Zofia Kuraś

Zarządzanie kosztami w nowoczesnym przedsiębiorstwie

Studia Gdańskie. Wizje i rzeczywistość 7, 24-32

2010

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

MUZEUM HISTORII POLSKI

Studia Gdańskie, t. VII, s. 24–32

Zofia Kuraś*

Zarządzanie kosztami w nowoczesnym przedsiębiorstwie

W warunkach stale zaostrzającej się konkurencji znaczenie zarządzania kosztami w nowoczesnym przedsiębiorstwie systematycznie wzrasta. Przedsiębiorstwa działają w coraz trudniejszych warunkach zewnętrznych (postępująca globalizacja rynków zbytu, skrócenie cyklu życia produktów, gwałtowny rozwój technologii informatycznej oraz postępu technicznego), dlatego też powinny być zarządzane sprawniej i efektywniej.

Koszty własne przedsiębiorstwa uważane są za jedną z najważniejszych kategorii w gospodarce rynkowej. W istotny sposób rzutują one na wynik finansowy przedsiębiorstwa, stąd występuje stały nacisk na ich obniżanie. Przedsiębiorstwo nie ma dużego wpływu na poziom cen, które są dyktowane przez rynek, natomiast może mieć wpływ na koszty, które – w odróżnieniu od cen – są kategorią kształtowaną wewnątrz przedsiębiorstwa, a więc zależną od niego.

Wzrost zainteresowania kierownictw przedsiębiorstw ponoszonymi kosztami przyczynił się do rozwoju i wzrostu znaczenia rachunku kosztów w przedsiębiorstwach europejskich. Menedżerowie muszą poświęcać coraz więcej uwagi poszukiwaniu takich rozwiązań, które pozwoliłyby zredukować koszty związane z prowadzoną działalnością gospodarczą bez konieczności jednoczesnego obniżenia jakości wyrobów i usług. Rachunek kosztów powinien przy tym dostarczać decydentom pełnych i rzetelnych danych na temat kosztów i umożliwiać kontrolę na wszystkich szczeblach zarządzania. Informacje o kosztach dostarczone użytkownikom powinny być wykazane w różnych przekrojach informacyjnych, w zależności od celów, którym mają służyć.

Rachunek kosztów jest niezbędny do realizacji trzech podstawowych zadań w przedsiębiorstwie:

- wyceny zapasów i ustalenia kosztów produkcji dla celów sprawozdawczości finansowej,
- oszacowania kosztów działań, produktów oraz obsługi klienta,

* Dr Zofia Kuraś, Wydział Studiów Europejskich Gdańskiej Wyższej Szkoły Humanistycznej.

- pozyskiwania przez kadrę kierowniczą informacji dotyczących efektywności procesów produkcji[1].

Rachunek kosztów odgrywa w przedsiębiorstwie podwójną rolę. Z jednej strony gromadzi i porządkuje informacje konieczne do sporządzenia sprawozdań finansowych, z drugiej – dostarcza szczegółowych informacji niezbędnych w procesie zarządzania przedsiębiorstwem; zatem zadania rachunku kosztów można podzielić na zewnętrzne oraz wewnętrzne.

Głównym zadaniem rachunku kosztów w odniesieniu do rachunkowości finansowej jest dostarczanie odpowiednich danych do sporządzenia obligatoryjnych sprawozdań finansowych. Wymagania te wynikają przede wszystkim z regulacji prawnych rachunkowości finansowej – sprawozdawczości finansowej, a także regulacji podatkowych, regulacji w zakresie zapewnienia informacji dla organów statystyki państwowej i innych. Rachunek kosztów prowadzony w przedsiębiorstwie na potrzeby sprawozdawczości zewnętrznej jest jednak mało przydatny dla celów zarządzania przedsiębiorstwem. Opiera się na kosztach faktycznie poniesionych w danym okresie, pozwalających na wycenę zapasów i ustalenie wyniku finansowego. System ten spełnia wprawdzie wymagania sprawozdawczości finansowej, ale w znacznym stopniu zniekształca dane na temat kosztów produktu.

Podstawowym zadaniem rachunku kosztów w odniesieniu do rachunkowości zarządczej jest dostarczenie odpowiednich informacji ekonomicznych niezbędnych w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Rachunek kosztów powinien generować informacje, które umożliwiają menedżerom realizację takich zadań, jak[2]:

- podejmowanie decyzji cenowych,
- kontrola i ocena działalności przedsiębiorstwa,
- zarządzanie rentownością,
- podejmowanie decyzji ekonomicznych.

Ważnym zadaniem rachunku kosztów jest umożliwienie menedżerom podejmowania racjonalnych decyzji ekonomicznych. W tym zakresie informacje o kosztach mogą opisywać różne sytuacje decyzyjne w przedsiębiorstwach, na przykład[3]:

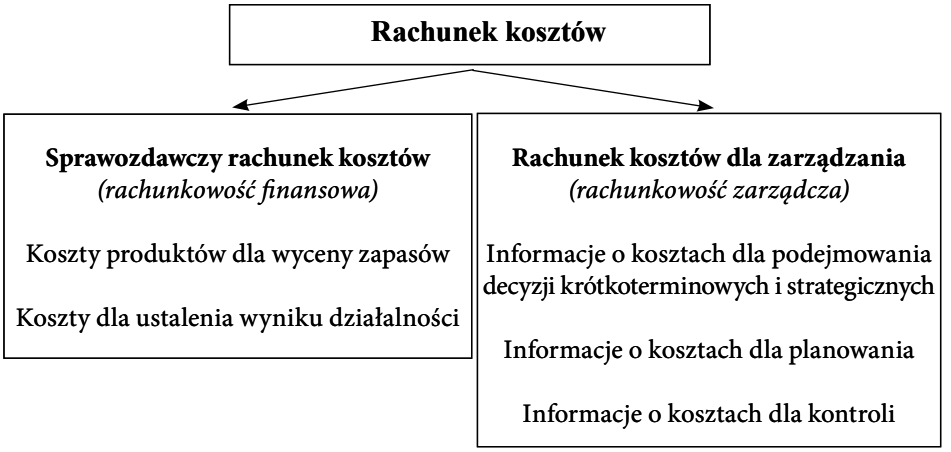
- ustalanie wielkości produkcji,
- wybór struktury asortymentowej produkcji,
- wybór źródeł zaopatrzenia,
- wybór sposobu produkcji,
- wybór miedzy zakupem a produkcją,
- wybór wariantu projektu inwestycyjnego,
- lokalizacja działalności gospodarczej.

---

[1] R. S. Kaplan, R. Cooper., *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, przeł. I. Podsiadło, B. Święcicka, Dom Wydawniczy ABC; Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2000, s. 18.

[2] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza,* praca zbiorowa pod red. G. K. Świderskiej, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2004, s. 13.

[3] E. Nowak, R. Piechota, M. Wierzbiński, *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem,* PWE, Warszawa 2004, s. 15–18.



Rysunek 1. Zakres rachunku kosztów
Źródło: *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza,* praca zbiorowa pod red. G. K. Świderskiej, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2004, s. 13.

Punktem wyjścia podejmowania decyzji strategicznych i operacyjnych w przedsiębiorstwie jest dostęp do dokładnych i dostarczanych we właściwym czasie informacji na temat kosztów prowadzonej działalności. Niestety, wiele firm zarządzanych jest na podstawie informacji, których główne źródła to rachunek zysków i strat oraz bilans. Tradycyjne rachunki kosztów, do których można zaliczyć rachunek kosztów pełnych i rachunek kosztów zmiennych, sprawdzają się jedynie przy sporządzaniu sprawozdań finansowych. Użytkownikom tych sprawozdań nie przeszkadza, że rachunki te zniekształcają dane o kosztach produktów, o ile raportowane dane finansowe są w istotnych aspektach prawidłowe dla przedsiębiorstwa jako całości. Tradycyjny sposób alokacji kosztów, prawidłowy z punktu widzenia ustawy o rachunkowości, nie jest jednak optymalny z punktu widzenia zarządzania przedsiębiorstwem.

Wykorzystywane w rachunku kosztów pełnych metody podziału kosztów pośrednich na poszczególne produkty nie dostarczają kierownikom niezbędnych do zarządzania informacji. Nadrzędnym kryterium podziału kosztów w rachunku kosztów pełnych jest podział kosztów na bezpośrednie i pośrednie. W modelu tym przyjmuje się założenie, że wszystkie koszty ponoszone są w związku z produkcją, tak więc jednostkowy koszt wyrobu ustalany jest na podstawie pełnego zużycia czynników produkcji. Takie założenie prowadzi do konieczności rozliczenia kosztów pośrednich na poszczególne wyroby za pomocą różnych kluczy podziałowych. Klucze te mają zapewnić proporcjonalny podział kosztów pośrednich na wytworzone wyroby. Rachunek kosztów pełnych mógłby spełniać zadania w sposób właściwy tylko przy założeniu pełnego wykorzystania zdolności produkcyjnych oraz relatywnie niskiego udziału kosztów pośrednich w kosztach całkowitych[4].

[4] W. Gabrusewicz, A. Kamela-Sowińska, H. Poetschke, *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2000, s. 91.

Rachunek kosztów pełnych jest w wielu krajach, w tym również w Polsce, obowiązkowym systemem rachunkowości sprawozdawczej. Jest on najwcześniej stosowanym systemem rachunku kosztów, początki jego stosowania datują się jednak na okres, gdy większość przedsiębiorstw wytwarzała ograniczoną, niewielką ilość produktów, a koszty materiałów i płac bezpośrednich stanowiły istotną część kosztów ich wytworzenia. Ten typ rachunku kosztów stracił swoją przydatność w zarządzaniu przedsiębiorstwem przede wszystkim ze względu na relatywny wzrost udziału kosztów pośrednich w całkowitych kosztach przedsiębiorstwa[5].

Obecnie rachunek kosztów pełnych uważa się za celowy przede wszystkim dla potrzeb rachunkowości finansowej, natomiast do podejmowania decyzji zarządczych stosuje się rachunek kosztów zmiennych, zwany również rachunkiem kosztów częściowych. W modelu tym rezygnuje się z podziału kosztów wspólnych pomiędzy produkty. Opiera się on na klasyfikacji kosztów na stałe i zmienne. Do produktów i półproduktów odnoszone są koszty bezpośrednie i zmienne koszty wydziałowe, natomiast koszty stałe nie obciążają kosztu produktu, ale wraz z kosztami zarządu i kosztami sprzedaży stanowią koszty okresu sprawozdawczego. Pomiar i wycena kosztów w rachunku kosztów zmiennych ma na celu głównie umożliwienie podejmowania decyzji w krótkim okresie.

Rachunek kosztów częściowych spełnia swoje zadanie, o ile nieuwzględnione koszty stanowią niewielką część ogółu kosztów i gdy są one rzeczywiście stałe. Rachunek kosztów zmiennych nie odzwierciedla wielu kosztów, takich jak: koszty marketingu, sprzedaży, dystrybucji, badań i rozwoju, koszty związane z obsługą klientów, kanałów dystrybucji i wydziałów przedsiębiorstwa, które uznano za stałe, jego zastosowanie w zarządzaniu kosztami przedsiębiorstwa jest więc także znacznie ograniczone.

W związku z pojawieniem się nowych wymagań dotyczących zarządzania obserwuje się stały rozwój metod rachunku kosztów, które generują informacje o kosztach w pożądanych przekrojach informacyjnych. Dotyczy to zarówno systematycznego rachunku kosztów, jak i pozaewidencyjnych rachunków kosztów.

Obecnie uważa się, iż stosowanie tradycyjnych rachunków kosztów jest nieprzydatne dla podnoszenia efektywności działań i procesów. Największą szansę osiągnięcia sukcesu na rynku mają te firmy, które koncentrują się na stałym podnoszeniu efektywności procesów i działań, co może być źródłem długookresowej przewagi konkurencyjnej przedsiębiorstwa na rynku. Z tego powodu dużą popularność wśród nowoczesnych systemów rachunku kosztów zyskał zwłaszcza rachunek kosztów działań (*Activity-Based Costing* – ABC), który niweluje niedostatki w zakresie systematycznej informacji kosztowej dwóch podstawowych systemów rachunku kosztów: rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych.

[5] Z. Klimiuk, *Jaką funkcję pełni rachunek kosztów w przedsiębiorstwie*, „Biuletyn Rachunkowości" 2008, nr 5.

Rachunek kosztów działań opracowany został przez dwóch amerykańskich przedstawicieli rachunkowości, Robina Coopera i Roberta Kaplana. Stopniowo upowszechnił się także w przedsiębiorstwach europejskich, a obecnie staje się jedną z popularniejszych metod kalkulacji kosztów i elementem systemu wspomagania decyzji również w Polsce.

W rachunku kosztów działań występuje podstawowa teza, że bezpośrednią przyczyną powstawania kosztów w przedsiębiorstwie są nie wytwarzane produkty, lecz zachodzące w przedsiębiorstwie procesy. Proces jest traktowany jako sekwencja działań wykonywanych w celu wyprodukowania i dostarczenia określonego produktu na rynek. Procesy te z kolei powodują konieczność zużywania zasobów przedsiębiorstwa, zatem działanie jest traktowane jako bezpośrednia przyczyna powstawania kosztów.

Rachunek kosztów działań służy do dostarczenia informacji do planowania, zarządzania i kontroli oraz kierowania przedsiębiorstwem w celu doskonalenia procesów i produktów, eliminowania strat oraz osiągania operacyjnych i strategicznych celów firmy. W warunkach wzrastającego udziału kosztów wydziałowych i ogólnoprodukcyjnych w strukturze kosztów ich analiza i kontrola są bardzo istotne z punktu widzenia efektywności prowadzonej działalności gospodarczej. Im dokładniejsza informacja na temat udziału kosztów pośrednich w produkcji wyrobów i usług, tym wiarygodniejsze źródło informacji dla celów decyzyjnych.

Rachunek kosztów działań wymaga nowego spojrzenia na problematykę powstawania kosztów w przedsiębiorstwie. O ile tradycyjne systemy rachunku kosztów pozwalają na rozliczenie ponoszonych kosztów dla celów sprawozdawczości finansowej i kontroli kosztów poszczególnych miejsc powstawania kosztów, o tyle system ABC ma umożliwić znalezienie odpowiedzi na inne pytania[6]:

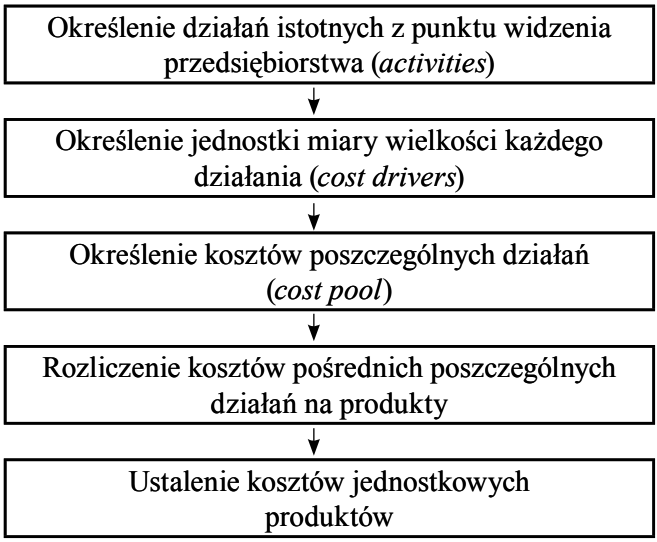
- Jakim działaniom służą określone zasoby przedsiębiorstwa?
- Ile kosztują poszczególne procesy realizowane w przedsiębiorstwie?
- Dlaczego przedsiębiorstwo musi realizować poszczególne procesy?
- Jakie są czynniki wpływające na wysokość kosztów poszczególnych procesów?
- Jaka część procesów przypada na określone grupy wyrobów, usług i nabywców produktów przedsiębiorstwa?
- Które działania wykonywane w ramach procesów są działaniami tworzącymi wartość, a które prowadzą do zmniejszenia tej wartości?

System kalkulacji kosztów na podstawie czynności umożliwia identyfikację i eliminację nierentownych zleceń oraz redukcję zbędnych kosztów. Przyczynia się również do podniesienia efektywności organizacji dzięki ograniczeniu tych procesów, które nie tworzą wartości. Poza tym przez analizę przyczyn powstawania kosztów metoda ABC umożliwia optymalne sterowanie poziomem zużycia zasobów w przedsiębiorstwie i jego planowanie.

[6] E. Nowak, R. Piechota, M. Wierzbiński, op. cit., s. 162.

Prawidłowo wdrożony rachunek kosztów działań pozwala na bardziej zbliżone do rzeczywistości rozliczenie kosztów pośrednich, ponieważ opiera się on na dokładnym poznaniu i opisaniu realnych procesów zachodzących w przedsiębiorstwie.

Tradycyjne systemy posługujące się wyłącznie nośnikami kosztów na poziomie jednostkowym nie są w stanie uchwycić złożoności procesów produkcyjnych. Rachunek kosztów działań stanowi dokładniejsze źródło informacji na temat działań i procesów gospodarczych, jak również produktów, usług i klientów obsługiwanych na gruncie tych procesów.



Rysunek 2. Etapy metody *Activity-Based Costing*
Źródło: W. Gabrusewicz, A. Kamela-Sowińska, H. Poetschke, *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2000.

Tradycyjne systemy kalkulacji kosztów są nieprzydatne menedżerom i pracownikom w dzisiejszych warunkach rozwiniętej konkurencji. Przedsiębiorstwa działające w stabilnych warunkach, posiadające stałych klientów oraz sprzedające sprawdzone wyroby mogą korzystać z tradycyjnych systemów kalkulacji kosztów, jeśli jednak spółka wytwarza dużo nowych produktów, wprowadza nowe procesy, pozyskuje nowych klientów, to powinna wprowadzić nowoczesny system rachunku kosztów.

Rachunek kosztów działań niweluje mankamenty tradycyjnych systemów księgowych w zakresie prawidłowej kalkulacji kosztów i rentowności poszczególnych klientów oraz produktów firmy. Jest menedżerskim rachunkiem kosztów logicznie wspierającym zarządzanie procesami biznesowymi przedsiębiorstw. Dzięki przyczynowo-skutkowemu przypisywaniu kosztów wykona-

nych działań do poszczególnych klientów i produktów firmy systemy ABC eliminują uśrednianie w alokowaniu kosztów, które występuje w tradycyjnych systemach finansowo-księgowych[7]. Wykorzystanie metody ABC zarówno na poziomie przedsiębiorstw, jak i na poziomie rozwiązań branżowych staje się w obecnych warunkach funkcjonowania przedsiębiorstw europejskich niezwykle aktualne. Z chwilą gdy presja na obniżkę kosztów i lepszą efektywność procesów gospodarczych staje się bardzo silna, nowoczesne systemy rachunku kosztów powinny być wzięte pod uwagę jako niezbędne narzędzie prowadzące do osiągnięcia tych celów.

W związku z zapotrzebowaniem na skuteczne instrumenty kontroli kosztów nastąpił również rozwój innych systemów rachunku kosztów. Do nowych systemów należy zaliczyć przede wszystkim:

- rachunek kosztów docelowych (*Target Costing*),
- rachunek kosztów ciągłego doskonalenia (*Kaizen Costing*),
- rachunek kosztów cyklu życia produktu (*Product Life Cycle Costing*).

Ponadto rozwijają się koncepcje rachunku kosztów ukierunkowane na kontrolę kosztów realizacji określonych procesów czy zamierzeń gospodarczych, na przykład:

- rachunek kosztów jakości,
- rachunek kosztów logistyki,
- rachunek kosztów projektów innowacyjnych,
- rachunek kosztów działania „dokładnie na czas".

Wśród tych koncepcji szczególnie wyróżnia się japońska koncepcja kosztów docelowych (*Target Costing*), która znalazła zastosowanie przede wszystkim w przemyśle maszynowym, samochodowym, elektrycznym i elektronicznym.

Rachunek kosztów docelowych pozwala kontrolować i obniżać koszty już na etapie projektowania. Jest to bardzo ważne, gdyż praktyka gospodarcza pokazuje, że w firmach produkcyjnych około 80–90 procent kosztów wyrobu zostaje przesądzonych jeszcze przed podjęciem produkcji[8].

Rachunek kosztów docelowych jest systemem zarządzania kosztami, w którym definiuje się oczekiwaną cenę sprzedaży wyrobu w fazie jego projektowania, a następnie odejmuje się oczekiwaną marżę zysku w celu ustalenia docelowego kosztu wytwarzania. Ustalony koszt docelowy stanowi cel, który musi zostać osiągnięty przez zaprojektowanie nowego lub zmodernizowanie dotychczas wytwarzanego wyrobu oraz opracowanie nowej lub zmodyfikowanie dotychczasowej technologii wytwarzania, a także właściwy marketing i skuteczną sprzedaż wyrobu[9].

---

[7] T. M. Zieliński, *Rachunek kosztów działań prosty jak abecadło,* „Monitor Rachunkowości i Finansów" 2008, nr 11.

[8] E. Nowak, R. Piechota, M. Wierzbiński, op. cit., s. 121.

[9] A. Szychta, *Target costing jako narzędzie strategicznej rachunkowości zarządczej*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza" 2000, nr 1.

Na pierwszym etapie tego systemu, zwanym *Target Costing*, ustala się wysokość kosztów, po jakich będzie wytwarzany dany produkt, aby została osiągnięta pożądana marża zysku, na drugim zaś etapie, nazywanym *Kaizen Costing*, wprowadza się ciągłe udoskonalenia do procesu produkcyjnego, co ma prowadzić do obniżki kosztów i poprawy wydajności pracy[10].

Target Costing i *Kaizen Costing* traktowane są jako narzędzia strategicznego podejścia do nieustannego obniżania kosztów projektowanego i wytwarzanego produktu w jego całym cyklu życia. Dzięki zastosowaniu tych dwóch metod zarządzania kosztami następuje również zwiększenie świadomości wszystkich pracowników firmy w odniesieniu do miejsca i roli kosztów w organizacji[11].

* * *

Obecnie zarządzanie kosztami w przedsiębiorstwie europejskim nie polega jedynie na poprawnym ustaleniu kosztów jednostkowych i obniżce kosztów produkcji, ale także na usprawnieniu zarządzania wszystkimi procesami w jednostce. Większy nacisk na zarządcze rozwiązania ewidencyjne, i to zarówno pod względem osiągania celów strategicznych, jak i celów operacyjnych, kładzie się w nowoczesnych koncepcjach rachunku kosztów.

Pomimo licznych trudności występujących na etapie wdrażania nowoczesnych systemów rachunku kosztów wiele przedsiębiorstw decyduje się na ich wprowadzenie w celu poprawy konkurencyjności firmy na rynku, podniesienia efektywności procesów gospodarczych oraz zapewnienia właścicielom wysokiego zwrotu z zainwestowanego kapitału. W warunkach coraz bardziej konkurencyjnych rynków i postępu w prowadzeniu działalności gospodarczej w krajach europejskich konieczne jest docenienie roli nowoczesnych koncepcji w zarządzaniu kosztami oraz dostrzeganie ich pozytywnego działania na poprawę efektywności podmiotów gospodarczych.

Bibliografia

Gabrusewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetschke H., *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2000.

Jabłoński A., Jabłoński M., *Target Costing i Kaizen Costing jako narzędzie ciągłego doskonalenia w obszarze kosztów*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza" 2005, nr 4.

Kaplan R. S., Cooper R., *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, przeł. I. Podsiadło, B. Święcicka, Dom Wydawniczy ABC; Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2000.

Klimiuk Z., *Jaką funkcję pełni rachunek kosztów w przedsiębiorstwie*, „Biuletyn Rachunkowości" 2008, nr 5.

[10] M. Ossowski, *Rachunek kosztów*, ODDK, Gdańsk 2004, s. 249.

[11] A. Jabłoński, M. Jabłoński, *Target Costing i Kaizen Costing jako narzędzie ciągłego doskonalenia w obszarze kosztów*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza" 2005, nr 4.

Nowak E., Piechota R., Wierzbiński M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem,* PWE, Warszawa 2004.
M. Ossowski, *Rachunek kosztów*, ODDK, Gdańsk 2004.
Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza, praca zbiorowa pod red. G. K. Świderskiej, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2004.
Szychta A., *Target costing jako narzędzie strategicznej rachunkowości zarządczej*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza" 2000, nr 1.
Zieliński T. M., *Rachunek kosztów działań prosty jak abecadło,* „Monitor Rachunkowości i Finansów" 2008, nr 11.

Summary

Cost management in a modern company

As the company can influence its own costs, cost accounting in modern companies has developed and gained in importance. Ways of cutting costs of running a company without compromising the quality of products and services are constantly searched for.

The tasks in cost accounting can be classified as internal and external. The article presents various models of cost accounting that aim at enhancing and improving the effectiveness of cost accounting in a modern company.