

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). Szczegółne 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