

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 335

## Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza

Teoria i praktyka

Redaktor naukowy  
Edward Nowak



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Agnieszka Flasińska  
Redaktor techniczny i korektor: Barbara Łopusiewicz  
Łamanie: Comp-rajt  
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:  
[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej [www.dbc.wroc.pl](http://www.dbc.wroc.pl),  
The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się  
na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2014

**ISSN 1899-3192**

**ISBN 978-83-7695-405-9**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:  
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.  
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

## Spis treści

Wstęp .....	7
<b>Anna Balicka:</b> Koopetycja w teorii zasobowej przedsiębiorstwa .....	9
<b>Michał Biernacki:</b> Kosztowe ujęcie opłat za składowanie odpadów .....	25
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Koszty w grupie finansowej .....	35
<b>Michał Dyk:</b> Outsourcing usług informatycznych .....	45
<b>Anna Glińska:</b> Ryzyko finansowe w działalności przedsiębiorstw .....	55
<b>Rafał Jagoda, Mariola Stawiarska:</b> Model sprawozdawczości finansowej według projektu IASB i FASB .....	68
<b>Anna Kasperowicz:</b> Ujmowanie przychodów w usługach budowlanych w kontekście proponowanych zmian międzynarodowego standardu rachunkowości 18 „Przychody” .....	77
<b>Zdzisław Kes:</b> Gry ekonomiczne w nauczaniu budżetowania .....	93
<b>Marcin Klinowski:</b> Ocena bieżącej i prognoza przyszłej realizacji projektu na podstawie wartości zrealizowanej .....	105
<b>Bartosz Kołodziejczuk:</b> Zarządzanie kosztami w poprawie efektywności wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa .....	116
<b>Mariola Kotłowska:</b> Finansowe aspekty modelowania procesów w przedsiębiorstwie .....	126
<b>Robert Kowaluk:</b> Zarządzanie dokonaniem w zakładzie gospodarowania odpadami .....	140
<b>Marcin Kowalewski:</b> Analiza zmian we współczesnym podejściu do budżetowania działalności przedsiębiorstwa .....	152
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski:</b> Problemy opodatkowania dywidend .....	162
<b>Maria Nieplowicz:</b> Funkcjonowanie zrównoważonej karty wyników w Urzędzie Miasta Tarnowa .....	170
<b>Bartłomiej Nita:</b> Niefinansowy pomiar dokonań przedsiębiorstw produkcyjnych w teorii i w praktyce .....	183
<b>Edward Nowak:</b> Proces zarządzania ryzykiem a system informacyjny przedsiębiorstwa .....	194
<b>Piotr Oleksyk:</b> Determinanty racjonalnego gospodarowania w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie pomocy społecznej .....	203
<b>Michał Poszwa:</b> Struktura kosztów uzyskania przychodów .....	212
<b>Małgorzata Wasilewska:</b> Efektywność wykorzystania kapitału intelektualnego polskich przedsiębiorstw telekomunikacyjnych w latach 2005–2009 ....	221
<b>Marcin Wierzbński:</b> Istota rachunku kosztów cyklu życia technologii .....	231

## Summaries

<b>Anna Balicka:</b> The coopetition in the resource-based theory of enterprise ...	24
<b>Michał Biernacki:</b> Waste disposal charge – cost approach, presentation and records .....	34
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Costs in a financial group .....	44
<b>Michał Dyk:</b> Outsourcing of IT services .....	54
<b>Anna Glińska:</b> The financial risk in business operations .....	67
<b>Rafał Jagoda, Mariola Stawiarska:</b> The model of financial reporting according to the project of the IASB and FASB .....	76
<b>Anna Kasperowicz:</b> Revenue recognition in construction services in the context of the proposed amendments to International Accounting Standard 18 “Revenue” .....	92
<b>Zdzisław Kes:</b> The economic games in teaching of budgeting .....	104
<b>Marcin Klinowski:</b> Analysis of the current and forecast of the future realization of the project on the basis of earned value method .....	115
<b>Bartosz Kołodziejczuk:</b> Cost management in improving the efficiency of business asset management .....	125
<b>Mariola Kotłowska:</b> Financial aspects of modeling of processes in a company	139
<b>Robert Kowalak:</b> Performance management for the waste disposal plants ..	151
<b>Marcin Kowalewski:</b> The analysis of new approaches to budgeting in enterprises .....	161
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski:</b> The issues of taxation of dividends .....	169
<b>Maria Niepłowicz:</b> The functioning of the Balanced Scorecard in the city of Tarnów .....	182
<b>Bartłomiej Nita:</b> Non-financial measurement of performance of production companies in theory and practice .....	193
<b>Edward Nowak:</b> Risk management process and information system of a company .....	202
<b>Piotr Oleksyk:</b> Determinants of rational management in local government units on the example of social care .....	211
<b>Michał Poszwa:</b> Structure of the costs in the income tax .....	220
<b>Małgorzata Wasilewska:</b> Efficiency of intellectual capital of selected Polish telecommunications companies in 2005–2009 .....	230
<b>Marcin Wierzbński:</b> The conception of costing of technology life cycle ....	239

## **Bartosz Kołodziejczuk**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
e-mail: bartosz.kolodziejczuk@ue.wroc.pl

---

# **ZARZĄDZANIE KOSZTAMI W POPRAWIE EFEKTYWNOŚCI WYKORZYSTANIA ZASOBÓW PRZEDSIĘBIORSTWA**

---

**Streszczenie:** Studia literaturowe wykazały, iż działania podejmowane w ramach procesu zarządzania kosztami przyczyniają się do wzrostu efektywności wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa. Ma to związek z poprawą relacji między korzyściami osiągniętymi przez klientów oraz właścicieli jednostki gospodarczej a wartością zużytych zasobów. Pomiaru tych dwóch kategorii dokonuje się w ramach funkcjonującego w przedsiębiorstwie systemu zarządzania kosztami. Artykuł wskazuje na istotę wybranych instrumentów rachunkowości zarządczej mogących współtworzyć taki system oraz wspomagających go koncepcji zarządzania.

**Słowa kluczowe:** zarządzanie kosztami, efektywność.

DOI:10.15611/pn.2014.335.10

## **1. Wstęp**

Pierwsza dekada XXI w. przyniosła istotne zmiany w otoczeniu przedsiębiorstw. Czynnikiem sprawczym zaistniałych przeobrażeń były m.in. procesy globalizacyjne, rozwój nowoczesnych technologii, wzrost świadomości i wymagań klientów. W warunkach takiego ładu gospodarczego wzrosła rola zarządzania, a w efekcie wymagania wobec osób za nie odpowiedzialnych. W rezultacie kadra menedżerska stanęła przed koniecznością poszukiwania metod zarządzania wspierających sprawność organizacji<sup>1</sup>.

Obszarem zarządzania odnoszącym się do działań ukierunkowanych na koszty jednostki gospodarczej, kategorii ekonomicznej określającej wartościowe wykorzystanie zasobów przedsiębiorstwa, jest zarządzanie kosztami. Niewątpliwie wysokość ponoszonych przez jednostkę gospodarczą kosztów warunkuje jej politykę

---

<sup>1</sup> Sprawność organizacji oznacza umiejętność minimalizowania zużycia jej zasobów przy osiągnięciu celów. Dotyczy to robienia „właściwych rzeczy”. Miarą sprawności jest efektywność organizacji [Stoner 2001, s. 23, 24].

cenową, wyniki finansowe, a nawet koszty partnerów biznesowych. W kosztach odzwierciedla się jakość pracy na wszystkich odcinkach działalności przedsiębiorstwa [Nowak i in. 2004, s. 23]. Wskutek tego współcześni menedżerowie koncentrują na nich swoją szczególną uwagę i dostrzegają konieczność kształtowania ich na odpowiednim poziomie.

Celem niniejszego artykułu jest ukazanie przydatności zarządzania kosztami w poprawie efektywności wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa. Cel ten został zrealizowany poprzez studia literaturowe z zakresu rachunkowości zarządczej oraz zarządzania. Ponadto w artykule poddano analizie system wspomagający proces zarządzania kosztami, w tym mogące współtworzyć go instrumenty rachunkowości zarządczej oraz komplementarne koncepcje zarządzania.

## 2. Istota zarządzania kosztami

W literaturze zarządzanie kosztami definiowane jest na różne sposoby. Bez wątplenia wynika to z braku jednoznacznego określenia samego terminu „zarządzanie”<sup>2</sup>. Leksykon zarządzania pojęcie to sprowadza do działań dotyczących efektywnego wykorzystania zasobów (rzeczowych, finansowych, informacyjnych i ludzkich) posiadanych przez organizację do osiągnięcia założonych celów [Romanowska, Adamska 2004, s. 31, 32]. Rolę zarządzania w kontroli wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa wskazuje Międzynarodowa Federacja Księgowych IFAC<sup>3</sup>. Literatura obejmuje liczne publikacje dotyczące istoty, celów oraz funkcji zarządzania kosztami. Poszczególne autorskie podejścia różnią się m.in. w odmiennym wyznaczaniu celów, sposobów ich ustalania oraz realizacji, relacji przedsiębiorstwa z otoczeniem, horyzontu czasowego planowania kosztów, czy stosowanych instrumentów rachunkowości zarządczej [Zyznarska-Dworcak 2012, s. 20]. Wpływ na próbę ujednolicenia tego pojęcia mają zmiany zachodzące w otoczeniu przedsiębiorstw. Sprawiają one, iż termin ten podlega dodatkowo nieustannej modyfikacji.

Postrzeganie zarządzania kosztami z perspektywy procesu czyni je ciągiem logicznie uporządkowanych czynności skutkujących określonymi efektami. B. Zyznarska-Dworcak [2012, s. 29] zaliczyła do nich osiągnięcie optymalnego poziomu kosztów, ich kontrolę, poznanie mechanizmów i przyczyn powstawania, oddziaływanie na kształtowanie się struktury i dynamikę zmian ich poziomu, identyfikację możliwości i obszarów redukcji, kształtowanie polityki zorientowanej na koszty

---

<sup>2</sup> Jedną z definicji najczęściej wykorzystywanych w literaturze jest sformułowana przez R.W. Griffina. Autor określa zarządzanie jako zestaw działań (planowanie, organizowanie, motywowanie, kontrola) skierowanych na zasoby organizacji (ludzkie, finansowe, rzeczowe, informacyjne) wykorzystywanych z zamiarem osiągnięcia jej celów [Griffin 1998, s. 36].

<sup>3</sup> Międzynarodowe Wytyczne Dobrych Praktyk opracowane przez IFAC definiują zarządzanie jako zestaw obowiązków i praktyk stosowanych przez zarząd i kierownictwo wyższego szczebla m.in. w celu kontrolowania, czy zasoby organizacji są zużywane w sposób racjonalny [Nowak 2011, s. 330].

produktu w całym cyklu jego życia oraz szacowanie wpływu decyzji strategicznych na przyszły poziom kosztów.

Indywidualizacja podejść do zarządzania kosztami stanowi podstawę ich odpowiedniej klasyfikacji. B. Zyznarska-Dworczak, powołując się na pracę [Hoffjan i in. 2009, s. 113–146] wymieniła trzy podejścia do zarządzania kosztami: japońskie, niemieckie i angloamerykańskie. Autorka wskazała, iż w dobie globalizacji następuje ich wzajemne oddziaływanie i stopniowe zacieranie zachodzących między nimi różnic. Podejście japońskie odnosi się do nieustannego i stopniowego doskonalenia produktów i procesów zachodzących w przedsiębiorstwie. Uwzględnia ono potrzeby klientów w zakresie jakości, funkcjonalności i ceny wyrobu. Podejścia angloamerykańskie i niemieckie charakteryzuje dążenie do osiągnięcia standardów kosztowych wynikających z założonej ogólnie racjonalizacji kosztów. Zarządzanie kosztami dotyczy działań zwiększających wartość dla klientów i obniżających koszty produktów. Pomaga to w optymalizacji relacji kosztów przedsiębiorstwa do korzyści uzyskanych w wyniku ich poniesienia [Zyznarska-Dworczak 2012, s. 20–24].

A. Jarugowa określiła zarządzanie kosztami jako proces ustawicznego usprawniania. Celem jego jest wsparcie opracowania oraz zastosowania odpowiedniej polityki zarządu i procedur postępowania. W opinii autorki proces ten wymaga zbudowania systemu dopływu informacji opartych na znaczących kosztach, który powinien pozwolić na kontrolę wpływu przedsiębiorstwa na nabywanie i wykonywanie zasobów w sposób efektywny [Jarugowa i in. 1997, s. 22]. Działania podejmowane w ramach zarządzania kosztami usprawniają procesy, a w efekcie prowadzą do racjonalizacji kosztów działalności jednostki gospodarczej. Końcowym efektem tego procesu jest poprawa efektywności wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa oraz wzrost jego wartości. Podobną zależność dostrzegł M. Krajewski. Autor za cel efektywnego zarządzania kosztami uznał zapewnienie z jednostki ponoszonych kosztów takich przychodów, które przyczynią się do wzrostu wartości przedsiębiorstwa [Krajewski 2000].

E. Nowak dokonał przeglądu definicji zarządzania kosztami i wskazał ich wspólne elementy. Przedmiotem zarządzania kosztami są koszty ponoszone przez przedsiębiorstwo, a odpowiednie systemy rachunku kosztów stanowią jego bazę informacyjną. Najważniejszymi narzędziami tego procesu są planowanie i kontrola kosztów oraz analiza odchyleń między nimi. W opinii autora podstawowym celem zarządzania kosztami jest poprawa efektywności wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa, która umożliwi osiągnięcie kolejnego celu w postaci satysfakcji klientów. Najważniejszym sposobem na osiągnięcie tego celu jest podniesienie racjonalności ponoszenia kosztów poprzez różne działania podejmowane w zakresie ich obniżki. Ma to związek z ciągłym doskonaleniem procesów i wprowadzaniem usprawnień czyniących je bardziej efektywnymi [Nowak i in. 2004, s. 27].

Rozwój teorii i jej związek z praktyką gospodarczą doprowadziły do wyodrębnienia dwóch wymiarów zarządzania: operacyjnego i strategicznego, co można

także odnieść do zarządzania kosztami. W literaturze szeroko opisywana jest koncepcja strategicznego zarządzania kosztami. Wyznacza ona kierunek rozwoju rachunkowości zarządczej, koncentrującej się na procesach gospodarczych zachodzących w jednostce gospodarczej, jej dostawcach, klientach i innych uczestnikach zainteresowanych działaniem danego przedsiębiorstwa [Jarugowa i in. 1997, s. 11]. Koncepcja ta dotyczy działań ukierunkowanych na racjonalne kształtowanie kosztów w długim okresie, obejmującym cały cykl życia produktu. Do tego celu wykorzystuje ona informacje dotyczące analizy łańcucha tworzenia wartości<sup>4</sup> i powiązanego z nim procesu ponoszenia kosztów, strategii zdobywania przewagi konkurencyjnej przez przedsiębiorstwo oraz nośników kosztów o charakterze długookresowym [Nowak (red.) 2006, s. 11]. A. Petrova i A. Zarudnev [2013] podczas badań nad strategicznym aspektem zarządzania kosztami zwrócili uwagę na jego jednoczesną koncentrację na kosztach, tworzonej wartości oraz uzyskiwanych przez przedsiębiorstwo wynikach. Zarządzanie kosztami w wymiarze strategicznym przedstawili X. Mei i in. Autorzy ci wskazali na konieczność wzmocnienia współdziałania między uczestnikami łańcucha wartości, tj. przedsiębiorstwem, jego dostawcami, dystrybutorami i innymi jednostkami gospodarczymi funkcjonującymi w branży [Mei i in. 2009]. Taka współpraca poprzez eliminację działań nieprzynoszących produktowi wartości oraz działań mało skutecznych niewątpliwie może się przyczynić do redukcji kosztów w obrębie całego łańcucha wartości.

### **3. System informacyjny wspomagający proces zarządzania kosztami**

Zarządzanie kosztami określa pewien obszar zarządzania przedsiębiorstwem na podstawie informacji dostarczanych przez rachunek kosztów i inne instrumenty rachunkowości zarządczej [Nowak i in. 2004, s. 24]. Wykorzystuje ono informacje, które umożliwiają antycypacyjne oddziaływanie na koszty z uwzględnieniem ich poziomu, struktury, zachowania, elastyczności i przejrzystości [Zyznarska-Dworczak 2012, s. 19]. Informacje te są efektem funkcjonowania w przedsiębiorstwie systemu zarządzania kosztami, tzw. generatora informacji kosztowych, który jest instrumentem wspomagającym proces zarządzania kosztami. System taki należy utożsamiać z organizacją pozyskiwania informacji o ponoszonych kosztach i mających znaczenie dla ponoszenia kosztów w przyszłości, ich systematyki, agregacji lub dezagregacji w ustalony metodycznie sposób, raportowania źródłowych lub

---

<sup>4</sup> Koncepcja łańcucha wartości dodanej stworzona przez M. Portera przedstawia działalność przedsiębiorstwa jako ciąg czynności powiązanych ze sobą w logiczną całość, podejmowanych w czasie wytwarzania wyrobu finalnego lub usługi, prowadzących do uzyskania wartości dodanej. Autor wyróżnił dwa rodzaje czynności kreujących wartość: czynności podstawowe i czynności pomocnicze. Zob. [Romanowska, Adamska 2004, s. 267–269].



przetworzonych informacji oraz podejmowania inicjatyw optymalizujących koszty [Karmańska (red.) 2007, s. 15].

System zarządzania kosztami powinien umożliwiać podejmowanie decyzji racjonalizujących koszty i monitorowanie dokonań przedsiębiorstwa w zakresie ich ponoszenia. W jego ramach dokonuje się analizy retrospektywnej (weryfikującej racjonalność już poniesionych kosztów) oraz analizy prospektywnej (ustalającej i oceniającej możliwość przyszłych rozwiązań). Pierwsza z nich pozwalana eliminować błędy popełnione w przeszłości, sprzyja poszukiwaniu rozwiązań reorganizacyjnych lub pozwalających na wprowadzanie do przedsiębiorstwa nowych działań i sposobów ich organizacji. Analiza prospektywna jest sporządzana w trakcie formułowania planów, a więc służy do wyznaczania celów kosztowych przedsiębiorstwa i środków służących ich realizacji. Obie analizy skutkują generowaniem znaczących wartości informacyjnych przez system zarządzania kosztami.

### **3.1. Przydatność metod rachunkowości zarządczej w osiągnięciu celów zarządzania kosztami**

Wraz z rozwojem rachunkowości zarządczej powstały liczne koncepcje, metody i techniki wspomagające system zarządzania kosztami. Ich odpowiedni dobór warunkuje skuteczność osiągnięcia jego celów. Bezpośrednio nakierowane na zarządzanie kosztami są rachunek kosztów działań (*Activity Based Costing*, ABC), rachunek kosztów docelowych (*Target Costing*), rachunek kosztów ciągłego doskonalenia (*Kaizen Costing*) oraz strategiczna karta wyników (*Balanced Scorecard*, BSC).

Powszechne zastosowanie w podnoszeniu efektywności poszczególnych procesów i działań zachodzących w przedsiębiorstwie mają koncepcja rachunku kosztów działań oraz jej uzupełnienie w postaci zarządzania opartego na działaniach (*Activity Based Management*, ABM). Głównym celem tego systemu jest zarządzanie procesami i ich kosztami na podstawie informacji pochodzących z rachunku kosztów działań. Koncepcja ta pozwala zidentyfikować procesy i działania zwiększające wartość dla klienta i jej niezwiększające. Eliminacja działań zbędnych oraz udoskonalenie mało efektywnych przyczyniają się do zwiększenia jakości i użyteczności produktów oraz racjonalizacji ich kosztów. Działania te prowadzą do poprawy funkcjonowania całego przedsiębiorstwa i redukcji jego kosztów. Istotne jest także, iż dzięki włączeniu rachunku kosztów działań w proces budżetowania możliwe jest określenie relacji między efektami i zasobami.

Kolejnym narzędziem rachunkowości zarządczej wspierającym budowę systemu zarządzania kosztami jest rachunek kosztów docelowych. Efektem jego zastosowania już w fazie planowania i projektowania wyrobów jest doskonalenie procesów zachodzących w przedsiębiorstwie oraz zmniejszenie wszystkich kosztów komponentów danego produktu. W systemie tym identyfikuje się oczekiwaną (docelową) cenę sprzedaży, uwzględniając potrzeby potencjalnych klientów, ich opi-

nię dotyczącą użyteczności produktu, możliwej do zapłacenia ceny, a także poziomu cen na konkurencyjne wyroby. System ten wyznacza pożądaną docelową stopę zysku, a w dalszej kolejności docelowe koszty wytworzenia produktu. Działania zmierzające do osiągnięcia docelowych kosztów mają na celu redukcję kosztów wytwarzania wyrobów i usług do poziomu, który zapewni oczekiwaną stopę zysku. Taka ogólnie ustalona racjonalizacja kosztów prowadzi do usprawnień w projekcie wyrobu, zmian używanych materiałów na tańsze i jednocześnie jakościowo lepsze, modyfikacji organizacji i metod produkcji itp. Wszystkie te działania skutkują poprawą relacji wysokości kosztów przedsiębiorstwa i korzyści uzyskanych w wyniku ich poniesienia.

Pomocny w zarządzaniu kosztami jest niewątpliwie rachunek kosztów ciągłego doskonalenia. Usprawnia on procesy zachodzące w przedsiębiorstwie w fazie wytwarzania wyrobów. Koncepcja ta nawiązuje do filozofii *kaizen*, ukierunkowanej na stopniowe doskonalenie oraz usprawnianie procesów gospodarczych przyczyniających się do zwiększenia efektywności. Rachunek kosztów ciągłego doskonalenia służy doprowadzeniu kosztów do ich pożądanego poziomu, pozwalającemu na osiągnięcie przez przedsiębiorstwo planowanego zysku. Wyznaczenie celów redukcji kosztów następuje za pomocą odpowiednich mierników, zarówno finansowych jak i niefinansowych. Działania podejmowane w jego ramach polegają na wprowadzaniu udoskonaleń do procesu technologicznego i organizacji pracy. Bezpośrednim skutkiem tego jest wzrost efektywności zasobów, skrócenie czasu przebiegu procesów oraz poprawa jakości oferowanych produktów [Zyznarska-Dworczak 2012, s. 85].

Istotnymi zagadnieniami związanymi z zarządzaniem kosztami są pomiar i ocena osiągnięcia jego celów. Tych dwóch działań dokonać można w ramach zastosowania strategicznej karty wyników, która posługuje się zestawem finansowych i niefinansowych mierników. Cele procesu zarządzania kosztami powiązane z celami strategicznymi przedsiębiorstwa są przyporządkowywane do wstępnie ustalonych perspektyw: finansowej, procesów wewnętrznych, rozwoju i klientów. Dla tych obszarów ustala się kategorie miar i przypisuje im odpowiednie mierniki. Uszczegółowienie tych celów na poziomie operacyjnym następuje poprzez przypisanie konkretnych zadań ośrodkom odpowiedzialności, a następnie stanowiskom pracy w postaci tzw. kart zadań. Proces ten pozwala na wzrost świadomości pracowników w zakresie ich roli w osiągnięciu założonych celów. Dzięki zastosowaniu strategicznej karty wyników można określić stopień efektywności wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa. Koncepcja ta mierzy wartość wytworzoną zarówno dla właścicieli, jak i dla klientów przedsiębiorstwa [Zyznarska-Dworczak 2012, s. 86]. Perspektywa finansowa obejmuje mierniki, które decydują o tym, jak przedsiębiorstwo jest postrzegane przez jego właścicieli. Z perspektywy klienta uzyskuje się informacje dotyczące stopnia zadowolenia klientów. Perspektywa procesów wewnętrznych dostarcza informacji o usprawnieniach procesów zachodzących w przedsiębiorstwie, stopniu racjonalizacji kosztów. Perspektywa rozwoju dotyczy działań poprawiających efektywność, m.in. dotyczących wzrostu wydajności pracowników.

Nie ma jednego uniwersalnego systemu zarządzania kosztami, który byłby odpowiedni dla wszystkich jednostek gospodarczych. Autorzy zwracają jednak uwagę na możliwość integracji różnych instrumentów rachunkowości zarządczej i dopasowanie ich do wymogów danego przedsiębiorstwa.

### **3.2. Metody zarządzania wspierające realizację celów zarządzania kosztami**

Zarządzanie kosztami wspierają metody zarządzania, m.in. kompleksowe zarządzanie jakością (*Total Quality Management*, TQM) i benchmarking.

Niewątpliwie kluczowym obszarem zarządzania kosztami jest zarządzanie kosztami jakości. Ich związek z zaspokojeniem potrzeb klientów wydaje się niepodważalny. Filozofia kompleksowego zarządzania jakością zmierza do najbardziej efektywnego wykorzystania zasobów ludzkich i materialnych danej organizacji dla osiągnięcia wytyczonych przez nią celów [Iwasiewicz 1999, s. 188]. Dokonuje się to za pomocą metod i narzędzi, które przyczyniają się do ciągłego usprawniania organizacji. W efekcie ich zastosowania powinien nastąpić spadek kosztów całkowitych przy wzroście jakości. Istota kompleksowego zarządzania jakością wiąże się z zaspokojeniem potrzeb klientów w jak najwyższym stopniu przy stosunkowo niskiej cenie. Cel ten jest osiąganym w znacznej mierze dzięki autentycznemu zaangażowaniu pracowników w proces stałego doskonalenia przedsiębiorstwa.

Zastosowanie benchmarkingu w zakresie zarządzania kosztami ma za zadanie identyfikację obszarów działalności przedsiębiorstwa, których poprawa funkcjonowania może przyczynić się do zwiększenia efektywności wykorzystania jego zasobów. Metoda ta polega na wprowadzaniu zmian w przedsiębiorstwie, m.in. na skutek porównania kluczowych wskaźników działalności (benchmarking osiągnięć) oraz stosowanych rozwiązań (benchmarking procesów) z jednostkami gospodarczymi osiągającymi najlepsze wyniki w danym otoczeniu. Porównywanie się z innymi ma na celu doświadczenie ich w poziomie wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa.

## **4. Poprawa efektywności wykorzystania zasobów jako rezultat podjętych działań w ramach procesu zarządzania kosztami**

Encyklopedia zarządzania określa efektywność jako rezultat podjętych działań, opisany relacją uzyskanych efektów do poniesionych nakładów [*Efektywność* 2014]. Zarządzanie kosztami traktuje o efektywności wykorzystania zasobów. Stanowi ona główny cel tego procesu i wpisuje się w ramy konceptualne rachunkowości zarządczej<sup>5</sup>. Rezultatem skutecznego wykorzystania zasobów jest dostarczenie

---

<sup>5</sup> W większości dostępnych publikacji definicja rachunkowości zarządczej kładzie nacisk na jej rolę w generowaniu i komunikowaniu informacji dla celów zarządzania. Informacje te mają zapewnić efektywne wykorzystanie zasobów [Jarugowa i in. 1997, s. 10–15].

wysokiej wartości dla właścicieli oraz klientów przedsiębiorstwa przy relatywnie niskim koszcie (czasu pracy ludzi, kapitału, maszyn, surowców i in.).

Działania podejmowane w ramach zarządzania mają na celu kontrolę racjonalnego zużycia zasobów. Ocena efektywności wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa jest dokonywana poprzez porównanie wartościowo wyrażonego zużycia zasobów z generowaniem przez nich wartości w danym czasie. Wartość ta jest mierzona z punktu widzenia klientów i właścicieli oraz ich funkcji użyteczności. Warunkiem uzyskania efektywności wykorzystania zasobów jest optymalizacja obu typów generowania wartości w długim okresie. Oznacza to, że utrata zasobów (braki, straty, niewykorzystany potencjał) oraz wykorzystanie niecelowe zasobów są uznawane za nieefektywne. Badanie tej relacji w czasie wymaga stałego uwzględniania związków zachodzących między dokonaniem w krótkim i długim okresie [Jarugowa i in. 1997, s. 12]. *De facto* chodzi o to, aby przy określonych zasobach uzyskać jak największą wartość dla klientów i właścicieli przedsiębiorstwa. W przypadku klientów wiąże się to z relacją między osiągniętymi wynikami w postaci stopnia spełnienia ich wymagań w zakresie jakości produktu, ceny, terminowości dostaw a wartościowym wykorzystaniem zasobów. Dla właścicieli najważniejszy jest wzrost wartości przedsiębiorstwa będący nadwyżką środków pieniężnych, które jednostka będzie w stanie wygenerować w przyszłości. Poprawa efektywności wykorzystania zasobów wymaga właściwej ich alokacji między różne obszary aktywności, zastosowania odpowiednich sposobów użycia zasobów, dopasowania zasobów do obranych kierunków strategicznych oraz sterowania procesem zużywania zasobów [Nowak 2011, s. 334]. Wszystkie te działania muszą być podejmowane na bazie właściwych informacji, których źródłem jest odpowiedni system zarządzania kosztami.

Informacje dostarczane przez system zarządzania kosztami umożliwiają zarazem ocenę efektywności wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa, jak i podjęcie działań skutkujących jej wzrostem. Rachunek kosztów działań identyfikuje realne procesy i działania zachodzące w przedsiębiorstwie. Sprzyja eliminacji działań zbędnych oraz udoskonaleniu tych mało efektywnych, przez co zwiększa jakość i użyteczność produktów oraz racjonalizuje koszty. Rachunek kosztów docelowych zastosowany w fazie planowania i projektowania produktów koncentruje się na usprawnieniach w projekcie wyrobu, wyborze materiałów odpowiednich jakościowo i cenowo, modyfikacji organizacji i metod produkcji. Natomiast rachunek kosztów cyklu życia produktu koncentruje się na wprowadzaniu udoskonaleń do procesu technologicznego i organizacji pracy w trakcie procesu produkcyjnego. Wszystkie te działania są dokonywane na bazie „małych kroków” i sprzyjają zarówno poprawie jakości oferowanych produktów, jak i racjonalizacji ich kosztów. Dzięki zastosowaniu strategicznej karty wyników możliwe jest monitorowanie działań przedsiębiorstwa w zakresie racjonalizacji kosztów, satysfakcji klienta oraz właścicieli przedsiębiorstwa. Zarządzanie kosztami wspomagają koncepcje zarządzania

doskonalące procesy zachodzące w organizacji. W zaspokojeniu potrzeb klientów istotną rolę odgrywa koncepcja zarządzania kosztami jakości. Efektem zastosowania jej instrumentów jest zaspokojenie potrzeb klientów w jak najwyższym stopniu przy stosunkowo niskiej cenie. Nowe rozwiązania skutkujące poprawą efektywności wykorzystania zasobów można przejąć od stosujących je jednostek. Takie możliwości daje zastosowanie benchmarkingu.

## 5. Zakończenie

Rozważania przeprowadzone w niniejszym artykule wykazały, iż przez pojęcie zarządzania kosztami należy rozumieć celowe działania menedżerów ukierunkowane na poziom i strukturę kosztów przedsiębiorstwa, zmierzające do poprawy efektywności wykorzystania jego zasobów. Skuteczność tych działań wymaga od zarządzających pozyskania informacji dotyczących ponoszonych przez jednostkę gospodarczą kosztów i osiągniętych dzięki temu efektów. Pomiaru tych dwóch kategorii dokonuje się w ramach funkcjonującego w przedsiębiorstwie systemu zarządzania kosztami. Opisane w artykule metody należy traktować jedynie jako propozycję rozwiązań wchodzących w skład takiego systemu. Z pewnością mogą one stanowić istotny instrument wsparcia decyzyjnego. Warto mieć na uwadze, iż zmiany zachodzące w otoczeniu przedsiębiorstw powodują udoskonalenia instrumentów rachunkowości zarządczej i stanowią podwaliny stworzenia zupełnie nowych narzędzi mogących w przyszłości wesprzeć istniejące systemy zarządzania kosztami.

## Literatura

- Efektywność*, 2014, *Encyklopedia zarządzania*, <http://mfiles.pl/pl/index.php> (15.01.2014).
- Griffin R.W., 1998, *Podstawy zarządzania organizacjami*, tłum. M. Rusiński, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Hoffjan A., Nervieux P., Stienemann R., 2009, *Comparative management accounting-literature review on similarities and differences between management accounting in Germanic and Anglophone countries*, [w:] Berens W. (eds.), *Controlling in einem globalen Markt*, Technische Universität in Dortmund, Dortmund.
- Iwasiewicz A., 1999, *Zarządzanie jakością. Podstawowe problemy i metody*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Jarugowa A., Nowak W.A., Szychta A., 1997, *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk.
- Karmańska A. (red.), 2007, *Zarządzanie kosztami*, Difin, Warszawa.
- Krajewski M., 2000, *System badania produktywności kosztów w przedsiębiorstwie*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 12.
- Mei X., Han Z., Chen H., 2009, *Study on the Cost Management Based on the Cooperative Value Chain*, Nanjing University of Science and Technology, Nanjing.
- Nowak E., 2011, *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*, CeDeWu, Warszawa.

- Nowak E. (red.), 2006, *Zarządzanie kosztami i efektami*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław.
- Nowak E., Piechota R., Wierzbński M., 2004, *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa.
- Petrova A., Zarudnev A., 2013, *Strategic aspects of cost management*, European Researcher, vol. 47, no. 4-3 [Russia].
- Romanowska M., Adamska M., 2004, *Leksykon zarządzania*, Difin, Warszawa.
- Stoner J.A.F., Freeman R.E., Gilbert Jr. D.R., 2001, *Kierowanie*, tłum. A. Ehrlich, PWE, Warszawa.
- Zyznarska-Dworczak B., 2012, *Jak zarządzać kosztami w przedsiębiorstwie*, Difin, Warszawa.

### **COST MANAGEMENT IN IMPROVING THE EFFICIENCY OF BUSINESS ASSET MANAGEMENT**

**Summary:** The literature survey has demonstrated that the measures implemented within the framework of cost management are instrumental in improving the efficiency of business asset management. This is related to the improved ratio of the benefits achieved both by the customers and the proprietors of such business to the value of assets consumed. Those two values are measured using the cost management system operated by the company. The article describes the selected instruments of managerial accounting which may be incorporated in such a system as well as the management concepts to support its operation.

**Keywords:** cost management, efficiency.