



BEATA ZYZNARSKA-DWORCZAK

Jak zarządzać kosztami w przedsiębiorstwie

Difin

Jak zarządzać kosztami w przedsiębiorstwie

BEATA ZYZNARSKA-DWORCZAK

Jak zarządzać kosztami w przedsiębiorstwie

Difin

Recenzja wydawnicza:
prof. zw. dr hab. Jan Turyna
prof. zw. dr hab. Wiktor Gabrusewicz

Copyright © by Difin SA
Warszawa 2012

Wszelkie prawa zastrzeżone. Kopiowanie, przedrukowywanie
i rozpowszechnianie całości lub fragmentów niniejszej pracy
bez zgody wydawcy zabronione.

Wydanie pierwsze

Redaktor prowadzący:
Tomasz Serafin

Korekta:
Monika Baranowska

Projekt okładki:
Mikołaj Miodowski

Wskazówki dla bibliotekarzy: zarządzanie, finanse, rachunkowość

ISBN 978-83-7930-435-6

Difin SA
Warszawa 2012
00-768 Warszawa, ul. F. Kostrzewskiego 1
tel. 22 851 45 61, 22 851 45 62, fax 22 841 98 91
www.difin.pl
Księgarnia internetowa Difin: www.ksiegarnia.difin.pl
Skład i łamanie: Edit sp. z o.o. www.edit.net.pl
Wydrukowano w Polsce

Spis treści

Wprowadzenie	7
Rozdział 1	
Geneza i istota zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie	11
1.1. Znaczenie i rozwój rachunku kosztów	11
1.2. Ujęcie zarządzania kosztami według podejścia japońskiego, angloamerykańskiego i niemieckiego	18
1.3. Podejście do zarządzania kosztami prezentowane w literaturze polskiej	24
1.4. Cele zarządzania kosztami	27
Rozdział 2	
Zakres zadaniowy zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie	30
2.1. Etapy i formy zarządzania kosztami	30
2.2. Funkcje zarządzania kosztami	36
2.3. Zarządzanie kosztami a rachunkowość zarządcza	41
2.4. Strategiczny wymiar zarządzania kosztami	45
Rozdział 3	
Instrumenty rachunkowości zarządczej w realizacji celów i funkcji zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie	51
3.1. Rachunek kosztów pełnych i zmiennych w ujęciu rzeczywistym i planowanym	52
3.2. Budżetowanie	57
3.3. Beyond Budgeting	62
3.4. Rachunek kosztów działań oraz zarządzanie kosztami działań	66
3.5. Rachunek kosztów cyklu życia produktu	74
3.6. Rachunek kosztów docelowych	76

3.7. Rachunek redukcji kosztów	81
3.8. Zrównoważona karta wyników	85
3.9. Benchmarking	90

Rozdział 4

Zarządzanie kosztami w przedsiębiorstwie wspierane zintegrowanym instrumentarium rachunkowości zarządczej 105

4.1. Wybór instrumentów rachunkowości zarządczej do zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie	106
4.2. Integracja instrumentów rachunkowości zarządczej	114
4.2.1. Zarządzanie przyszłymi kosztami wspierane zintegrowanym instrumentarium rachunkowości zarządczej	117
4.2.1.1. Budżetowanie wspierane przez rachunek kosztów działań	118
4.2.1.2. Budżetowanie zintegrowane ze strategiczną kartą wyników i rachunkiem kosztów działań	122
4.2.1.3. Budżetowanie w koncepcji ciągłego doskonalenia	127
4.2.1.4. Budżetowanie w integracji z benchmarkingiem	130
4.2.2. Wymiar zewnętrzny zintegrowanego instrumentarium rachunkowości zarządczej	133
4.2.2.1. Zarządzanie kosztami działań wspierane przez benchmarking	134
4.2.2.2. Strategiczna karta wyników w integracji z benchmarkingiem	136
4.2.2.3. Benchmarking sprzężony z rachunkiem kosztów docelowych, rachunkiem redukcji kosztów i rachunkiem kosztów cyklu życia	141
4.2.2.4. Benchmarking w integracji z budżetowaniem kosztów działań i budżetowaniem w koncepcji ciągłego doskonalenia	143
4.3. Zintegrowane instrumentarium rachunkowości zarządczej w realizacji funkcji motywacyjnej zarządzania kosztami	148

Zakończenie	153
-------------	-----

Załącznik	157
-----------	-----

Literatura	177
------------	-----

Spis tabel	187
------------	-----

Wykaz rysunków	189
----------------	-----

Wprowadzenie

Prowadzenie działalności gospodarczej przez współczesne przedsiębiorstwo wymaga wieloaspektowego i zarazem elastycznego zarządzania kosztami. Atrybuty przedsiębiorstwa nowoczesnej gospodarki wymagają od zarządzających kosztami dostosowywania swoich działań do strategii opartej na wiedzy, innowacyjności, wysokiej jakości i szybkości zmian. Zasadniczo zarządzanie kosztami powinno umożliwiać optymalizację kosztów w perspektywie krótko- i długookresowej, obejmującą antycypowanie zachowań czynników kosztotwórczych, oddziaływanie na nie oraz kontrolę skuteczności podejmowanych działań w kluczowych obszarach powstawania kosztów. Pojęcie zarządzania kosztami jest jednak różnie definiowane, ma charakter interdyscyplinarny, a jednocześnie stanowi obszar newralgiczny w przedsiębiorstwie.

Skuteczne zarządzanie kosztami w danym przedsiębiorstwie wymaga zatem sprecyzowania i aktualizowania jego znaczenia, funkcji i celów, które powinny wynikać z aktualnych i planowanych potrzeb informacyjnych tego przedsiębiorstwa oraz służyć ich realizacji. Optymalizacja i racjonalizacja kosztów są celem każdego współczesnego przedsiębiorstwa, przy którego realizacji wykorzystywane są informacje kosztowe dostarczane głównie przez system rachunkowości. System rachunkowości umożliwia bowiem gromadzenie, pomiar, przetwarzanie i prezentowanie danych w oczekiwanych przez użytkowników przekrojach, niezbędnych do zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie. Kluczem do skutecznego zarządzania kosztami jest dobór odpowiednich narzędzi rachunkowości zarządczej, pozwalających na generowanie informacji kosztowych oczekiwanych przez zarządzających kosztami.

Instrumentarium rachunkowości zarządczej stosowane we współczesnym przedsiębiorstwie nieustannie ewoluuje, głównie w odpowiedzi na zmiany warunków prowadzenia działalności gospodarczej i wyznaczanych celów zarządza-

nia kosztami. Zauważalne jest coraz częstsze wykorzystywanie nowych instrumentów rachunkowości zarządczej, ich integrowanie z dotychczas stosowanymi oraz ich łączenie z różnymi aspektami zarządzania. Ta integracja przyczynia się do znaczącego rozwoju instrumentarium rachunkowości zarządczej. Kluczem do skutecznego zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie jest zatem odpowiedni dobór i implementacja instrumentów na podstawie oceny ich przydatności do realizacji określonych celów zarządzania kosztami.

Z uwagi na wieloznaczność pojęcia zarządzania kosztami, różnorodność jego celów, funkcji i instrumentów, wielu zarządzających w przedsiębiorstwach zadaje pytanie: „Jak zarządzać kosztami w przedsiębiorstwie?”. Próbę udzielenia odpowiedzi na to pytanie w różnych perspektywach zawarto w czterech rozdziałach niniejszej książki. Rozdział pierwszy książki służy zrozumieniu terminu zarządzania kosztami. Po zaprezentowaniu genezy zarządzania kosztami dokonano krytycznego przeglądu jego definicji na podstawie analizy wybranych definicji zarządzania kosztami prezentowanych w literaturze z obszaru rachunkowości. Dokonano analizy porównawczej podejścia japońskiego, niemieckiego i angloamerykańskiego do zarządzania kosztami, a następnie przedstawiono podstawowe różnice między nimi. Na tym tle ukazano także zróżnicowanie określeń terminu zarządzanie kosztami prezentowanych w literaturze polskiej, wskazując w szczególności na różnorodność celów zarządzania kosztami. Z uwagi na wielość i wieloznaczność określeń zarządzania kosztami zaproponowano autorskie stanowisko dotyczące znaczenia tego obszaru zarządzania we współczesnym przedsiębiorstwie.

Rozdział drugi służy szczegółowej analizie etapów i funkcji zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie, pozwalających na wsparcie całościowego zarządzania przedsiębiorstwem. Prezentuje znaczenie i rolę zarządzania kosztami we współczesnym przedsiębiorstwie, ukazując jego miejsce w obszarze rachunkowości zarządczej i zarządzaniu przedsiębiorstwem. Szczególną uwagę zwrócono na strategiczny wymiar zarządzania kosztami, gdyż potrzeba jego doskonalenia i rozwoju we współczesnym przedsiębiorstwie nabiera pierwszoplanowego znaczenia zarówno w nauce, jak i praktyce.

Wnioski dotyczące rozwoju, istoty i zakresu zarządzania kosztami pozwalały na przedstawienie w rozdziale trzecim analizy stosowania i przydatności instrumentów rachunkowości zarządczej do zarządzania kosztami. Wyboru instrumentów poddanych analizie, dokonano na podstawie kryterium powszechności ich stosowania w praktyce i popularności ich prezentacji w teorii. Celem rozdziału trzeciego nie jest jednak szczegółowy opis schematu działania i procedur stosowania tych instrumentów, wielokrotnie prezentowany w literaturze przedmiotu, lecz analiza ich przydatności do realizacji celów i funkcji zarządzania kosztami.

Analiza ta służy ukazaniu zróżnicowanych możliwości stosowania wybranych instrumentów rachunkowości zarządczej w zarządzaniu kosztami.

Ocenę możliwości wykorzystania w zarządzaniu kosztami przeprowadzono w rozdziale trzecim względem takich instrumentów, jak rachunek kosztów pełnych i zmiennych w ujęciu rzeczywistym i planowanym, budżetowanie, *Beyond Budgeting*, rachunek kosztów działań, rachunek kosztów docelowych, rachunek kosztów ciągłego doskonalenia, rachunek kosztów cyklu życia, zrównoważona karta wyników i benchmarking. Z uwagi na innowacyjność benchmarkingu jako instrumentu rachunkowości zarządczej i brak publikacji dotyczących zakresu i sposobu jego wykorzystania w zarządzaniu kosztami, zaprezentowano stanowisko autorki, prezentujące nowatorskie podejście w tym obszarze. Uzupełnia je przedstawienie praktycznego narzędzia, stanowiącego załącznik do książki, w formie przykładowej wersji kwestionariusza ankietowego, który w sposób wyczerpujący pozwala ustalić stan systemu zarządzania kosztami przedsiębiorstw oraz możliwości i zakres zastosowania przez nie benchmarkingu.

Celem rozdziału czwartego jest analiza możliwości i potrzeb wyboru instrumentów rachunkowości zarządczej, służących realizacji celów zarządzania kosztami współczesnego przedsiębiorstwa. Rozdział ten służy przedstawieniu analizy czynników determinujących ten wybór, w szczególności takich, jak potrzeba doskonalenia systemu rachunkowości i dostępność innowacyjnych instrumentów rachunkowości zarządczej, realizacja potrzeb informacyjnych przedsiębiorstwa, z uwzględnieniem ograniczeń w postaci uwarunkowań strukturalno-zasobowych, organizacyjnych, kulturowych oraz behawioralnych. Na zakończenie rozdział czwarty przedstawia integrację instrumentów rachunkowości zarządczej, pozwalającą na kompleksową realizację celów zarządzania kosztami, przejawiającą się w analizie kosztów procesów, przeprowadzaną w całym cyklu życia produktu, obejmującą analizę obecnych i przyszłych informacji z wewnątrz i zewnątrz przedsiębiorstwa za pomocą miar finansowych i niefinansowych.

Książka adresowana jest do różnych grup odbiorców, zainteresowanych zarządzaniem kosztami w aspekcie:

- praktycznym, pozwalając zarządzającym przedsiębiorstwem i pracownikom działów controllingu, rachunkowości zarządczej czy działów finansowych ukazać zmiany znaczenia zarządzania kosztami, możliwości budowy systemu zarządzania kosztami i organizacji procesu zarządzania kosztami, a także determinanty wyboru instrumentów do skutecznego zarządzania kosztami, potrzebę i sposób wykorzystania zintegrowanego instrumentarium rachunkowości zarządczej w celach zarządzania kosztami i realizacji jego podstawowych funkcji, jak planowanie i kontrola racjonalizacji i optymalizacji kosztów czy motywowanie,

- dydaktycznym, prezentując nowoczesne ujęcie różnych aspektów zarządzania kosztami pomocne wykładowcom rachunkowości zarządczej w przekazywaniu wiedzy, a także w jej zrozumieniu studentom, słuchaczom studiów podyplomowych i kandydatom na biegłych rewidentów przystępujących do zdania egzaminu z rachunkowości zarządczej,
- naukowym, stanowiąc szczegółowe opracowanie pomocne do pisania prac licencjackich, magisterskich i doktorskich z zakresu rachunkowości zarządczej, controllingu, rachunku kosztów i zarządzania kosztami.

Celem książki jest zaprezentowanie różnorodnych aspektów zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie z elementami autorskiego podejścia.

Rozdział 1

Geneza i istota zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie

Celem rozdziału pierwszego jest analiza znaczenia terminu zarządzanie kosztami. Ukazanie genezy zarządzania kosztami stanowi bazę do przeprowadzenia krytycznego przeglądu definicji i określeń zarządzania kosztami prezentowanych w literaturze z obszaru rachunkowości. Przedstawiona analiza porównawcza podejścia japońskiego, niemieckiego i angloamerykańskiego do zarządzania kosztami służy ukazaniu podstawowych różnic między nimi, determinujących sposób zarządzania kosztami w różnych regionach świata. Celem analizy literatury polskiej jest ukazanie podejścia do zarządzania kosztami reprezentowanego w polskich przedsiębiorstwach. Wskazując na wielość i różnorodność jego określeń, rozdział kończy stanowisko autorki odnośnie znaczenia zarządzania kosztami we współczesnym przedsiębiorstwie.

1.1. Znaczenie i rozwój rachunku kosztów

Informacje o kosztach powinny mieć zasadnicze znaczenie w podejmowaniu decyzji w przedsiębiorstwie. Koszty własne są powszechnie uznawane za jeden z najważniejszych syntetycznych wskaźników obrazujących gospodarność przedsiębiorstwa. W kosztach własnych przedsiębiorstwa znajduje odzwierciedlenie trafność decyzji strategicznych naczelnego kierownictwa, racjonalna alokacja zasobów oraz oszczędne, bieżące wykorzystanie wszystkich posiadanych czynników produkcji [Gabrusewicz, 2005, s. 156]. To uzasadnia celowość świadomego kształtowania kosztów na podstawie regularnego i szczegółowego monitorowania ich poziomu, struktury i przebiegu w czasie.

Koszty zasadniczo odzwierciedlają wyrażone w pieniądzu lub jego ekwiwalentach wykorzystanie zasobów w celu osiągnięcia korzyści. Koszty mogą być postrzegane z różnych perspektyw, a zakres definicji różni się wówczas w zależności od dziedziny i okresu, w którym koszt zdefiniowano [Klimas, 1997, s. 254]. Pojęcie kosztu nie jest jednoznaczne. Obowiązująca w rachunkowości finansowej podstawowa definicja kosztu wynika z Ustawy o rachunkowości [Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity: Dz.U. z 2002 r., nr 76, poz. 694, z późn. zm.)]. Koszty rozumiane są jako uprawdopodobnione zmniejszenia w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów, albo zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli.

Definicja kosztów według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej obejmuje straty i koszty powstałe w wyniku podstawowej działalności gospodarczej. Koszty zazwyczaj przybierają formę rozchodu lub spadku wartości takich aktywów, jak środki pieniężne i ich ekwiwalenty, zapasy i rzeczowe aktywa trwałe. Stanowią zmniejszenie korzyści ekonomicznych w trakcie okresu w formie rozchodu lub zmniejszenia aktywów albo powstania zobowiązań, powodujące zmniejszenie kapitału własnego, inne niż zmniejszenie związane z podziałem kapitału własnego na rzecz właścicieli. Koszty ujmowane są w rachunku zysków i strat, jeżeli nastąpiło zmniejszenie przyszłych korzyści związane ze zmniejszeniem stanu aktywów lub zwiększeniem stanu zobowiązań, których wielkość można wiarygodnie ustalić [*Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych*, 2011, s. A49 i A50].

Pojęcie kosztu w kategoriach zarządczych jest bardziej rozbudowane. Precyzyjne zdefiniowanie kosztów w tym zakresie utrudnia fakt, iż sposób objaśnienia kosztów często odbiega od ich istoty jako obiektywnej kategorii ekonomicznej, natomiast bardziej nawiązuje do różnego rodzaju teoretycznych i praktycznych modeli rachunku kosztów. Pod wpływem nieustannych zmian rzeczywistości gospodarczej obraz realnych kosztów może więc się przybliżać lub oddalać od kosztów jako obiektywnej kategorii ekonomicznej w zależności od wartości informacji kosztowych [Gabrusewicz i in., 2002, s. 42]. Koszt jest przede wszystkim związany z alokacją i zużywaniem zasobów. Posiadane przez przedsiębiorstwo zasoby stanowią jego potencjał, który w dużej mierze decyduje o wynikach ekonomicznych, efektywności¹ i rozwoju, oraz przyczynia się do tworzenia i zwiększania jej wartości.

¹ Pojęcie efektywności jest wieloznaczne. W książce przyjęto znaczenie efektywności ekonomicznej jako cechy podejmowanych w jednostkach działań, opisywanej stosunkiem osiągniętego efektu do poniesionych nakładów, a także stopniem realizacji założonych celów [*Leksykon rachunkowości*, 1996, s. 44].

Koszty klasyfikuje się w zależności do potrzeb, w tym głównie do celów sprawozdawczych, decyzyjnych i kontrolnych [Drury, 2002, s. 38]. Takie podejście dzieli koszty ekonomiczne na koszty usankcjonowane prawnie, wymagające wydatku pieniężnego i rejestrowane w systemie rachunkowości przedsiębiorstwa jako koszty księgowe, oraz na tak zwane koszty alternatywne. Koszt alternatywny danego przedsięwzięcia jest utraconym dochodem uzyskiwanym z najlepszej decyzji alternatywnej zaniechanej na skutek podjętej decyzji. Nie oznacza on wydatków pieniężnych, lecz dochody utracone w wyniku decyzji o zaniechaniu jednego działania, a podjęcia innego. Rachunkowość zarządcza zalicza koszty alternatywne do tak zwanych kosztów relewantnych obejmujących koszty utraconych korzyści oraz koszty utraconych możliwości [Sojak, 2010, s. 108].

Koszty utraconych korzyści występują najczęściej wówczas, gdy mamy do czynienia z ograniczonymi zdolnościami produkcyjnymi. Koszty utraconych możliwości występują także wtedy, gdy nie podjęliśmy działania najkorzystniejszego i utraciliśmy dochody możliwe do uzyskania. Zarówno koszty utraconych korzyści, jak i koszty utraconych możliwości stanowią pewną abstrakcję myślową. Oznaczają bowiem korzyści, z których świadomie w procesie decyzyjnym rezygnujemy, a po podjęciu decyzji nie podlegają one ewidencji [Sojak, 2010, s. 110]. Przyszłe koszty i przychody nie są włączone w system zbierania danych, ponieważ celem tego systemu jest gromadzenie kosztów i przychodów niezbędnych do mierzenia zysku i wyceny majątku przedsiębiorstwa [Drury, 2002, s. 44]. Są one jednak bardzo istotne w procesie podejmowania decyzji.

Dla celów zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie szczególnie ważny jest aspekt kontrolny kosztów, który wymaga przyporządkowania kosztów i przychodów ośrodkom odpowiedzialności, które są za nie odpowiedzialne. Zasadniczo wyróżnia się trzy typy ośrodków [Sojak, 2003, s. 58]:

- ośrodki kosztów, w których zarządzający kosztami odpowiedzialni są jedynie za wysokość poniesionych kosztów,
- ośrodki zysku, w których zarządzający kosztami odpowiedzialni są za poniesione koszty, osiągnięte przychody i zyski,
- ośrodki inwestycyjne, w których zarządzający kosztami, oprócz odpowiedzialności za koszty, przychody i zyski, odpowiadają także za inwestycje kapitałowe.

Koszty i przychody związane z poszczególnymi ośrodkami odpowiedzialności powinny być klasyfikowane również w zależności od możliwości ich kontrolowania przez zarządzającego danym ośrodkiem odpowiedzialności [Drury, 2002, s. 51]. Raportowanie informacji kosztowej w podziale na koszty niekontrolowane i kontrolowane pozwala przeprowadzić analizę odchyleń w grupie kon-

troLOWANYCH ich wartości planowanych i rzeczywistych w aspekcie możliwości wpływu na nie podczas procesu zarządzania kosztami.

Wykorzystanie i kontrola zasobów w przedsiębiorstwie rodzi potrzebę i konieczność mierzenia ponoszonych kosztów i uzyskiwanych dochodów w celu określenia osiągniętych efektów. Zadanie to pełni rachunek kosztów, który zasadniczo wyznaczają jego następujące elementy [Jarugowa i in., 1990, s. 52]:

- cel: dostarczenie informacji decydentom dla oceny sytuacji przedsiębiorstwa w celach kontrolowania i zarządzania,
- przedmiot: procesy gospodarcze i związane z nimi koszty,
- podmiot: przedsiębiorstwo,
- sposób działania: ujmowanie w formie pomiaru, dokumentacji i wyceny, grupowanie, transformowanie i interpretowanie kosztów, umożliwiające odzwierciedlanie dynamicznego procesu produkcyjnego i narastania kosztów,
- prezentacja i interpretacja kosztowych aspektów zdarzeń: okresowa,
- miernik kosztów: jednostki pieniężne i możliwość posługiwania się jednostkami naturalnymi.

Tradycyjne podejście do rachunku kosztów zakłada, że stanowi on podsystem systemu ewidencyjnego rachunkowości, służący do pomiaru kosztów, ich ewidencji, rozliczania i kalkulacji na potrzeby sprawozdawczości finansowej. Określany jest wówczas jako rachunek kosztów *sensu stricto*. W takiej formie odgrywał on szczególną rolę na przełomie XIX i XX wieku, czyli w erze produkcyjnej, charakteryzującej się produkcją masową jednorodnych lub bardzo do siebie zbliżonych produktów². Głównym dążeniem zarządzających kosztami było obniżanie jednostkowych kosztów wytwarzania produktów, dlatego ewidencja i kalkulacja kosztów w ramach rachunku kosztów pełnych dostarczała wystarczającej informacji do podejmowania decyzji zarządczych.

Wzrost znaczenia oczekiwań konsumentów, zmienność otoczenia czy konieczność walki o udział w rynku, zauważalne pod koniec lat 40. XX wieku w Europie Zachodniej, a w latach trzydziestych w USA, wymusiły zmianę strategii przedsiębiorstw z produkcyjnej na rynkową. Niezbędne przestawienie masowej produkcji dóbr standardowych na rzecz produktów zróżnicowanych pod względem jakości i użyteczności, wytwarzanych w krótkich seriach lub jednostkowo, wymagało również zmian w kalkulowaniu kosztów na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem [Turyna, 2003, s. 24]. W odpowiedzi na potrzeby zarządzających kosztami powstał rachunek kosztów zmiennych, uwzględniający w kalkulacji relację koszty – wynik, również w warunkach niepełnego wykorzystania zdolności produkcyjnych.

² W książce przyjęto znaczenie terminu produktów jako obejmującego wyroby gotowe i usługi – za art. 3 ust. 1 pkt 19 Ustawy o rachunkowości.

Nowe potrzeby informacyjne zarządzających, rozwój cywilizacyjny i gospodarczy wymagał systematycznego doskonalenia ewidencji kosztów głównie poprzez rozszerzenie jej przedmiotu oraz ulepszenie jej techniki [Samelak, 2008, s. 30]. Rachunek kosztów, uzupełniany o nowe funkcje, stał się podstawową formą wykorzystywania informacji dla potrzeb zarządzania przedsiębiorstwem (rachunek kosztów *sensu largo*). Nową tendencję w rachunku kosztów określano mianem zarządczej lub decyzyjnej, gdyż reorientacja celów jej stosowania od dokumentacyjnych i kontrolnych do informacyjnych wpłynęła na wykorzystanie rachunku we wspomaganiu procesów podejmowania decyzji i planowania ekonomicznego. Oczekiwania kierowane wobec zarządczego rachunku kosztów to możliwości planowania i kontroli kosztów, ich prognozowania i analiza odchyleń kosztów rzeczywistych od planowanych, przy wykorzystaniu metod ilościowych oraz technik inżynierskich, w tym w postaci technicznych standardów kosztów. Planistyczno-decyzyjny rachunek kosztów, choć w praktyce zrezygnował z podstawowych metod i technik rachunkowości finansowej, to jednak w dalszym ciągu wykorzystywał informacje z ksiąg i dokumentacji księgowej [Turyna, 2003, s. 26].

W latach 90. XX wieku dominującymi atrybutami rachunkowości zarządczej stała się orientacja na otoczenie przedsiębiorstwa, wspomaganie jego dostosowania się do konkurencyjnego rynku i postępującej globalizacji oraz na obsługę zarządzania strategicznego [Jaruga, 2001a, s. 46]. Wpłynęła ona na kolejną orientację w rachunku kosztów, określaną mianem racjonalistycznej, strategicznej lub antycypacyjnej. Zakładała ona przede wszystkim [Turyna, 2003, s. 26]:

- odejście od operatywnego postrzegania kosztów na rzecz ich koncepcji strategicznej,
- świadome oddziaływanie na poziom i strukturę kosztów, wynikające z konieczności optymalizacji poziomu kosztów działalności współczesnego przedsiębiorstwa.

Taka orientacja przyczyniła się do powstania nowych modeli rachunków kosztów, w tym rachunku kosztów w przekroju procesów gospodarczych, rachunku kosztów cyklu życia produktu, rachunku kosztów docelowych i rachunku redukcji kosztów. Ich zadania dalece wykraczają poza zakres realizowany przez tradycyjne rachunki.

Systematyczny rozwój rachunku kosztów wpłynął bowiem na istnienie wielu poglądów dotyczących zadań rachunku, od zawężających jego zakres do pomiaru, bieżącej ewidencji i rozliczania kosztów, aż do zagadnień, jak kalkulacja kosztu jednostkowego, sprawozdawczość i analiza z zakresu kosztów oraz czynności planistyczne i statystyczne [Klimas, 1997, s. 371]. Obecnie rachunek kosztów

tów określany jest często jako system ewidencyjno-informacyjny, obejmujący [Rubik, 2003, s. 219]:

- 1) system ewidencyjny, inaczej tradycyjny rachunek kosztów, który ma formę pomiaru, rozliczania, kalkulacji, ustalania wyniku finansowego na podstawie dokumentacji operacji gospodarczych, ewidencji opartej na zasadzie podwójnego księgowania, z uwzględnieniem zasad rachunkowości,
- 2) system informacyjny, określany nowoczesnym rachunkiem kosztów, który tworzą pozaewidencyjne rachunki problemowe kosztów o różnym horyzoncie czasowym, sporządzane między innymi w celu rozwiązywania zadań informacyjno-decyzyjnych i kontrolnych, a także ustalanie wzorców.

Nowoczesny rachunek kosztów, jako system informacyjny powiązany z systemem ewidencyjnym, przyczynił się do rozwoju systemu zarządzania kosztami, stanowiącego łącznika między rachunkowością zarządczą a zarządzaniem przedsiębiorstwem. Rosnące potrzeby informacyjne kierowane do systemu rachunkowości oraz zmiany systemów zarządzania przedsiębiorstwem wpłynęły bowiem na utworzenie systemu zarządzania kosztami, który poza agregowaniem i przedstawianiem danych o kosztach umożliwia szerszą analizę wykorzystywania zasobów w przedsiębiorstwie. Od tego systemu oczekuje się bowiem zapewnienia prawidłowego objaśniania procesu powstawania kosztów, realnej informacji o kosztach wytworzenia produktów i ich rentowności na potrzeby polityki cenowej przedsiębiorstwa oraz umożliwienie realizacji celów obniżki kosztów [Wnuk, 2002, s. 5]. Porównanie cech tradycyjnego rachunku kosztów i zarządzania kosztami we współczesnym przedsiębiorstwie przedstawiono w tabeli 1.1.

Tabela 1.1. Tradycyjny rachunek kosztów a zarządzanie kosztami w przedsiębiorstwie

Wyszczególnienie	Tradycyjny rachunek kosztów	Współczesne zarządzanie kosztami
Podsystem zarządzania	Głównie jako system informacyjny i ewidencyjny.	Całościowy podsystem zarządzania.
Główny cel	Optymalizacja kosztów przy określonych warunkach.	Kształtowanie kosztów, zorientowane na klienta i konkurenta. Kalkulowanie kosztów produktów i procesów.
Zakres	Wszystkie poniesione i zaplanowane koszty.	Tylko koszty istotne, kontrolowane.
Horyzont czasowy	Krótkookresowy.	Krótko-, średnio- i długookresowy.

Faza cyklu życia	Głównie faza rynkowa.	Wszystkie fazy z akcentem na fazę planowania i projektowania.
Orientacja celu	Wewnętrzne plany kosztów.	Wewnętrzne i zewnętrzne plany kosztów, na przykład według oczekiwań rynku.
Wielkości odniesienia	Rodzaj kosztu, miejsce powstania kosztu, nośnik kosztu.	Koszty w różnych przekrojach, orientacja procesowa, uwzględnienie wielkości średnich.
Odniesienie do kosztu standardowego	Dążenie do jego osiągnięcia.	Osiąganie standardów kosztów, a nawet ich ulepszanie.
Odpowiedzialność	Indywidualna, ponoszona przez ośrodki odpowiedzialności.	Indywidualna i zespołowa. ponoszona przez ośrodki odpowiedzialności. odpowiedzialność za procesy.
Stopień dokładności	Rachunkowa dokładność, wysoka szczegółowość.	Szczegółowość dostosowywana do potrzeb kształtowania kosztów.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Götze [2004, s. 263].

Natomiast zarządzanie kosztami wykracza poza czynności agregowania i przedstawiania w sprawozdaniach informacji o kosztach, a informacja o kosztach taktowana jest jak materia, na którą można i trzeba oddziaływać. Służy kształtowaniu kosztów w perspektywie krótko-, średnio- i długookresowej, wspierając realizację strategii. Wykorzystuje wewnętrzne i zewnętrzne plany kosztów z założeniem możliwości ulepszania standardów kosztów, uwzględniając oczekiwania klienta i działania konkurenta. Celem zarządzania kosztami jest bowiem kształtowanie optymalnej struktury kosztów, ich poziomu i dynamiki zmian w danych warunkach, a także oddziaływania na te warunki [Zyznańska-Dworczak, 2010, s. 182]. To proaktywne podejście do kosztów jest cechą charakterystyczną współczesnego zarządzania kosztami. Proaktywność zarządzania kosztami oznacza [Szycha, 2007, s. 185]:

- orientację rynkową, polegającą na uwzględnianiu wymagań klientów oraz relacji z konkurentami,
- całościowość, polegającą na uwzględnianiu całego łańcucha tworzenia wartości i wszystkie fazy cyklu produktu,
- przewidywanie, oznaczające wczesne zastosowanie i celowy wpływ na sytuację przedsiębiorstwa w zakresie kosztów,
- partycypacyjność, oznaczającą udział w realizacji zadań zarządzania kosztami pracowników wszystkich szczebli hierarchicznych,

- interdyscyplinarność, polegającą na przekraczaniu zadań zarządzania kosztami granic funkcjonalnych w przedsiębiorstwie.

Wskazane atrybuty zarządzania kosztami wspierają długookresowe zabezpieczanie finansowe przedsiębiorstwa oraz długotrwałe zwiększanie jego wartości. Zarządzanie kosztami skutecznie wspiera strategiczne zarządzanie przedsiębiorstwem.

1.2. Ujęcie zarządzania kosztami według podejścia japońskiego, angloamerykańskiego i niemieckiego

Termin zarządzanie kosztami jest powszechnie stosowany w praktyce i w literaturze w różnych regionach globu. W opracowaniach niemieckojęzycznych określany jest jako *Kostenmanagement*, a w anglojęzycznych *Cost Management*. Pojęcie to używane jest jednak w różnym znaczeniu, a dodatkowo podlega nieustannej modyfikacji pod wpływem wzrostu złożoności zewnętrznych i wewnętrznych uwarunkowań prowadzenia działalności gospodarczej [Szychta, 2007, s. 180]. Zarządzanie kosztami jest hasłem modnym, a jego niejednoznaczność w literaturze można tłumaczyć odczuciem pewnej oczywistości tego określenia. Jednocześnie zarządzanie kosztami określane jest jako jeden z najbardziej newralgicznych obszarów zarządzania przedsiębiorstwem [Karmańska, 2007b, s. 9 i 12].

W literaturze można wyróżnić trzy podejścia do objaśnienia istoty i zasad zarządzania kosztami – podejście japońskie, angloamerykańskie i niemieckie [Hoffjan i in. 2009, s. 113–146]. Analizując różnice między podejściami, należy mieć na uwadze fakt, iż nie mają one charakteru bezwzględnie obowiązującego, a w ramach danego podejścia można znaleźć zróżnicowane stanowiska. Ponadto, w dobie globalizacji ma miejsce ich wzajemne oddziaływanie.

Japońskie zarządzanie kosztami sięga końca lat 60. ubiegłego wieku. Koncepcja ta wyrasta z integracji rachunku kosztów planowanych z systemami sterowania kosztami oraz rocznymi sprawozdaniami finansowymi, która dokonała się w japońskich przedsiębiorstwach głównie pod wpływem wytycznych Ministerstwa Handlu Międzynarodowego i Przemysłu [Szychta, 2007, s. 180]. W 1966 r. Ministerstwo zdefiniowało zarządzanie kosztami jako działanie zarządzających, polegające na ustalaniu planu redukcji kosztów i jego realizacji [Lee, 2000, s. 399]. Ma ono służyć analizie procesów produkcji nowych produktów, które spełnią oczekiwania nabywców przy jak najniższym koszcie, a także obniżaniu kosztów istniejących produktów poprzez eliminowanie strat [Monden, Hamada, 2000, s. 99].

Japońskie zarządzanie kosztami występuje najczęściej w postaci tak zwanego zintegrowanego zarządzania kosztami i koncentruje się zasadniczo na kosztach