

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

289

Systemy rachunku kosztów i kontroli zarządczej

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Barbara Cibis
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
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

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2013

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-381-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Dorota Adamek-Hyska , Zakres kontroli zarządczej przedsięwzięć inwestycyjnych realizowanych w koncepcji partnerstwa publiczno-prywatnego ..	13
Anna Balicka , Koopetycja uczelni publicznych.....	22
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , Wybrane narzędzie lean manufacturing w teorii i praktyce.....	34
Kinga Bauer , Decyzyjny rachunek kosztów postępowania upadłościowego..	43
Piotr Bednarek , Systemy kontroli zarządczej i ich znaczenie z perspektywy naczelnego kierownictwa przedsiębiorstw działających w Polsce	53
Renata Biadacz , Analiza ryzyka jako element kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego	70
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Pomiar dokonań organizacji w controllingu procesowym	81
Leszek Borowiec , Szacowanie kosztu netto usługi powszechnej na wybranym przykładzie.....	91
Agnieszka Burczyk-Witczak , Cele i zakres kontroli zarządczej na podstawie Ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 roku.....	102
Jolanta Chluska , Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów w rachunkowości samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej ...	111
Adam Chmielewski , Implementacja budżetowania zadaniowego na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego	120
Anna Maria Chojnacka-Komorowska , Wykorzystanie systemów Business Intelligence w controllingu finansowym	130
Justyna Dyduch , Wykorzystanie dynamicznego kosztu jednostkowego w ocenie efektywności projektów ekologicznych	140
Joanna Dynowska , Plany wdrożenia controllingu w przedsiębiorstwach w świetle badań ankietowych	151
Wojciech Fliegner , Technologia Business Intelligence jako środowisko kontroli zarządczej procesów biznesowych.....	161
Monika Foremna-Pilarska , Modyfikacja rachunku kosztów rzeczywistych na potrzeby budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwie produkcyjnym	171
Anna Glińska , Metody ograniczania ryzyka operacyjnego w zakładach pracy chronionej	181
Renata Gmińska , Nowe koncepcje zarządzania a rachunek kosztów	193

Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska , Wdrożenie rachunku kosztu działań w Pomorskiej Spółdzielni Mieszkaniowej	203
Beata Gostomczyk , Time Driven Activity Based Costing – przykład zastosowania	217
Elżbieta Jaworska , Orientacja systemów kontroli zarządczej na społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstwa	226
Beata Juralewicz , Wybrane elementy rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwach regionalnej komunikacji samochodowej	239
Zdzisław Kes , Wybrane zagadnienia kontroli budżetowej	249
Magdalena Kludacz , Zasady rachunku kosztów niemieckich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych	258
Konrad Kochański , Koncepcja budżetowania projektu na przykładzie przedsiębiorstwa budowlanego.....	268
Krzysztof Konstantyn , Koncepcja wprowadzenia rachunku odpowiedzialności do przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane.....	280
Zbigniew Korzeb , Koncepcja RAPM (<i>Risk Adjusted Performance Measure</i>) jako zintegrowany model zarządzania ryzykiem i efektywnością w banku komercyjnym	294
Mariola Kotłowska , Zmiana sprzedawcy energii elektrycznej jako sposób redukcji kosztów przedsiębiorstwa.....	304
Marcin Kowalewski , Zarządzanie dokonaniem według koncepcji beyond budgeting	314
Alina Kozarkiewicz , Model biznesu a system rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie	323
Paweł Kuzdowicz , Rozliczanie świadczeń wzajemnych a rachunek nośników w przedsiębiorstwie	332
Mariusz Lisowski , Rachunek kosztów działań w efektywnym zarządzaniu bankiem.....	343
Sebastian Lotz , Wymiar zarządczy rachunku kosztów docelowych.....	354
Monika Łada , Modelowanie docelowych osiągnięć organizacji	365
Sylwia Łęgowik-Świącik , Instrumentalna rola kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych	373
Iwona Majchrzak , Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami ochrony środowiska	383
Jarosław Mielcarek , Próba rekonstrukcji podstaw teoretycznych rachunku kosztów docelowych.....	394
Ewelina Młodzik , Zarządzanie ryzykiem w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie Urzędu Miejskiego w Chojnicach	406
Daria Moskwa-Bęczkowska , Rachunek kosztów publicznych szkół wyższych w Polsce w świetle reformy szkolnictwa wyższego	416
Edward Nowak , Pomiar dokonań przedsiębiorstwa jako zadanie rachunkowości	427

Marta Nowak , Praca w controllingu a przybierane role grupowe. Analiza wyników badań empirycznych	438
Agnieszka Nózka , Zarządzanie projektami inwestycyjnymi realizowanymi zgodnie z warunkami kontraktowymi FIDIC	449
Piotr Oleksyk , Wybrane aspekty pomiaru efektywności przedsięwzięć publiczno-prywatnych	459
Marek Ossowski , Budżetowanie kosztów udziału w targach	468
Marzena Remlein , Konsolidacja środków pieniężnych jako instrument zarządzania przepływami pieniężnymi w grupie kapitałowej.....	478
Sabina Rokita , Wybrane problemy planowania i kontroli kosztów projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwach	487
Ewa Różańska , Potencjał informacyjny rachunku kosztów w zarządzaniu projektami innowacyjnymi	497
Bogna Sawicka , Kalkulacja kosztów studiów niestacjonarnych na uczelniach publicznych.....	507
Anna Surowiec , Rachunek kosztów docelowych w zarządzaniu łańcuchem dostaw	517
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz , Systemy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych a systemy zarządzania w instytucjach sektora finansowego – podobieństwa i różnice	526
Marta Targowicz , Rachunek kosztów działań jako podstawa wyjściowa modelu rachunku kosztów promocji.....	537
Piotr Urbanek, Ewa Walińska , Wynik finansowy jako miernik dokonań uczelni publicznej	546
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Elementy systemu kontroli zarządczej i controllingu finansowego w procesie zarządzania przedsiębiorstwem.....	556
Beata Zaleska , Ocena wykorzystywania informacji o kosztach w szpitalach prowadzonych w formie SPZOZ i w formie spółki z o.o.	566

Summaries

Dorota Adamek-Hyska , The basic scope of management control over investment projects carried out under the public-private partnership scheme	21
Anna Balicka , Coopetition of public higher education	33
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , Selected tools of lean manufacturing in theory and practice	42
Kinga Bauer , Decision calculus of bankruptcy proceedings costs	52
Piotr Bednarek , Management control systems and their importance from the perspective of top management of companies operating in Poland	69
Renata Biadacz , Risk analysis as part of the management control of local government units	80

Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Measurement of the organization performance in process oriented controlling	90
Leszek Borowiec , Estimating the net cost of the universal service on the chosen example	101
Agnieszka Burczyk-Witczak , Objectives and scope of management control based on the Public Finance Act of 27 August 2009	110
Jolanta Chluska , Deferred income, charges and accruals in the IPHCU accountancy	119
Adam Chmielewski , Implementation of performance budgeting at the faculty of Management of Warsaw University	129
Anna Maria Chojnacka-Komorowska , Use of Business Intelligence systems in financial controlling	139
Justyna Dyduch , The use of dynamic generation cost in the assessment of effectiveness of environmental investment projects	150
Joanna Dynowska , Plans of controlling implementation as revealed by questionnaire surveys	160
Wojciech Fliegner , Business Intelligence Technology as an environment for management control of business processes	170
Monika Foremna-Pilarska , Modification of the real cost statement for the needs of operational budgeting in a production company	180
Anna Glińska , Methods of reducing operational risk in sheltered workshops	192
Renata Gmińska , New concepts of management and cost accounting	202
Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska , Implementation of activity based costing in the <i>Pomorska Spółdzielnia Mieszkaniowa</i>	216
Beata Gostomczyk , Time-Driven Activity-Based Costing – application example	225
Elżbieta Jaworska , Management control systems oriented to corporate social responsibility	238
Beata Juralewicz , Chosen elements of responsibility accounting in regional car companies	248
Zdzisław Kes , Selected aspects of budgetary control	257
Magdalena Kludacz , The principles of cost accounting in German hospitals for the valuation of medical services	267
Konrad Kochański , The concept of project budgeting on the example of construction company	279
Krzysztof Konstantyn , The conception of introduction of responsibility accounting to building construction production enterprises	293
Zbigniew Korzeb , The concept of RAPM (Risk Adjusted Performance Measure) as an integrated model of risk and performance management in a commercial bank	303
Mariola Kotłowska , Changing electricity suppliers as a way to reduce the costs of a company	313

Marcin Kowalewski , Performance management of beyond budgeting	322
Alina Kozarkiewicz , Business model and management accounting system of an enterprise.....	331
Paweł Kuźdowicz , Settlement of mutual benefits and object accounting in an enterprise.....	342
Mariusz Lisowski , Activity based costing in the effective management of the bank.....	353
Sebastian Lotz , Managerial dimension of target costing.....	364
Monika Łada , Organization target performance modelling	372
Sylvia Łęgowik-Świącik , Instrumental role of management control in public finance area	382
Iwona Majchrzak , Budgeting as a tool of environment protection costs management	393
Jarosław Mielcarek , An attempt to reconstruct target costing theoretical foundations	405
Ewelina Młodzik , Risk management in local government units on the example of the city hall in Chojnice.....	415
Daria Moskwa-Bęczkowska , Cost accounting of public universities in Poland in the light of the reform of higher education.....	426
Edward Nowak , Performance evaluation as an aspect of accounting.....	437
Marta Nowak , Work in controlling and undertaken group roles. Analysis of empirical study.....	448
Agnieszka Nózka , Management of investment projects carried out in accordance with FIDIC conditions of contract.....	458
Piotr Oleksyk , Selected aspects of measurement of public-private partnership projects efficiency.....	467
Marek Ossowski , Budgeting of participation costs in fairs.....	477
Marzena Remlein , Cash pooling as a management instrument of cash flows in capital group	486
Sabina Rokita , Selected problems of planning and costs of research and development projects controlling in enterprises.....	496
Ewa Różańska , Information potential of cost accounting in innovative projects management.....	506
Bogna Sawicka , Costs calculation of non stationary studies at public universities	516
Anna Surowiec , Target costing for supply chain management	525
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz , Management control systems in public finances sector entities and management systems in institutions of financial sector – similarities and differences.....	536
Marta Targowicz , Activity based costing as a base of the model of the promotion costing	545

Piotr Urbanek, Ewa Walińska , Financial result as a measure of public university performance	555
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Components of management control and financial control systems in the enterprise management process.....	565
Beata Zaleska , Evaluation of the use of information system about costs in hospitals run in the form of Independent Public Healthcare Centres and of liability company	574

Renata Gmińska

Wyższa Szkoła Bankowa w Gdańsku

NOWE KONCEPCJE ZARZĄDZANIA A RACHUNEK KOSZTÓW

Streszczenie: Celem artykułu jest przedstawienie wpływu nowych koncepcji zarządzania na rozwój rachunku kosztów. Aby zrealizować cel, zastosowano metodę badawczą polegającą na analizie literatury głównie z dziedziny zarządzania i rachunkowości. Przedstawiono zagadnienia związane z zarządzaniem, rachunkiem kosztów i nowymi odmianami rachunku kosztów. W artykule zaprezentowano nowe koncepcje zarządzania. Zwrócono uwagę na kompleksowe zarządzanie jakością (*Total Quality Management* – TQM), benchmarking, „odchudzone” zarządzanie (*lean management*), zarządzanie zorientowane na wzrost wartości przedsiębiorstwa (*Value Based Management* – VBM). Na podstawie niniejszych rozważań stwierdzono, że zmianom w zarządzaniu i nowym koncepcjom zarządzania towarzyszą zmiany w rachunku kosztów, polegające na powstawaniu nowych jego odmian.

Słowa kluczowe: zarządzanie, koncepcje zarządzania, rachunek kosztów.

1. Wstęp

Nowe warunki funkcjonowania jednostek gospodarczych, do których można zaliczyć m.in. globalizację, wzrost konkurencyjności, zmienność otoczenia, skracanie cyklu życia produktów, dynamiczny rozwój komunikacji i technologii informatycznej, wpływają na rozwój nowych metod i koncepcji zarządzania. To z kolei rodzi zapotrzebowanie na różnego rodzaju informacje, których dostarcza m.in. rachunkowość (w tym rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów). Rachunkowość, aby zrealizować postawiony przed nią cel, jakim jest dostarczanie informacji różnym użytkownikom, podlega ciągłym przemianom. Dotyczy to również jej podsystemu, jakim jest rachunek kosztów.

Celem artykułu jest przedstawienie wpływu nowych koncepcji zarządzania na rozwój rachunku kosztów. W związku z tym poruszono zagadnienia z zakresu zarządzania, rachunku kosztów i nowych odmian rachunku kosztów.

2. Istota zarządzania

„Gdziekolwiek ludzie wykonują jakiegokolwiek działania w zbiorowościach, zmierzające do wspólnego celu, tam pojawia się konieczność zarządzania. Tak było w odleg-

łej przeszłości, kiedy realizowano niezwykle ambitne przedsięwzięcia budowlane i organizowano wyprawy wojenne, tak jest i teraz, kiedy przychodzi kierować organizacjami funkcjonującymi we wszystkich dziedzinach życia społecznego” [Przybyła 2001b, s.11].

Literatura przedmiotu podaje wiele definicji zarządzania. Jest ono różnie interpretowane i brakuje jednoznacznego jego sformułowania. Poglądy na temat istoty zarządzania¹ można podzielić na dwie zasadnicze grupy. Pierwsza grupa obejmuje definicje, które traktują zarządzanie jako celową działalność, realizowaną przez osoby i komórki kierownicze. Brak jest w nich sprecyzowania, czemu służy zarządzanie i jakie są jego cele. Są to definicje sformułowane w erze industrialnej, która różni się istotnie od ery opartej na wiedzy. Druga grupa obejmuje definicje, które zawierają określenie celu zarządzania.

Na potrzeby artykułu zostanie wykorzystana definicja, według której zarządzanie rozumie się jako zestaw działań skierowanych na zasoby organizacji i wykonywanych z zamiarem osiągnięcia jej celów w sposób sprawny i skuteczny. Takie ujęcie zarządzania wynika ze zmian warunków funkcjonowania przedsiębiorstw wskutek rosnącej globalnej konkurencji, szybkiego tempa zmian technologicznych, wyrafinowanych wymagań klientów. Ukazuje ono cel zarządzania, którym jest zapewnienie sprawnego i skutecznego osiągania zadań organizacji. Sprawność jest rozumiana jako racjonalne wykorzystywanie zasobów, a skuteczność – jako uzyskiwanie powodzenia w działaniach związanych z wykonywaniem określonych zadań.

3. Nowe koncepcje zarządzania

Przed jednostkami gospodarczymi funkcjonującymi w erze postindustrialnej pojawiają się nowe wymagania, do których można zaliczyć m.in.

- 1) większą otwartość na technologię, innowacyjność oraz przedsiębiorczość,
- 2) zdolność do adaptacji oraz samodoskonalenie się,
- 3) bycie poliorganizacją, czyli „organizacją zdolną do stosowania co najmniej dwóch odmiennych form strukturalnych, dostosowanych do wymagań sytuacji. Powinno to zapewnić sprawne funkcjonowanie organizacji zarówno w warunkach stabilnego rozwoju rynku, jak i podczas rewolucyjnych zmian” [Przybyła 2001a, s. 385],
- 4) zdolność uczenia się i stosowania najlepszych rozwiązań.

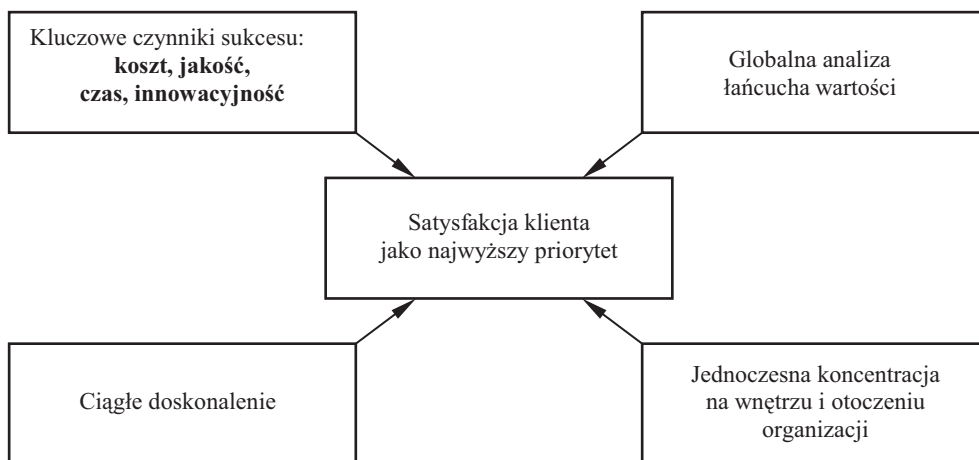
Przedstawione wymagania przyczyniają się do powstawania nowych koncepcji zarządzania, starających się jak najlepiej dopasować swoje rozwiązania do wymagań dzisiejszych czasów. „Wśród nich są koncepcje zorientowane na proces zarządzania przedsiębiorstwem (np. marketing, logistyka, *human resources management*, *total quality management* czy *controlling*), takie, które są zorientowane wyłącznie lub zdecydowanie na zarządzanie zmianami (np. BPR – *business proces reengine-*

¹ Szerzej na temat istoty zarządzania zob. [Gmińska 2012, s. 127].

ering czy *lean management*) oraz zorientowane na formy organizacji (np. organizacja ucząca się, inteligentna, sieciowa, wirtualna)” [Nowosielski, „*Stare*” nowe...].

Nowe wymagania powodują również zmianę podejścia do zarządzania, w którym priorytetem jest obecnie satysfakcja klienta. Nowe podejście do zarządzania charakteryzuje się następującymi cechami (rys. 1):

- uznaniem kosztów, jakości, czasu i innowacyjności za strategiczne czynniki sukcesu,
- jednoczesną koncentracją na wnętrzu i otoczeniu organizacji, dzięki uwzględnieniu w procesie zarządzania także otoczenia jako ogniwa łańcucha wartości,
- globalną analizą łańcucha wartości, polegającą na równorzędnym traktowaniu poszczególnych ogniw w procesie tworzenia wartości oraz integracji i koordynacji łańcucha jako całości,
- ciągłym doskonaleniem w myśl zasady, „kto stoi w miejscu, ten się cofa”.



Rys. 1. Zarządzanie zorientowane na satysfakcję klienta

Źródło: [Nowak 1999, s. 490].

Aby sprostać istniejącym warunkom funkcjonowania, firmy stosują różne koncepcje zarządzania, m.in. takie jak:

- zarządzanie kosztami,
- kompleksowe zarządzanie jakością (*Total Quality Management – TQM*),
- *benchmarking*,
- „odchudzone” zarządzanie (*lean management*),
- zarządzanie zorientowane na wzrost wartości przedsiębiorstwa (*Value Based Management – VBM*).

Ich celem jest radykalna zmiana sposobu działania firmy, umożliwiająca osiągnięcie sukcesu.

Zarządzanie kosztami polega na celowym i świadomym podejmowaniu decyzji prowadzących do usprawnienia efektywności kosztów danej organizacji. Wymaga to stosowania polityki i metod ciągłego, systematycznego działania wszystkich zatrudnionych oraz szerszego spojrzenia na koszty, niż zapewnia to tradycyjna analiza kosztów. Zarządzanie kosztami może mieć charakter zarówno strategiczny, jak i operatywny. Podstawowymi zadaniami strategicznego zarządzania kosztami są:

- określenie oddziaływania poszczególnych decyzji strategicznych na przyszły poziom kosztów,
- analiza i planowanie kosztów produktów w całym cyklu życia oraz na podstawie analizy konkurencji, analizy wartości,
- ustalenie przyczyn wywołujących koszty i szacowanie ich wpływu na przyszły poziom kosztów.

Operatywne zarządzanie kosztami ma za zadanie dokonanie zmiany pozycji kosztowej firmy przez wprowadzenie udoskonaleń powodujących redukcję kosztów wytwarzania produktów do poziomu założonego w strategii.

Oprócz różnych odmian rachunku kosztów, w zarządzaniu kosztami są stosowane także takie metody i techniki, jak: analiza wartości, *benchmarking*.

Analiza wartości (*Value Engineering*) jest to sposób badania relacji między wartością użytkową wyrobów a kosztami ich wytworzenia. Ma ona na celu obniżenie kosztów produkowanych wyrobów i podniesienie ich jakości. Powinna ona doprowadzić, z jednej strony, do wyeliminowania czynności, które nie powodują wzrostu wartości produktu, z drugiej zaś przyczynić się do zredukowania jednostkowych kosztów własnych produkcji. Jest stosowana w rachunku kosztów docelowych oraz w rachunku redukcji kosztów (*kaizen costing*).

Jednym z elementów procesu poprawy i utrzymania wysokiego poziomu jakości wyrobów jest *benchmarking*, który polega na badaniu, porównywaniu i ocenie produktów, stosowanych rozwiązań oraz procesów realizowanych w przedsiębiorstwie z ich odpowiednikami w przedsiębiorstwach uznanych za najlepsze w danej branży albo dziedzinie. Celem porównań jest wprowadzenie nowych rozwiązań, które pozwolą osiągnąć efektywność działania na poziomie najlepszych organizacji.

Benchmarking wraz z analizą wartości można zastosować w rachunku kosztów docelowych do „poszukiwania nowych, lepszych, szczegółowych rozwiązań, które następnie tworzą program redukcji przyszłych kosztów planowanego do wdrożenia nowego wyrobu” [Sobańska 2003, s. 414]. *Benchmarking* umożliwia zatem osiągnięcie przez przedsiębiorstwo kosztu założonego produktu, zbliżonego do kosztu szacowanego w fazie projektowania, co ma szczególne znaczenie dla strategicznego zarządzania kosztami. W fazie wytwarzania produktu *benchmarking* jest podstawową metodą systemu ciągłego usprawniania. Jest stosowany do poszukiwania słabych punktów i wprowadzania usprawnień. Połączenie *benchmarkingu* z systemem ciągłego usprawniania umożliwia realizację strategii jednostki przez obniżenie bieżącego kosztu wytworzenia do poziomu założonych kosztów produktu, co gwarantuje osiągnięcie założonego poziomu zysku.

Kompleksowe zarządzanie jakością (*Total Quality Management* – TQM) stanowi podejście do zarządzania całkowicie zorientowane na jakość. Opiera się ono na zaangażowaniu i współdziałaniu wszystkich pracowników. Jego celem jest osiągnięcie sukcesu w długim okresie dzięki satysfakcji klienta i przyniesienie korzyści członkom organizacji i społeczeństwu [Nowak 1999, s. 523]. TQM polega na ciągłym dostosowywaniu się do wymagań rynku i klienta. W proces ten jest zaangażowane nie tylko kierownictwo firmy, ale również cała załoga przedsiębiorstwa, gdyż zgodnie z tą koncepcją każdy pracownik może przyczynić się do tego, aby klient otrzymał właściwy wyrób we właściwym czasie i we właściwy sposób.

Zastosowanie w praktyce systemu TQM wymaga stopniowego wprowadzania podstawowych jego elementów, do których zalicza się:

- orientację na klientów, zarówno zewnętrznych, jak i wewnętrznych (klientem wewnętrznym jest każdy włączony w proces realizacji danej działalności pracownik firmy),
- orientację na procesy,
- zachowania prewencyjne,
- ciągłe ulepszanie (japońska filozofia *kaizen*) [Broniewska 1996, s. 28].

Zastosowanie w przedsiębiorstwie TQM powoduje odejście od stosowania wielkości budżetowych jako punktu odniesienia do oceny i kontroli pracowników. System TQM nie ma określonej wielkości, do której powinny dążyć ośrodki odpowiedzialności i na której mogłyby zakończyć poprawę efektywności swojej działalności. Celem tym jest stan idealny, doskonałość. Poprawa jakości produktu i serwisu oraz organizacji pracy powoduje zmniejszenie kosztów narosłych przed wykryciem braków w fazie produkcji i obrotu oraz wzrost kosztów związanych z takim kształtowaniem procesów wytwarzania i wykrywania defektów, aby minimalizować braki. „Praktyczne efekty TQM wskazują, iż ostateczne efekty netto owocują redukcją kosztów całkowitych przy wzroście jakości” [Nowak 1996, s. 37]. W konsekwencji powoduje to wzrost przychodów ze sprzedaży i zysków, które należy w odpowiedni sposób zainwestować.

Nowym podejściem do zarządzania jest też *lean management*, czyli tzw. odchudzone („wyszczuplone”) zarządzanie. Ma ono swoje źródło w koncepcji *lean production*, która po raz pierwszy została zastosowana w japońskim koncernie samochodowym Toyota i polegała na ograniczeniu czynników produkcji, a więc: ludzi, pomieszczeń, nakładów inwestycyjnych, czasu itp. Ogólnie mówiąc, koncepcja *lean management* polega na uproszczeniu organizacji i zarządzania, co przejawia się spłaszczeniem struktur, eliminacją niektórych zasad taylorowskiej organizacji pracy. Koncepcja nie ma jasno określonych granic i często jest zamiennie traktowana z koncepcją *lean production*. Celem *lean management* jest dostosowanie przedsiębiorstwa do aktualnych, rynkowych warunków gospodarowania w drodze gruntownych przekształceń organizacji i jej funkcjonowania. Istotą tej koncepcji jest uzyskanie wysokiej efektywności produkcji i pracy, sprawnej organizacji i zarządzania, wysokiej jakości oferowanych produktów i usług oraz satysfakcjonujących wyni-

ków ekonomicznych. Osiąga się to przez integrację celów, zadań i funkcji przedsiębiorstwa oraz wprowadzenie szeregu przedsięwzięć organizacyjnych, technicznych i ekonomicznych. Elementami tej koncepcji są: podnoszenie jakości, rozwój nowych produktów, spłaszczenie struktur, wzmocnienie konkurencyjności, dobre stosunki z otoczeniem, lepsze wykorzystanie pracowników.

Zastosowanie koncepcji *lean management* pomaga w eliminacji lub ograniczeniu pewnych funkcji pomocniczych, których wykonywanie przekazuje się wyspecjalizowanym firmom. Wspomaga to proces decyzyjny związany z usuwaniem zbędnych i nieefektywnych elementów. Koncepcja ta przyczynia się również do zwiększenia zdolności konkurencyjnej przez redukcję kosztów, wyższą jakość, zwiększenie wydajności pracy oraz skrócenie czasu podejmowania decyzji. Jej wprowadzenie powoduje zwrócenie większej uwagi na potrzeby i życzenia klientów.

Kolejną, nową koncepcją zarządzania jest VBM (*Value Based Management*), czyli zarządzanie ukierunkowane na zwiększenie wartości firmy. Istotą *Value Based Management* jest uznanie długoterminowego kreowania wartości za nadrzędny cel przedsiębiorstwa. VBM pomaga w określeniu konkretnych celów firmy, do których powinno się dążyć, a także w opracowaniu i wyborze strategii realizacji wzrostu wartości wraz z określeniem środków do jej realizacji. VBM zapobiega przeciwstawianiu konkurencyjnych względem siebie interesów, wyznaczając jeden wspólny cel, ukierunkowując tym samym wszystkie zasoby jednostki gospodarczej na jej zrównoważony rozwój.

Zmiany, jakie zaszły i zachodzą w zarządzaniu, przyczyniają się m.in. do powstania nowych odmian rachunku kosztów.

4. Nowe odmiany rachunku kosztów

Rozwój rachunku kosztów podlega ciągłej ewolucji. W początkowym okresie (początek XX w.) dla lepszej kontroli, obok kosztów historycznych, wprowadzono koszty normalne, budżetowane oraz standardowe. Rozwój konkurencji doprowadził do powstania rachunku kosztów częściowych i jego odmian. Dalszy rozwój konkurencji, globalizacja rynku, gwałtowny rozwój komunikacji i technologii oraz zniesienie barier w handlu międzynarodowym spowodowały powstanie nowych odmian rachunków kosztów.

Rozwój zarządzania ukierunkowanego na procesy gospodarcze doprowadził do wykształcenia rachunku kosztów działań (*Activity-Based-Costing* – ABC). Model ten cechuje szczególne podejście do rozliczania kosztów pośrednich, podczas którego uwzględnia się działania i procesy generujące określone koszty.

Na bazie tego rachunku rozwinęły się różne techniki i metody, które dostarczają kierownictwu przedsiębiorstwa informacji potrzebnych do podejmowania decyzji krótko- i długookresowych. Te metody określa się mianem ABM (*Activity Based Management*), czyli zarządzania na podstawie działań, jest to więc „dziedzina (dyscyplina), która koncentruje się na zarządzaniu działaniami stanowiącymi metodę

zwiększania wartości otrzymywanych przez klientów oraz zwiększania zysku osiąganego w wyniku dostarczania tych wartości” [Miller 1996, s. 12]. Głównym źródłem informacji ABM jest rachunek kosztów działań (ABC).

Odpowiedzią na zarządzanie kosztami, w tym strategiczne zarządzanie kosztami, jest rachunek kosztów docelowych (*target costing*). Zadaniem rachunku kosztów docelowych polega na zarządzaniu kosztami jeszcze nieistniejących produktów, zanim zostanie podjęta decyzja o uruchomieniu procesu produkcyjnego. Jego podstawą jest rynkowa wartość produktu. Rachunek kosztów rozpoczyna się więc od ceny rynkowej, od której odejmuje się docelowy zysk dla danego produktu i w ten sposób otrzymuje się docelowy koszt. Następnie projektuje się produkt i proces w taki sposób, aby koszt zrównał się z docelowym poziomem.

Rachunek kosztów docelowych umożliwia zarządzanie kosztami przed ich poniesieniem. Uwzględnia wymagania klientów dotyczące ceny, funkcjonalności i jakości wyrobu. Stanowi mechanizm integrujący działalność wielu różnych działów przedsiębiorstwa, co prowadzi do ścisłej współpracy osób w nich zatrudnionych. Można go również połączyć z rachunkiem kosztów działań. Rachunek kosztów działań „daje projektantom i osobom zajmującym się rozwojem projektu model kosztów pomocniczych produkcji, który umożliwi im zachowanie równowagi pomiędzy funkcjonalnością i jakością końcowego produktu a ekonomicznie uzasadnionymi decyzjami co do doboru komponentów i charakterystyki projektu” [Kaplan, Cooper 2000, s. 270].

Drugim podsystemem zarządzania kosztami jest *kaizen costing* (rachunek redukcji kosztów lub inaczej system ciągłego usprawniania), który można określić jako system ciągłego doskonalenia procesu technologicznego i organizacji pracy, który prowadzi do obniżki kosztów oraz poprawy wydajności pracy na poszczególnych stanowiskach pracy.

Oba rachunki kosztów należy na etapie masowej produkcji wesprzeć rachunkiem kosztów standardowych oraz takimi narzędziami zarządzania, mającymi wpływ na poziom i strukturę kosztów wytworzenia, jak: TQC, *Kanban* oraz *Material Requirements Planning*.

Target costing, który występuje w fazie projektowania i planowania produktu, oraz *kaizen costing* (faza wytwarzania) pozwalają tworzyć rachunek kosztów cyklu życia produktu. Jest on szczególnie ważny w tych dziedzinach wytwórczości, które charakteryzują się wysokimi kosztami planowania i rozwoju lub wysokimi kosztami likwidacji produktu (np. likwidacja urządzeń wytwarzających energię jądrową).

Zastosowanie koncepcji cyklu życia produktu umożliwia więc zarządzanie kosztami, zanim zostaną one poniesione. Analiza przyszłych kosztów zarówno w fazie projektowania produktu, jak i wytwarzania pozwala minimalizować koszty całego cyklu życia produktu.

Narzędziem oceny efektywności systemu zapewnienia jakości w przedsiębiorstwie jest rachunek kosztów jakości, który jest odpowiedzią na koncepcję TQM. Jednym z warunków powodzenia rachunku kosztów jakości jest powiązanie kosztów

jakości w przekroju produktów z miejscami ich powstania. Dzięki temu możliwe jest wyznaczenie zadań w zakresie jakości i egzekwowanie odpowiedzialności za ich wykonanie. „Zadania te powinny obejmować każdą fazę cyklu życia produktu, a więc dotyczyć odpowiedzialnych za »rozwój« produktu, gospodarkę materiałową, produkcję, obsługę klienta itp.” [Kiziukiewicz 2003, s. 252].

Wymienione nowe odmiany rachunku kosztów, a mianowicie rachunek kosztów docelowych, rachunek redukcji kosztów, rachunek cyklu życia produktu wraz z rachunkiem kosztów produktów według cech i charakterystyk oraz rachunek kosztów i wyników strumienia wartości² stanowią podstawę zastosowania podejścia *lean* w zarządzaniu przedsiębiorstwem.

Rachunek kosztów docelowych wraz z:

- rachunkiem kosztów działań, pozwalającym na eliminację lub reorganizację działań lub procesów niezapewniających odpowiedniego poziomu wartości dodanej,
- rachunkiem cyklu życia, który pozwala na planowanie, modelowanie i kontrolę pełnego strumienia wartości, generowanego na: klasie produktów, grupie klientów czy na poziomie całego przedsiębiorstwa,
- rachunkiem ciągłej redukcji kosztów, który pozwala osiągnąć docelowy poziom wartości dodanej dla przedsiębiorstwa z danej klasy produktów lub grupy produktów przy zachowaniu lub przekroczeniu poziomu oczekiwanej przez klientów użyteczności (wartości),
- planowaniem i budżetowaniem długookresowym wraz z narzędziami analizy ryzyka (prognozy) tworzy zintegrowany system informacyjny, wspomagający proces tworzenia wartości przedsiębiorstwa, przez dostarczenie odpowiedniej wartości klientowi po akceptowanej przez niego cenie [Michalak 2010, s. 486].

Na podstawie rozważań można stwierdzić, że w warunkach globalizacji następuje integracja odmian rachunku kosztów. „Model rachunku kosztów jednostki gospodarczej nie może być oparty tylko na jednej odmianie. Zróżnicowanie problemów decyzyjnych wpływa na konieczność tworzenia rozbudowanego modelu rachunku kosztów, obejmującego zestaw zsynchronizowanych odmian rachunku kosztów” [Gmińska 2009, s. 72-73].

5. Zakończenie

We współczesnej nauce o zarządzaniu pojawiają się nowe koncepcje, podejmujące próby sprostania nowym wyzwaniom, przed którymi stoją jednostki gospodarcze ery postindustrialnej.

Zmianom w zarządzaniu i nowym koncepcjom zarządzania towarzyszą zmiany w rachunkowości, a szczególnie w rachunku kosztów. Realizacja głównej funkcji

² Szerzej na temat rachunku kosztów produktów według cech i charakterystyk oraz rachunku kosztów i wyników strumienia wartości zob. [Sobańska 2010, s. 111-116].

rachunkowości i rachunku kosztów, a mianowicie funkcji informacyjnej, wymaga zmian i dostosowania rachunku kosztów do nowych potrzeb informacyjnych. Powstają zatem nowe odmiany rachunku kosztów, o których była mowa w artykule. Ich powstanie jest ściśle związane z ciągłymi zmianami uwarunkowań działalności jednostek gospodarczych oraz dążeniem do wspierania procesów zarządzania przydatnymi informacjami.

Literatura

- Broniewska G., *TQM, czyli konieczność podmiotowego podejścia do ludzi*. „Przegląd Organizacji” 1996, nr 4.
- Gmińska R., *Integracja odmian rachunku kosztów na potrzeby rachunkowości zarządczej*, [w:] *Systemy zarządzania kosztami i wynikami*, red. E. Nowak, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 58, Wrocław 2009.
- Gmińska R., *Rachunek kosztów logistyki jako narzędzie zarządzania kosztami*, [w:] *Instrumenty zarządzania kosztami i dokonania*, red. E. Nowak, M. Nieplowicz, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 252, Wrocław 2012.
- Kaplan R., Cooper R., *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2000.
- Kiziukiewicz T., *Rachunek kosztów jakości*, [w:] *Zarządcze aspekty rachunkowości*, red. T. Kiziukiewicz, PWE, Warszawa 2003.
- Michalak M., *Tworzenie i pomiar wartości*, [w:] *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, red. I. Sobańska, C.H. Beck, Warszawa 2010.
- Miller J.A., *Implementing Activity – Based Management in Daily Operations*, John Wiley & Sons, Inc., New York, Chichester 1996.
- Nowak W.A., *Rachunkowość zarządcza w zaawansowanym środowisku ekonomicznym i technologicznym*, [w:] *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, A.A. Jarugowa, W.A. Nowak, A. Szychta, *Absolwent*, Łódź 1999.
- Nowak W.A., *Rachunkowość zarządcza w procesach sterowania jakością*, Zeszyty Teoretyczne Rady Głównej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce nr 34, Warszawa 1996.
- Nowosielski S., „Stare” nowe koncepcje, http://www.wiedzainfo.pl/wyklady/114/stare_nowe_koncepcje.html (21.03.2013).
- Przybyła M., *Współczesne koncepcje zarządzania*, [w:] *Organizacja i zarządzanie. Podstawy wiedzy menedżerskiej*, red. M. Przybyła, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 2001a.
- Przybyła M., *Zarządzanie jako dyscyplina naukowa*, [w:] *Organizacja i zarządzanie. Podstawy wiedzy menedżerskiej*, red. M. Przybyła, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 2001b.
- Sobańska I., *Podejście Lean*, [w:] *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, red. I. Sobańska, C.H. Beck, Warszawa 2010.
- Sobańska I., *Współczesne systemy rachunku kosztów i metody zarządzania kosztami*, [w:] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. I. Sobańska, C.H. Beck, Warszawa 2003.

NEW CONCEPTS OF MANAGEMENT AND COST ACCOUNTING

Summary: The purpose of this article is to present the impact of new management concepts for the development of cost accounting. To achieve the objective, the applied research method was used consisting in the analysis of literature concerning primarily management and accounting. The paper presents issues related to the management, cost accounting and cost accounting with new varieties as well as new concepts of management. It pays attention to Total Quality Management – TQM, benchmarking, lean management and Value Based Management – VBM. On the basis of the considerations it has been stated that the change in management and new management concepts are accompanied by changes in the cost accounting consisting in the development of new varieties of cost accounting.

Keywords: management, management concepts, cost accounting.