera i menedżera,
- określenie podstaw do sporządzenia firmowej listy zasobów, ich charakteru i znaczenia w przedsiębiorstwie,
- porównanie logiki struktury i logiki procesu organizacyjnego jako dominującego rozwiązania w firmie,
- przedstawienie założeń organizacyjnej architektury dla firm, które zajmują się wytwarzaniem, gromadzeniem i upowszechnianiem wiedzy,
- prezentacja przedsiębiorstw na poziomie operacyjnym i strategicznym.

1.1. Koszty w zarządzaniu

Organizacje są generatorami kosztów, a zarządzanie organizacjami polega na świadomym kształtowaniu kosztów. Kiedy jednak mowa o strukturach kosztów w różnych przekrojach, ich szczegółowa, systematyczna analiza jest potrzebna w przypadku dużej skali produkcji. Kiedy zaś mowa o kształtowaniu kosztów za pomocą zarządzania, to należy się spodziewać, że wzory i standardy godne upowszechnienia będą pochodzić z dużych przedsiębiorstw, tak jak na przykład **szczupłe zarządzanie** (*Lean Management*), które zaczyna się w **szczupłych systemach produkcji** (*Lean Production Systems*). Paradoksalnie, skala kosztów uzasadnia zwiększanie kosztów na ograniczanie kosztów w dużej skali. W tych założeniach można upatrywać inspiracji do powstania i rozwoju rachunku kosztów, a w ślad za nim rachunkowości zarządczej – zbioru narzędzi i systemów skierowanych i przeznaczonych do użytku kadry kierowniczej. Te narzędzia i systemy tworzy się po to, aby kierownicy mogli tworzyć obraz kosztów ponoszonych

w firmie oraz obraz procesu ich powstawania i wzajemnych zależności. Wiedza o kosztach i procesach ich powstawania zawsze służy jako podstawa podjęcia decyzji. Przy każdej próbie odpowiedzi na pytanie o źródło pochodzenia, wielkość lub efektywność poniesienia kosztu powstaje problem wiarygodności danych. Uzyskaniu wiarygodnych informacji, służy rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza – proponowane narzędzia i systemy zostały wielokrotnie zastosowane i wielokrotnie zweryfikowane, zatem ich powtórzenie w przedsiębiorstwie zwiększa możliwość zbudowania na ich podstawie takich modeli kosztów, które będą odpowiadać realnym warunkom działania przedsiębiorstw, a więc także informacje o kosztach będą dokładniejsze i realne. Należy jednak podkreślić pewne zastrzeżenie: nie ma dwóch jednakowych firm, dwóch jednakowych sposobów działania, dwóch jednakowych sposobów ułożenia dostępnych zasobów, ani dwóch jednakowych sytuacji. Proponowane modele, narzędzia i systemy wymagają ciągłej uwagi i współpracy kadry przedsiębiorstwa.

Sposób funkcjonowania firmy jest pochodną czterech kluczowych decyzji, które dotyczą: 1) miejsca ulokowania kierowniczego profesjonalizmu, 2) rodzaju zasobów, którymi organizacja się posługuje, 3) rodzaju logiki organizacyjnej oraz 4) stylu organizacyjnej architektury. To zaś, w jaki sposób przebiegają operacje, decyduje o możliwościach do wyboru opcjach strategicznych. Strategia nie może być niczym więcej jak tylko wynikiem sprawności operacyjnej, która jest realizowana z myślą o przeznaczeniu organizacji.

Sam wybór musi się odbywać na podstawie informacji o sposobie ułożenia zasobów oraz uzyskiwanej i spodziewanej efektywności ich kombinacji. Źródłem tych informacji jest rachunkowość zarządcza – w firmach, które zadały sobie trud budowy takiego systemu.

Organizacje formalne pojawiły się prawdopodobnie wraz z powstaniem pierwszego plemienia i zostały jako trwałe elementy ich życia. Podejmowanie zbiorowych czy zespołowych działań powoduje powstanie synergii – nadwyżki efektu ponad taki, który by powstał, gdyby każdy z członków zbiorowości wykonywał samodzielnie pracę zrealizowaną przez zbiorowość. Gdyby nie pojawił się **efekt synergiczny**, prawdopodobnie ludzie do dzisiaj mieszkaliby w jaskiniach łaskawie dostarczonych przez przyrodę. A jednak się pojawił i możemy wierzyć, że jego wynikiem jest komputer, loty kosmiczne, chleb w sklepie..., a także specjalizacja, wykształcenie, zasada wolności osobistej, liberalny system gospodarczy, wiara, nadzieja czy dążenie do sprawiedliwości. Chwila refleksji nad ewentualnym brakiem tego efektu prowadzi do wniosku, że ponieśliśmy stratę.

Podobna refleksja na mniej filozoficznym poziomie jest prowadzona na gruncie teorii organizacji i zarządzania nimi. Nieodmiennie prowadzi ona do wniosku, że nadwyżka jest większa, kiedy działania podejmowane są zespołowo, kiedy przy ich realizacji panuje zgoda czy wręcz harmonia, a zasoby wykorzystywane przez zespół są udatne, z punktu widzenia podejmowanego działania. W tej sytuacji nie podejmuje się dyskusji na temat zasadności istnienia organizacji – instytucji o zróżnicowanym stopniu formalizacji. Nie podejmuje się też dyskusji nad tezą, że wielość i różnorodność instytucji dobrze służy synergicznym innowacjom, a te z kolei przyczyniają się do większej efek-

tywności synergii. Tezę tę można rozwinąć i stwierdzić, że instytucje, które uczestniczą w procesie uzyskiwania synergicznego wyniku nie muszą być w stosunku do siebie konkurencyjne, przeciwnie – konkurenci mogą współpracować w celu uzyskiwania większego efektu należnego obu konkurentom, a zarazem kooperantom [Brandenburger, Nalebuff, 1996].

Rosnąca liczebność dostawców usługi telekomunikacyjnej powoduje, że usługa staje się tańsza z punktu widzenia klienta. Intuicja każe wierzyć, że taka sytuacja jest wynikiem konkurencji firmy. To jednak tylko część prawdy. Te same firmy korzystają, już bez konkurencyjnego wyścigu, z tych samych surowców, dostawców, kanałów dystrybucji. Zgodne ich pod tym względem działania przynoszą obniżkę kosztów prowadzonych operacji, która przekłada się na ceny dla klienta. Masowy charakter konsumpcji powoduje procesy uczenia się w (już nie tylko) konkurujących firmach. W wyniku tego niektóre operacje odbywają się sprawniej: mają mniejsze odpady surowca, pochłaniają mniej czasu, wymagają mniejszego zaangażowania kontroli jakości, zaczynają się realizować w sieci doświadczonych kooperantów. Z tego powodu koszt składników komputera jest frakcją kosztu z przed lat dziesięciu; czas przesłania dokumentu stanowi obecnie tysięczną część promila czasu potrzebnego do tego kilka lat temu. A ponadto – gdyby policzyć cenę nowego samochodu w relacji do przeciętnego wynagrodzenia dwadzieścia lat temu i dzisiaj, to okaże się, że samochody znacznie staniały. Dla dokończenia rachunku warto wyobrazić sobie cenę samochodu z dzisiejszym standardowym wyposażeniem dziesięć lat temu. Wtedy okaże się, że na taki, dzisiaj standardowy, samochód stać wtedy było nielicznych bogaczy tego świata. W taki oto sposób wszyscy uczestniczą w wynikach efektu synergicznego.

Jednocześnie organizacje są zbiornikami kosztów, przyczyniają się do ich powstania: one je powodują, wywołują, napędzają i kreują. Funkcjonowanie instytucji wymaga zatrudnienia personelu, zgromadzenia wyposażenia, uruchomienia linii produkcyjnej, zorganizowania sieci usług; wymaga poniesienia wielu kosztów początkowych **kosztów zapadłych** albo **kosztów utopionych** (*sunk cost*). Ryzyko zwrotu tych kosztów ponoszą akcjonariusze. Potem pojawiają się koszty stałe oraz koszty zmienne. Zwrot tych pierwszych (stałych) zależy w pewnym stopniu od tego, czy zostaną poniesione te drugie (zmienne), choćby w minimalnym stopniu w przeliczeniu na koszty jednostkowe [Shapiro, Varian, 1998]. Koszty wszystkich tych rodzajów powstają na nowo w miarę prowadzenia regularnych operacji biznesowych i są pokrywane z tych samych operacji. Ryzyko zwrotu ostatnich dwóch rodzajów kosztów także ponoszą akcjonariusze, ale to ryzyko dotyczy już także bezpośrednio kadry przedsiębiorstwa. Z tego powodu kierownictwo firmy jest zainteresowane tworzeniem wartości dla akcjonariuszy, niekoniecznie w postaci zysku.

Organizacje są też jednak zbiornikami kosztów innego rodzaju. Oto poza kosztami operacji, które relatywnie łatwo sobie wyobrazić, policzyć i zmienić, pojawiają się **koszty sprawności przedsiębiorstwa** – bardziej sprawne mają mniejsze koszty, mniej sprawne mają większe koszty. Koszt sprawności jest umieszczony w wielu miejscach, w których go bezpośrednio nie widać. Kosztem może okazać się np. dobór grupy klientów, do których adresowana jest oferta, dobór partnerów handlowych albo stopień wyposaże-

nia pracowników w możliwości podejmowania i realizacji zobowiązań. To ostanie jest związane z doбором **kwalifikacji** lub **kompetencji**, w które są wyposażeni pracownicy i kierownicy. Kwalifikacje należy rozumieć jako formalnie stwierdzone uprawnienia do wykonywania czynności lub zawodu albo formalnie stwierdzone przejście drogi kształcenia lub szkolenia. Kompetencje zaś, to złożenie w jednym miejscu organizacji umiejętności, chęci i możliwości podjęcia działania. Organizacyjne rozumienie kompetencji jest odmienne od prawniczego, gdzie kompetencja to uprawnienie lub zbiór uprawnień formalnie przypisany do osoby lub stanowiska.

Decyzje kierownicze wywołują i gromadzą wokół swoich skutków koszty funkcjonowania przedsiębiorstwa; powinny też budować warunki zwrotu kosztów z nadwyżką, która jest miarą przewagi konkurencyjnej. Najogólniej mówiąc, koszt sprawności przedsiębiorstwa znajduje się w rękach menedżerów – zależy on od tego, czy są bardziej, czy mniej profesjonalni.

Wyraził tę myśl dobitnie Peter Drucker, który spotkał się w latach 60. XX w. z grupą menedżerów amerykańskich stalowni. Głosili oni tezę, że ich firmy mają kłopoty ze względu na recesję. Na pytanie, dlaczego nie dotyczy to stalowni niemieckich i japońskich odpowiedzieli, że Niemcy i Japończycy mieli szczęście, bo ich stalownie zbombardowano, a po wojnie odtworzyli biznes w nowych warunkach, z nowym wyposażeniem, nową technologią i przeszkoloną kadrą. To znaczy, upewniał się profesor, byłoby lepiej, gdyby w odpowiednim czasie zbombardowano i zniszczono amerykańskie stalownie? A po odpowiedzi twierdzącej oświadczył, że gotów jest się zgodzić z tym stanowiskiem pod jednym warunkiem – że w czasie owego hipotetycznego bombardowania kadra kierownicza amerykańskich stalowni byłaby wtedy w środku... Słowa te były poniekąd prorocze, jako że w 1972 r. na nowojorskiej giełdzie pojawiła się firma o nazwie Nucor, dzisiaj producent wszelkich rodzajów stali, wtedy firma oparta na innowacjach w zarządzaniu: surówkę stalową do wytopu stali zastąpiono złomem, zrezygnowano z produkcji wielkopiecowej na rzecz technologii łuku elektrycznego, wielkoformatowe fabryki zastąpiono niewielkimi, lokalnymi zakładami znanymi jako mini huty i zaniechano rozbudowanej infrastruktury zarządzania na rzecz zarządzania szczupłego. Wielkość kosztów, ich proporcja do przychodów i struktura oraz wiedza o miejscu i czasie powstawania kosztów są jednocześnie podstawą i wynikiem decyzji, które należy podjąć w każdej firmie. Związany jest z tym paradoks, który polega na tym, że trudno znać wynik decyzji przed jej podjęciem, a skoro decyzja nie została podjęta, to skąd wziąć do niej podstawę. Rozwiązanie paradoksu znajduje się w systemie szczupłego zarządzania. **Szczupłe zarządzanie** polega na podejmowaniu decyzji tam, gdzie znajduje się największa wiedza o operacjach, tj. w miejscach, gdzie one następują.

Uczestnicy operacji mają o nich największą wiedzę, posiadają wszelkie podstawy do podjęcia decyzji niesformalizowanych. Zamiana przypadków zarządzania szczupłego w system zarządzania szczupłego odbywa się za pomocą ujawniania wiedzy uczestników operacji, upowszechniania jej i przekształcania w powszechnie znane, choć niekoniecznie sformalizowane, kryteria. Źródłem rozwiązania paradoksu jest więc wiara

oraz zaufanie – cechy biznesowego działania, których wartość zaczyna dorównywać kapitałowi.

Odmiennym modelem zarządzania szczupłego jest **zarządzanie kosztowne**, które jest związane z licznymi operacjami o charakterze koordynacyjnym: z uzgodnieniami, zebraniem, wypełnianiem formularzy, podpisywanie wielu dokumentów. O ile szczupłe zarządzanie jest dalekie od formalizacji, w zarządzaniu kosztownym jest odwrotnie – najpierw formalizacja, potem realizacja działania; najpierw norma, potem zezwolenie; najpierw dekretacja, potem realizacja. Działania o charakterze kontrolnym oraz koordynacyjnym nie dodają wartości operacjom i ich wynikom – produktom, usługom czy wiedzy.

Rozróżnienia między operacjami, które dodają wartości a operacjami, które jej nie dodają, może dokonać każdy klient organizacji czy procesu, **klient zewnętrzny** lub **klient wewnętrzny**. Każdy klient potrafi odpowiedzieć na pytanie: czy, gdyby wiedział, czemu służy działanie i jego rezultat, to byłby skłonny zapłacić za to działanie czy też nie. Odpowiedź pozytywna stanowi o tym, że działanie dodaje wartości, negatywna – nie dodaje. Modelowo rzecz ujmując – niełatwo byłoby znaleźć klienta, który uzna, że wypłata pieniędzy przez kasjera nie dodaje wartości operacji. Większość zgodzi się, że zapłata w kasie za nabyty towar dodaje operacji wartości. Niewielu klientów uznałoby, że dodaje operacji wartości to, że muszą przenieść dokumenty pomiędzy trzema okienkami tej samej instytucji i zgromadzić na nich podpisy i pieczętki trzech różnych osób. Nikt nie uzna, że to dodaje wartości, ale wszyscy klienci ponoszą ten koszt, kiedy dokładają swój czas; wystarczy przyjąć, że czas klienta kosztuje, a więc daje się wycenić.

1.2. Profesjonalny kierownik

Każda decyzja powoduje powstanie długotrwałego zobowiązania kosztowego, wpływa na sprawność kosztową przedsiębiorstwa. **Sprawność kosztowa** oznacza sprawność kadry przedsiębiorstwa w optymalizacji kosztów. Także i to, kto podejmuje decyzję i w jaki sposób to czyni, wpływa na to, czy zarządzanie w firmie jest szczupłe, czy kosztowne. Problem nie w tym, żeby kosztów nie ponosić, ale w tym, żeby je mierzyć i wiedzieć, gdzie są rozmieszczone, jaki mają charakter i z jakich przyczyn wynikają. Na tym polega istota i treść rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej. Warunkiem jednak użyteczności, a nawet warunkiem podstawowym istnienia rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej, jest profesjonalizm kadry kierowniczej.

1.2.1. Profesjonalizm i intuicja

W świecie organizacji i zarządzania nadeszły czasy, kiedy można być jednocześnie świadkiem rozwiązań organizacyjnych, które pochodzą z XIX i XXI w. Przykładowo można napotkać takie firmy jak Dell, w których szkolenie na stanowiska kierownicze prowadzi się dla osób, które obejmą te stanowiska w ciągu najbliższych kilku miesięcy. Zdarzają się firmy takie jak Skanska, w których szkolenia kierownicze prowadzi się