

rachunkowość zarządcza

Alicja A. Jaruga, Przemysław Kabalski, Anna Szychta



redakcja naukowa Anna Szychta

rachunkowość zarządcza

**Alicja A. Jaruga
Przemysław Kabalski
Anna Szychta**

redakcja naukowa Anna Szychta

wydanie II rozszerzone i zaktualizowane

Zamów książkę w księgarni internetowej

profinfo.pl
księgarnia internetowa

Warszawa 2014



Oficyna
a Wolters Kluwer business

Recenzent

Dr hab. Andrzej Kardasz, prof. UE we Wrocławiu

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Janina Burek

Opracowanie redakcyjne

Renata Włodek

Korekta i łamanie



WYDAWNICTWO
JAK

www.wydawnictwojak.pl

Projekt graficzny okładki

Barbara Widlak

Zdjęcie wykorzystane na okładce

© *Claudio Divizia – Fotolia.com*

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni[♥]

Szanujemy prawo i własność.
Więcej na www.legalnakultura.pl
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2010

© Copyright by Wolters Kluwer SA, 2014

Wydanie II rozszerzone i zaktualizowane

ISBN 978-83-264-3283-5

Wydane przez:

Wolters Kluwer SA

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 00, fax 22 535 81 35

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

O autorach	13
Wstęp	17
Rozdział 1. Istota, rola i rozwój rachunkowości zarządczej	21
<i>Alicja A. Jaruga</i>	
1.1. Rachunkowość zarządcza jako system informacyjny wspierający sterowanie	22
1.1.1. Wytaczanie celów organizacji i ich pomiar	26
1.1.2. Badanie różnych wariantów działania, ich pomiar i prezentacja	27
1.1.3. Wybór kierunku działania	28
1.1.4. Urzeczywistnianie decyzji – działanie	28
1.1.5. Porównywanie faktycznych dokonań z budżetami i wprowadzanie działań korekcyjnych	28
1.2. Relacje rachunkowości zarządczej i rachunkowości finansowej	34
1.2.1. Rachunkowość finansowa	34
1.2.2. Rachunkowość finansowa a rachunkowość zarządcza	35
1.3. Zarys ewolucji rachunkowości zarządczej	42
1.4. Nowe tendencje w rozwoju rachunkowości zarządczej	44
1.5. Rachunkowość zarządcza w Polsce	60
1.6. Podsumowanie	62
Pytania	63
Zadania do samodzielnego rozwiązania	64
Rozdział 2. Koncepcje kosztów i efektów	66
<i>Alicja A. Jaruga</i>	
2.1. Zarys pojęciowy: koszty, efekty, obiekty kosztów	67
2.2. Tradycyjne klasyfikacje kosztów	75
2.3. Klasyfikacja kosztów według ich reagowania na zmiany rozmiarów działalności	80
2.3.1. Tradycyjne koncepcje zmienności kosztów	80
2.3.2. Nowatorskie koncepcje klasyfikacji kosztów	86

2.4. Koncepcje kosztów i efektów w kontekście podejmowania decyzji oraz planowania i kontroli	97
2.5. Dalsze kierunki rozwoju koncepcji kosztów i efektów	101
2.6. Podsumowanie.	106
Pytania.	107
Zadania do samodzielnego rozwiązania.	108
Rozdział 3. Klasyczne systemy rachunku kosztów i wyników	111
<i>Alicja A. Jaruga</i>	
3.1. Typologia tradycyjnych systemów rachunku kosztów	112
3.2. System rachunku kosztów pełnych i system rachunku kosztów zmiennych – ogólna charakterystyka	116
3.3. Od systemów rachunku kosztów opartych na kosztach historycznych do systemów rachunku kosztów opartych na kosztach standardowych	120
3.4. Rachunek kosztów pełnych a rachunek kosztów zmiennych	126
3.4.1. Struktura i przepływ kosztów w systemie rachunku kosztów pełnych oraz w systemie rachunku kosztów zmiennych	126
3.4.2. Wpływ systemu rachunku kosztów pełnych i systemu rachunku kosztów zmiennych na wycenę zapasów i krótko-okresowy wynik operacyjny	129
3.4.3. Przydatność decyzyjna systemu rachunku kosztów pełnych i systemu rachunku kosztów zmiennych	140
3.5. Wielostopniowe i wieloobektowe systemy rachunku kosztów i wyników oparte na kosztach zmiennych	145
3.6. Rozwinięte systemy rachunku kosztów zmiennych – ujęcia przykładowe	149
3.7. Podsumowanie.	157
Pytania.	157
Zadania do samodzielnego rozwiązania.	158
Rozdział 4. Rozliczanie i ewidencja kosztów działalności operacyjnej a potrzeby sprawozdawczości finansowej.	163
<i>Anna Szycha</i>	
4.1. Zasady budowy systematycznego rachunku kosztów	164
4.2. Układy ewidencyjne kosztów działalności operacyjnej	169
4.3. Istota pełnej i uproszczonej ewidencji kosztów	184
4.4. Organizacyjne rozwiązania rozliczania i ewidencji kosztów	186
4.4.1. Ewidencja kosztów według rodzajów	186
4.4.2. Etapy i metody rozliczania kosztów działalności operacyjnej	188
4.4.3. Cele i struktura arkusza rozliczeniowego kosztów.	189
4.4.4. Zasady ewidencji kosztów na kontach funkcji i typów działalności	194
4.5. Sposoby ewidencji kosztów działalności operacyjnej a ustalanie wyniku finansowego	202
4.5.1. Ustalanie wyniku finansowego w wypadku pełnej ewidencji kosztów	202

4.5.2. Ustalanie wyniku finansowego w uproszczonych sposobach ewidencji kosztów	209
4.5.3. Obróty wewnętrzne i ich koszt.	213
4.6. Podsumowanie.	216
Pytania.	217
Zadania do samodzielnego rozwiązania.	218
Rozdział 5. Rozliczanie kosztów świadczeń podmiotów pomocniczych	222
<i>Anna Szycha</i>	
5.1. Zasady wyceny świadczeń podmiotów pomocniczych.	223
5.2. Metody rozliczania kosztów świadczeń wzajemnych podmiotów pomocniczych	226
5.3. Ewidencja kosztów świadczeń pomocniczych	235
5.4. Podsumowanie.	237
Pytania.	237
Zadania do samodzielnego rozwiązania.	237
Rozdział 6. Kalkulacja kosztów produktów w rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych	240
<i>Anna Szycha</i>	
6.1. Cele, przedmiot i odmiany kalkulacji kosztów	241
6.2. Odmiany kalkulacji podziałowej	247
6.2.1. Kalkulacja podziałowa prosta	247
6.2.2. Kalkulacja podziałowa ze współczynnikami	252
6.3. Kalkulacja przy produkcji fazowej	256
6.4. Kalkulacja przy produkcji łącznej	260
6.5. Kalkulacja doliczeniowa	266
6.6. Kalkulacja kosztów w rachunku kosztów zmiennych	277
6.7. Cele kalkulacji kosztów a przydatność tradycyjnych metod kalkulacji	281
6.8. Podsumowanie.	286
Pytania.	287
Zadania do samodzielnego rozwiązania.	288
Rozdział 7. Rachunek kosztów standardowych.	291
<i>Anna Szycha</i>	
7.1. Istota i odmiany rachunku kosztów postulowanych.	292
7.2. Cele rachunku kosztów standardowych	294
7.3. Ogólne zasady i warianty rachunku kosztów standardowych.	295
7.4. Ustalanie standardów kosztów bezpośrednich	300
7.5. Zasady ustalania standardów kosztów pośrednich wytworzenia	302
7.6. Budżetowanie kosztów ośrodków odpowiedzialności.	304
7.7. Sprawozdanie z wykonania budżetów i analiza odchyleń w rachunku kosztów standardowych	313
7.7.1. Istota sprawozdań z poniesionych kosztów i rodzaje odchyleń	313
7.7.2. Analiza odchyleń kosztów bezpośrednich	316
7.7.3. Przyczynowa analiza odchyleń kosztów pośrednich	325

7.8. Korzyści i ograniczenia stosowania rachunku kosztów standardowych	331
7.9. Podsumowanie.	333
Pytania.	334
Zadania do samodzielnego rozwiązania.	335
Rozdział 8. Analiza relacji „koszty–wielkość sprzedaży–wynik”	339
<i>Przemysław Kabalski</i>	
8.1. Istota, cele i założenia analizy relacji „koszty–wielkość sprzedaży–wynik”	340
8.2. Próg rentowności przy produkcji jednoasortymentowej	342
8.3. Próg rentowności przy produkcji wieloasortymentowej	351
8.4. Ograniczenia analizy relacji „koszty–wielkość sprzedaży–wynik”	357
8.5. Zastosowanie analizy relacji „koszty–wielkość sprzedaży–wynik” w planowaniu krótkookresowym, analizie wrażliwości wyniku finansowego i ocenie ryzyka operacyjnego	359
8.6. Analiza relacji „koszty–wielkość sprzedaży–wynik” a rachunek kosztów działań	367
8.7. Podsumowanie.	370
Pytania.	371
Zadania do samodzielnego rozwiązania.	372
Rozdział 9. Decyzyjne rachunki kosztów i wyników w zarządzaniu operacyjnym	374
<i>Przemysław Kabalski</i>	
9.1. Istota problemów decyzyjnych w zarządzaniu operacyjnym	375
9.2. Problem 1 – optymalny plan produkcji i sprzedaży w warunkach niewykorzystanych mocy produkcyjnych.	376
9.3. Problem 2 – optymalny plan produkcji i sprzedaży w warunkach ograniczonych mocy produkcyjnych	377
9.4. Problem 3 – kupić czy wytworzyć?	381
9.5. Problem 4 – przyjąć czy odrzucić dodatkowe zamówienie przy wolnych mocach produkcyjnych?	386
9.6. Dolne granice cen jako punkt odniesienia dla decyzji krótkookresowych	388
9.7. Rachunek kosztów w decyzjach krótkookresowych na podstawie przykładu całościowego	392
9.8. Proces decyzyjny – ujęcie całościowe.	399
9.9. Podsumowanie.	402
Pytania.	403
Zadania do samodzielnego rozwiązania.	403
Rozdział 10. Rachunek odpowiedzialności i ceny transferowe	406
<i>Przemysław Kabalski</i>	
10.1. Decentralizacja i dywizjonalizacja.	407
10.2. Pomiar dokonań finansowych ośrodków odpowiedzialności	411
10.3. Zarządzanie nastawione na wartość	424

10.4. Ceny transferowe.	425
10.4.1. Istota cen transferowych w przedsiębiorstwie zdywizjonalizowanym	425
10.4.2. Ceny transferowe rynkowe	432
10.4.3. Ceny transferowe kosztowe	435
10.4.4. Ceny transferowe negocjowane.	439
10.4.5. Podatkowe regulacje cen transferowych	442
10.5. Podsumowanie	448
Pytania	449
Zadania do samodzielnego rozwiązania	450
Rozdział 11. Budżetowanie operacyjne jako instrument planowania i kontroli	452
<i>Anna Szychta</i>	
11.1. Istota budżetu i budżetowania.	453
11.2. Funkcje i etapy budżetowania	454
11.3. Podstawowe rodzaje budżetów	459
11.4. Metody sporządzania budżetów.	461
11.4.1. Budżetowanie odgórne i partycypacyjne.	461
11.4.2. Budżetowanie przyrostowe i budżetowanie „od zera”	463
11.5. Sterowanie budżetowe	466
11.6. Organizacyjne aspekty i uwarunkowania efektywnego budżetowania	472
11.7. Budżet główny w sterowaniu jednostką gospodarczą	474
11.7.1. Struktura rocznego budżetu operacyjno-finansowego przedsiębiorstwa	474
11.7.2. Przykład budżetu głównego przedsiębiorstwa produkcyjnego	481
11.8. Analiza odchyleń wyniku operacyjnego przedsiębiorstwa	498
11.9. Nowe tendencje w zakresie budżetowania operacyjnego	508
11.10. Podsumowanie	511
Pytania	513
Zadania do samodzielnego rozwiązania	514
Rozdział 12. Pomiar i kalkulacja kosztów w rachunku kosztów działań.	519
<i>Anna Szychta</i>	
12.1. Istota rachunku kosztów działań	520
12.2. Zasady projektowania rachunku kosztów działań	524
12.3. Kalkulacja kosztów produktów w rachunku kosztów działań	530
12.4. Tradycyjne metody kalkulacji a kalkulacja ABC	537
12.5. Uwarunkowania i korzyści zastosowania rachunku kosztów działań.	539
12.6. Kalkulacja kosztów działań według zasad <i>Time-Driven ABC</i>	542
12.7. Podsumowanie	553
Pytania	554
Zadania do samodzielnego rozwiązania	555

Rozdział 13. Metody rachunkowości zarządczej w warunkach stosowania rachunku kosztów działań	561
<i>Anna Szychta</i>	
13.1. Zakres zastosowania koncepcji <i>Activity-Based Costing</i>	562
13.2. Analiza działań	566
13.3. Budżetowanie w warunkach rachunku kosztów działań (ABB)	571
13.3.1. Zasady budżetowania typu ABB	571
13.3.2. Różnice między ABB a tradycyjnym budżetowaniem.	581
13.4. Analiza rentowności sprzedaży produktów i klientów	582
13.5. Przeprojektowywanie procesu gospodarczego	596
13.6. Podsumowanie	598
Pytania	599
Zadania do samodzielnego rozwiązania	600
 Rozdział 14. Systemy rachunku kosztów w strategicznym zarządzaniu kosztami i wynikami w cyklu życia produktu oraz w szczupłym zarządzaniu przedsiębiorstwem.	603
<i>Anna Szychta</i>	
14.1. Strategiczne i operacyjne zarządzanie kosztami a rachunkowość zarządcza	604
14.2. Systemy rachunku kosztów dla strategicznego zarządzania kosztami w japońskich korporacjach	607
14.3. Rachunek kosztów cyklu życia produktu	609
14.3.1. Różne podejścia do cyklu życia produktu	609
14.3.2. Rachunek i budżetowanie kosztów cyklu życia produktu	612
14.4. Rola <i>target costing</i> w strategicznym zarządzaniu kosztami	618
14.4.1. Istota i etapy <i>target costing</i>	618
14.4.2. Porównanie podstawowych podejść do kosztu docelowego	626
14.4.3. Przykład ustalania kosztów docelowych	628
14.4.4. Aspekty <i>target costing</i> i analiza wartości	632
14.5. Koncepcja <i>kaizen</i> i rachunek redukcji kosztów.	640
14.6. <i>Target costing</i> i <i>kaizen costing</i> a rachunkowość zarządcza	644
14.7. Rachunkowość zarządcza w zarządzaniu zgodnie z koncepcją <i>lean</i>	646
14.7.1. Istota produkcji i zarządzania typu <i>lean</i>	646
14.7.2. Zasady i metody szczupłej rachunkowości zarządczej	650
14.8. Podsumowanie	655
Pytania	657
Zadania do samodzielnego rozwiązania	657
 Rozdział 15. Koszty jakości i koszty środowiskowe jako parametry zarządzania kosztami i wynikami	660
<i>Przemysław Kabalski</i>	
15.1. Pomiar i monitorowanie kosztów jakości	661
15.1.1. Istota, kategorie i pomiar kosztów jakości	661
15.1.2. Sprawozdania wewnętrzne o kosztach jakości	672
15.1.3. Analiza przyczyn złej jakości	678

15.2. Pomiar i monitorowanie kosztów środowiskowych	684
15.2.1. Istota i kategorie kosztów środowiskowych	684
15.2.2. Sprawozdania wewnętrzne o kosztach środowiskowych.	687
15.3. Podsumowanie	693
Pytania	694
Zadania do samodzielnego rozwiązania	695
Rozdział 16. Budżetowanie kapitałowe: planowanie i ocena efektywności przedsięwzięć inwestycyjnych	697
<i>Anna Szycha</i>	
16.1. Istota budżetowania kapitałowego a znaczenie i rodzaje inwestycji	698
16.2. Cele i etapy budżetowania kapitałowego	700
16.3. Kryteria rachunku efektywności przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych	701
16.4. Zasady ustalania wartości bieżącej netto (NPV).	708
16.5. Istota i obliczanie wewnętrznej stopy zwrotu.	713
16.6. Wartość bieżąca netto a wewnętrzna stopa zwrotu	717
16.7. Zmodyfikowana wewnętrzna stopa zwrotu.	720
16.8. Tradycyjne metody oceny efektywności inwestycji	724
16.9. Rachunek inwestycyjny przy inflacji.	732
16.9.1. Realna a nominalna stopa dyskontowa	732
16.9.2. Uwzględnianie inflacji w metodzie NPV.	734
16.9.3. Inflacja a inne metody oceny efektywności inwestycji	739
16.10. Metody uwzględniania ryzyka w rachunkach inwestycyjnych	740
16.11. Podsumowanie	745
Pytania	750
Zadania do samodzielnego rozwiązania	751
Rozdział 17. Metody i systemy pomiaru wyników działalności jednostek gospodarczych. Zbilansowana karta wyników	755
<i>Anna Szycha</i>	
17.1. Zróżnicowanie wyników działalności przedsiębiorstw i ich pomiar.	756
17.2. Metody i systemy pomiaru wyników	761
17.2.1. Koncepcje pomiaru wyników przedsiębiorstw.	761
17.2.2. Istota systemu pomiaru wyników przedsiębiorstwa	766
17.3. Pomiar wyników z zastosowaniem <i>Tableau de Bord</i>	769
17.4. <i>Balanced Scorecard</i> (BSC).	773
17.4.1. Struktura i funkcje zbilansowanej karty wyników	773
17.4.2. Rola mapy strategii organizacji w zaprojektowaniu i stosowaniu BSC	781
17.4.3. Strategiczna karta wyników jako zintegrowany system pomiaru i zarządzania wynikami	784
17.5. Podsumowanie	788
Pytania	789
Zadanie do samodzielnego rozwiązania	789

Rozdział 18. Wybrane organizacyjne i etyczne aspekty praktyki rachunkowości zarządczej	791
<i>Anna Szycha</i>	
18.1. Zmienność zadań i roli specjalistów do spraw rachunkowości zarządczej	792
18.1.1. Specjalista do spraw rachunkowości zarządczej i controller	792
18.1.2. Specjaliści do spraw rachunkowości zarządczej w praktyce za granicą i w Polsce	795
18.2. Organizacje działające na rzecz rozwoju rachunkowości zarządczej	801
18.3. Zasady i normy etyczne w praktyce rachunkowości zarządczej	803
18.4. Podsumowanie	811
Pytania	812
Zadanie do samodzielnego rozwiązania	813
Rozdział 19. Rola rachunkowości zarządczej w procesie sprawozdawczości finansowej	814
<i>Przemysław Kabalski</i>	
19.1. Cel i cechy współczesnej sprawozdawczości finansowej	815
19.2. Wykorzystanie rachunkowości zarządczej jako źródła informacji do sprawozdań finansowych – wybrane przykłady	816
19.3. Rola rachunkowości zarządczej przy wyborze polityki rachunkowości	832
19.4. Wnioski podsumowujące analizę roli rachunkowości zarządczej w procesie sprawozdawczości finansowej	835
19.5. Podsumowanie	837
Pytania	837
Zadania do samodzielnego rozwiązania	838
Słownik podstawowych terminów	841
Bibliografia	863
Indeks	877

O autorach

Prof. dr hab., dr *honoris causa* Alicja Anna Jaruga (1928–2011) była pracownikiem naukowym w Katedrze Rachunkowości na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego, którą kierowała w latach 1973–1998. W latach 1994–2011 kierowała również Ośrodkiem Międzynarodowych Studiów Rachunkowości na tym wydziale oraz była kierownikiem Katedry Rachunkowości w Społecznej Wyższej Szkole Przedsiębiorczości i Zarządzania w Łodzi.

Profesor Alicja A. Jaruga była wybitnym ekspertem w dziedzinie rachunkowości, doktorem *honoris causa* Uniwersytetu Gdańskiego. Jej badania naukowe koncentrowały się na dwóch głównych nurtach: rachunkowości zarządczej i systemach rachunku kosztów oraz międzynarodowej harmonizacji rachunkowości. Wprowadziła do nauki i dydaktyki rachunkowości w Polsce na poziomie uniwersyteckim rachunkowość zarządczą oraz badania porównawcze nad międzynarodową harmonizacją rachunkowości. Jest autorką i współautorką ponad 50 prac zwartych oraz ponad 200 artykułów naukowych, w tym kilkudziesięciu w periodykach o zasięgu międzynarodowym.

Profesor Alicja A. Jaruga prowadziła wykłady i seminaria na zaproszenie ok. 40 uniwersytetów, m.in. w Australii, USA, Wielkiej Brytanii, Kanadzie, Niemczech, Japonii i Chinach. Jako wychowawca kadr naukowych wypromowała 23 doktorów nauk ekonomicznych, ponad 350 magistrów ekonomii i zarządzania oraz ponad 40 absolwentów licencjatów. W 2006 r. była promotorem doktoratu *honoris causa* nadanego przez Uniwersytet Łódzki profesorowi Robertowi S. Kaplanowi z Harvard Business School.

Profesor Jaruga aktywnie uczestniczyła w pracach organizacji ponadnarodowych (ONZ, UNCTAD ISAR, OECD i Banku Światowego) oraz organizacji i instytucji krajowych. W latach 1992–2006 była delegatem Polski na sesję Międzysz rządowej Grupy Ekspertów Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (ISAR) przy ONZ, której przewodniczyła w kadencji 1999/2000 (Genewa). W latach 1998–2002 przewodniczyła Komitetowi Standardów Rachunkowości,

który działał przy Fundacji Rozwoju Standardów Rynku Kapitałowego, a w latach 2003–2008 była członkiem krajowego Komitetu Standardów Rachunkowości utworzonego na mocy ustawy o rachunkowości. W latach 1991–1995 z ramienia Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego kierowała brytyjskim programem *Know How Fund – The development of accounting in Poland*.

Przez wiele lat była członkiem Stowarzyszenia Księgowych w Polsce. Uczestniczyła w pracach Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce (SKwP). Pełniła funkcję m.in. przewodniczącej komitetu redakcyjnego „Zeszytów Teoretycznych Rachunkowości” wydawanych przez Radę Naukową SKwP. Profesor Jaruga była członkiem rad redakcyjnych wielu międzynarodowych periodyków naukowych, m.in. „European Accounting Review”, „Financial Accountability and Management”, „Accounting Enquiries”, „Accounting Education”, „International Journal of Accounting”, „International Journal of Accounting Literature”, a także członkiem międzynarodowych organizacji: European Accounting Association, American Accounting Association oraz International Association of Accounting Education and Research.

Dr hab. Przemysław Kabalski jest pracownikiem naukowo-dydaktycznym w Katedrze Rachunkowości na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego. Prowadzi wykłady przede wszystkim z rachunkowości zarządczej i Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej na różnych typach studiów. Jest kierownikiem podyplomowego studium „Rachunkowość według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej”. Jego zainteresowania naukowe koncentrują się głównie na międzynarodowych regulacjach sprawozdawczości finansowej w różnych aspektach (praktycznym, teoretycznym, organizacyjnym, kulturowym, społecznym, behawioralnym, lingwistycznym), a także metodach strategicznej rachunkowości zarządczej. Jest autorem wielu publikacji z dziedziny rachunkowości, w tym kilku zagranicznych. Do jego najważniejszych książek należą: rozprawa habilitacyjna *Wybrane problemy stosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w Polsce. Organizacja, kultura, osobowość, język* (Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, 2012), *Rachunkowość zarządcza jako źródło informacji do sprawozdań finansowych sporządzanych zgodnie z MSSF* (e-book, Taxfin, 2011), *Polityka rachunkowości w spółce stosującej MSSF* (SKwP, 2009), *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej. Kluczowe zagadnienia i rozwiązania praktyczne* (SKwP, 2006) – współautor, *Rachunkowość w zarządzaniu cenami transferowymi* (ODDK, 2001). Należy do Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, w której działa w Komisji Rachunkowości Zarządczej/Controllingu. Współpracuje z wieloma firmami i instytucjami szkoleniowymi. Wielokrotnie doradzał przedsiębiorstwom w sprawach zastosowania MSSF/MSR, rachunkowości zarządczej oraz cen transferowych.

Dr hab. Anna Szycha, prof. nadzw. Uniwersytetu Łódzkiego jest kierownikiem Zakładu Teorii Rachunkowości w Katedrze Rachunkowości na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego oraz od 2012 r. kierownikiem studiów doktoranckich na tym wydziale. Jej zainteresowania naukowe dotyczą rozwoju rachunkowości zarządczej w skali globalnej, a także zagadnień teorii i historii rachunkowości. Jest autorką i współautorką ponad 170 publikacji, w tym kilkunastu wydanych w wydawnictwach zagranicznych, oraz współredaktorem naukowym 8 prac zbiorowych. Rezultaty swoich badań prezentowała na wielu konferencjach naukowych w Polsce i za granicą. Zdobywała doświadczenia naukowe i dydaktyczne za granicą podczas staży odbytych w University of North Wales w Bangor, College of Business and Management, University of Maryland (USA) oraz University of Greenwich w Londynie.

Praca naukowa prof. Szychy pozostaje w ścisłym związku z dydaktyką i praktyką rachunkowości. Prowadzi zajęcia z przedmiotów: rachunkowość zarządcza, projektowanie systemów rachunkowości zarządczej, rachunkowość finansowa oraz współczesne teorie rachunkowości. Pod jej kierownictwem powstało ponad 200 prac magisterskich i ok. 20 dyplomowych. W latach 1996–2006 uczestniczyła w kształceniu studentów na studiach EMBA w PAM Center na Wydziale Zarządzania UŁ. Rezultatem jej współpracy z biznesem jest udział w opracowaniu projektów systemów rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej dla kilku dużych podmiotów gospodarczych w Polsce.

Od 1999 r. jest członkiem Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce (RN SKwP). W latach 2000–2011 aktywnie uczestniczyła w jej pracach jako sekretarz komitetu redakcyjnego „Zeszytów Teoretycznych Rachunkowości”, a od września 2011 r. pełni funkcję redaktora naczelnego tego czasopisma naukowego. Od 2003 r. jest też członkiem Komisji Rachunkowości Zarządczej i Controllingu RN SKwP, a od 2012 r. członkiem Komisji ds. Opracowania Zasad Certyfikacji Specjalisty Rachunkowości Zarządczej przy Zarządzie Głównym SKwP. Od 1993 r. jest członkiem European Accounting Association (EAA), a latach 2012–2015 reprezentantem Polski w Radzie (Board) tego stowarzyszenia.

Wstęp

Rachunkowość zarządcza służy potrzebom informacyjnym kierowników różnych szczebli zarządzania w jednostce gospodarczej. Obejmuje ona zakres problemowy, który łączy rachunkowość z zarządzaniem jednostką.

Rozwój rachunkowości zarządczej jako dziedziny wiedzy wchodzącej w skład nauki rachunkowości oraz jako podsystemu rachunkowości w podmiotach gospodarczych stanowi fakt niepodważalny w krajach anglojęzycznych, w których jest ona określana terminem *management accounting*. Koncepcje i metody rachunkowości zarządczej stosują również przedsiębiorstwa w innych krajach o ugruntowanej gospodarce rynkowej, np. w krajach niemieckojęzycznych są one objęte nazwą *controlling*.

W Stanach Zjednoczonych, Wielkiej Brytanii i Kanadzie specjaliści wykonujący w przedsiębiorstwach zadania z zakresu rachunkowości zarządczej stanowią grupę zawodową (o nazwie *management accountants* lub *controllers*), której rozwój jest wspierany przez profesjonalne organizacje zawodowe, np. IMA w Stanach Zjednoczonych i CIMA w Wielkiej Brytanii¹.

Specjaliści do spraw rachunkowości zarządczej odgrywają coraz większą rolę także w polskich przedsiębiorstwach, w których jest możliwe i potrzebne kształtowanie systemów rachunkowości zarządczej (controllingu) od czasu przywrócenia w Polsce gospodarki rynkowej na początku lat 90. XX w. Tym specjalistom są stawiane wysokie wymagania dotyczące wiedzy, umiejętności i postawy zawodowej, tak jak ich odpowiednikom w krajach, w których rachunkowość zarządcza jest rozwijana w praktyce znacznie dłużej.

Obecnie rachunkowość zarządcza w jej praktycznym wymiarze jest postrzegana jako „działalność zawodowa, która dotyczy współdziałania w podejmowaniu decyzji kierowniczych, doradzania przy planowaniu i systemach zarządzania wynikami oraz która dostarcza fachowej wiedzy z zakresu sprawozdawczości

¹ IMA (Institute of Management Accountants) – Instytut Specjalistów Rachunkowości Zarządczej; CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) – Instytut Dyplomowanych Specjalistów Rachunkowości Zarządczej.

finansowej i kontroli (sterowania) w celu wsparcia menedżerów przy formułowaniu i implementacji strategii” (*Statements*, 2008).

Aby specjaliści rachunkowości zarządczej w Polsce byli faktycznie partnerami kierowników w procesie zarządzania strategicznego i operacyjnego jednostkami gospodarczymi, muszą – oprócz wiedzy o funkcjonowaniu współczesnego biznesu – mieć przede wszystkim wiedzę na temat koncepcji, metod oraz technik strategicznej i operacyjnej rachunkowości zarządczej oraz znać uwarunkowania i zasady wdrażania klasycznych i nowoczesnych rozwiązań z tego zakresu współczesnej rachunkowości.

Prezentowana książka wychodzi naprzeciw potrzebom zarówno osób rozpoczynających poznawanie tajników rachunkowości zarządczej², jak i menedżerów i praktyków rachunkowości zarządczej, dążących do ugruntowania i pogłębienia posiadanych już wiadomości z tej dziedziny. Celem niniejszej publikacji jest przedstawienie oraz objaśnienie istoty, zasad i uwarunkowań zastosowania narzędzi składających się na rachunkowość zarządczą jako dziedzinę wiedzy i aktywności, niezbędną w procesie efektywnego zarządzania strategicznego i operacyjnego współczesnymi podmiotami gospodarczymi.

Jest to drugie wydanie książki opublikowanej po raz pierwszy w 2010 r., rozszerzone o dwa rozdziały (18 i 19) i dwa podrozdziały, tj. 11.8 i 14.7, a także uaktualnione i poprawione. Praca obejmuje 19 rozdziałów. W dwóch początkowych omówiono podstawowe pojęcia i tendencje w rozwoju rachunkowości zarządczej. W rozdziale 3 scharakteryzowano systemy rachunku kosztów, traktowane obecnie jako tradycyjne, a stanowiące podstawę rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na potrzeby zarządzania operacyjnego oraz bazę informacyjną do sporządzania sprawozdań finansowych. W rozdziale 4 przedstawiono zasady rozliczania i rozwiązania ewidencyjne dotyczące kosztów działalności operacyjnej przedsiębiorstw, wykorzystywane do sporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z regulacjami prawnymi obowiązującymi w Polsce. W dwóch następnych rozdziałach (5 i 6) objaśniono zasady rozliczania i kalkulacji kosztów produktów w warunkach stosowania rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych. Rozdział 7 dotyczy celów użycia i zasad funkcjonowania rachunku kosztów standardowych. W dwóch kolejnych rozdziałach (8 i 9) zaprezentowano zagadnienia i metody rachunkowości zarządczej istotne w podejmowaniu decyzji operacyjnych, krótkookresowych. Problematykę rachunku odpowiedzialności, cen transferowych oraz zasad budżetowania operacyjnego szczegółowo rozwinęto w rozdziałach 10 i 11. Przesłanki zastosowania, strukturę i zasady kalkulacji w rachunku kosztów działań, według podejścia klasycznego i sterowanego czasem, objaśniono w rozdziale 12. Zagadnienia opisane w kolejnych pięciu rozdziałach składają się

² Studenci rozpoczynający zdobywanie wiedzy z zakresu rachunkowości zarządczej z wykorzystaniem tej książki powinni mieć opanowane podstawowe zagadnienia z dziedziny rachunkowości finansowej, finansów i zarządzania.

na rachunkowość zarządczą ukierunkowaną strategicznie, ważną dla strategicznego zarządzania kosztami i wynikami oraz zarządzania opartego na wartości.

W dodanym rozdziale 18 przedstawiono zagadnienia organizacyjne i etyczne ważne dla rozwoju zawodu specjalisty ds. rachunkowości zarządczej oraz kształtowania profesjonalnych postaw tych specjalistów. W ostatnim rozdziale ukazano rolę rachunkowości zarządczej w procesie sporządzania sprawozdań finansowych, zgodnie z zasadami określonymi w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej. W niniejszym wydaniu książki rozdział 11 uzupełniono o prezentację analizy odchyleń wyniku finansowego, a rozdział 14 – o objaśnienie istoty oraz zasad zarządzania i rachunkowości zarządczej w szczupłych (*lean*) przedsiębiorstwach.

We wznowionej publikacji poprawiono także dostrzeżone usterki techniczne i edytorskie, które wkraśli się do wydania pierwszego. Bardzo dziękujemy panu dr. Adamowi Żwirbli z Torunia za wskazanie większości z nich.

Książka jest przeznaczona zarówno dla studentów poznających zagadnienia rachunkowości zarządczej pod kierunkiem wykładowcy, jak i osób samodzielnie zdobywających bądź rozszerzających wiedzę z tej dziedziny. Sprzyja temu struktura prezentacji zagadnień w poszczególnych rozdziałach. Każdy z nich rozpoczyna się od określenia jego szczegółowych celów. Omawiane tematy zilustrowano przykładami liczbowymi. Funkcją części końcowej, obejmującej podsumowanie rozdziału oraz zestaw pytań i zadań, jest pomoc studiującym w utrwaleniu wiadomości, a także dostarczenie im danych do samodzielnego rozwiązania konkretnych problemów i zadań. Wykaz definicji podstawowych terminów w układzie alfabetycznym, zamieszczony na końcu książki, ułatwia szybkie przypomnienie istoty zagadnień objaśnionych w pracy.

Wyrażamy nadzieję, że książka ta będzie drogowskazem dla studentów zdobywających wiedzę z zakresu rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej na kierunkach Finanse i rachunkowość, Zarządzanie, Logistyka oraz na kierunkach ekonomicznych, a także pozycją przydatną praktykom: zarówno specjalistom rachunkowości zarządczej (controllingu), jak i menedżerom. Studiowanie rachunkowości zarządczej jest bowiem jedną z najlepszych inwestycji edukacyjnych, jaką może realizować student, ponieważ do osiągnięcia sukcesu przez każdą jednostkę gospodarczą – od małej lokalnej firmy po dużą globalną korporację – potrzebne jest zastosowanie systemów rachunku kosztów i rozwijanych na ich podstawie innych metod rachunkowości zarządczej, umożliwiających wsparcie menedżerów w podejmowaniu decyzji w coraz bardziej złożonym, globalizującym się i dynamicznie zmieniającym środowisku społeczno-gospodarczym.

Anna Szychta
Redaktor naukowy

Łódź, styczeń 2014 r.

Istota, rola i rozwój rachunkowości zarządczej

Alicja A. Jaruga

Cele rozdziału

Rozdział umożliwia studiującym poznanie i zrozumienie następujących zagadnień:

1. Istota i zadania rachunkowości zarządczej.
2. Rola, jaką odgrywają informacje z systemu rachunkowości zarządczej w organizacjach gospodarczych.
3. Różnice między rachunkowością zarządczą a rachunkowością finansową.
4. Zapotrzebowanie na informacje rachunkowości zarządczej w zależności od ich użyteczności dla wewnętrznych i zewnętrznych odbiorców.
5. Główne etapy i osiągnięcia w rozwoju rachunkowości zarządczej.
6. Dlaczego rachunkowość zarządcza operuje zarówno informacjami finansowymi, jak i niefinansowymi, nie tylko wewnętrznymi, ale także zewnętrznymi dotyczącymi m.in. konkurentów i klientów.
7. Sposób, w jaki rachunkowość zarządcza może się przyczyniać do tworzenia wartości dla właścicieli przedsiębiorstwa.
8. Rola współczesnej rachunkowości w strategicznym zarządzaniu przedsiębiorstwem.

1.1. Rachunkowość zarządcza jako system informacyjny wspierający sterowanie

Przez rachunkowość zarządczą rozumie się proces generowania informacji finansowych i niefinansowych odpowiednio do potrzeb zarządzania przedsiębiorstwem, a w szczególności w celu ułatwienia podejmowania decyzji operacyjnych i strategicznych przez pracowników i menedżerów przedsiębiorstwa.

Tradycyjnie rachunkowość zarządcza była definiowana przez Międzynarodową Federację Księgowych (International Federation of Accountants – IFAC) jako „proces identyfikacji, pomiaru, analizy, przygotowania i komunikowania informacji (finansowych i operacyjnych) stosowanych przez kierowników do planowania, oceny i kontroli [sterowania – A.A.J.] w ramach organizacji oraz do zapewnienia efektywnego wykorzystania zasobów”¹.

Przez **identyfikację** rozumie się ujęcie transakcji czy zdarzenia gospodarczego i odpowiednią jego kwalifikację w systemie rachunkowości.

Pomiar oznacza kwantyfikację transakcji lub innych zdarzeń gospodarczych, które zachodziły, zachodzą lub będą zachodzić.

Analiza, zwykle poprzedzona odpowiednim grupowaniem (np. kosztów i przychodów), polega na poszukiwaniu przyczyn odwzorowania danej działalności (procesu), ich relacji do innych zdarzeń i uwarunkowań sytuacyjnych.

Przygotowanie i interpretacja polegają na zestawianiu danych rachunkowości (*ex post*) i danych planowanych w sposób skoordynowany i logiczny, np. w wewnętrznych raportach o dokonaniach, uzupełnionych zwięzłym podsumowaniem o przyczynach odchyleń.

System raportów wewnętrznych i sprawozdań finansowych (wraz z raportem zawierającym informacje rachunkowości zarządczej) prezentowany zewnętrznym użytkownikom oznacza **komunikowanie**.

Planowanie jest tu rozumiane jako kwantyfikacja i interpretacja skutków zaplanowanych działań, kontraktów oraz innych transakcji i zdarzeń dla danej organizacji. Każdy rodzaj planowania, tj. planowanie strategiczne, taktyczne i operacyjne, wymaga informacji rachunkowości zarządczej zarówno z poprzednich okresów, jak i informacji perspektywicznych. Oznacza to odpowiednie współdziałanie w tworzeniu systemu planowania, kwantyfikacji osiągalnych celów organizacji oraz wyborze właściwych metod i technik monitorowania stopnia osiągnięcia tych celów.

¹ *Statement on International Management Accounting* (1986). Poszczególne elementy tej definicji rozwinęto, uwzględniając postanowienia amerykańskiego Instytutu Specjalistów Rachunkowości Zarządczej (IMA) oraz publikację *Management Accounting Concepts* (1998), opracowaną przez Komitet FMAC działający w ramach IFAC.

Ocena polega na uwzględnieniu implikacji przeszłych i oczekiwanych zdarzeń poprzez opracowanie oraz analizę trendów i relacji danych w celu ułatwienia wyboru optymalnych dróg działania.

Controlling, zdaniem IFAC, polega na zapewnieniu integracji informacji finansowych dotyczących działań (procesów) i zasobów organizacji. Obejmuje on monitorowanie i pomiar dokonań oraz wprowadzanie ewentualnych działań korygujących dzięki dostarczaniem informacjom o odchyleniach w celu osiągnięcia zamierzonych rezultatów.

Zapewnienie efektywnego wykorzystania zasobów odbywa się poprzez system raportów wewnętrznych odpowiadających ośrodkom odpowiedzialności służącym rozliczaniu z efektywności nabywania i użytkowania (alokacji) zasobów oraz efektywności działania w ogóle. Wymaga to rozmieszczenia celów i zadań w całej sieci ośrodków rozliczanych z dokonań oraz systemu rachunkowości i sprawozdań wewnętrznych, odwzorowującego – odpowiednio do rodzaju tych ośrodków – przychody, koszty, majątek i zobowiązania. Całość jest wzbogacona o informacje ilościowe.

Sprawozdania zewnętrzne, oparte na regulacjach normatywnych, są przygotowywane dla użytkowników zewnętrznych, tj. akcjonariuszy, kredytodawców, agend rządowych i władz podatkowych. Za składnik rachunkowości zarządczej jest uważane również współdziałanie w ustalaniu zasad rachunkowości stanowiących podstawę sprawozdawczości zewnętrznej.

Rachunkowość zarządcza powinna dostarczać informacji i wspomagać swoimi rekomendacjami osoby kierujące w całym cyklu zarządzania, co obejmuje następujące czynności²:

1. Wytaczanie strategii organizacji i planowania w długich okresach; wymaga to m.in. uczestniczenia w analizie i ocenie projektów dotyczących wprowadzania nowych produktów oraz inwestowania w środki trwałe, patenty, licencje itp., a także uczestniczenia w tworzeniu i doskonaleniu struktur organizacyjnych.
2. Alokowanie, nabywanie i wykorzystywanie zasobów – jest ono wspomagane przez informacje dotyczące dostawców, klientów, rynków, kanałów sprzedaży, zyskowności produktów, cen i warunków sprzedaży itp.
3. Planowanie i kontrola kosztów działań (procesów), produktów i usług, ośrodków odpowiedzialności, co wymaga rutynowych informacji o kosztach i przychodach, majątku i zobowiązaniach itp., pozwalających na rozrachunek z odpowiedzialności za efektywność prowadzonej działalności.

² Ta systematyka zadań rachunkowości zarządczej ciągle się rozszerza. Uznane na świecie podręczniki w większości eksponują omawiany zestaw, np. prace, których współautorami są Ch.T. Horngren, R.S. Kaplan, C. Drury.

Publikacja stanowi kompleksowe źródło wiedzy na temat tradycyjnych i najnowszych koncepcji oraz metod rachunkowości zorientowanej na potrzeby zarządzania.

Celem tej książki jest prezentacja i objaśnienie istoty, zasad i uwarunkowań zastosowania narzędzi składających się na rachunkowość zarządczą jako dziedzinę wiedzy i aktywności niezbędną w procesie efektywnego zarządzania strategicznego i operacyjnego współczesnymi podmiotami gospodarczymi.

Przedmiotem analizy są:

- fundamentalne pojęcia i tendencje w rozwoju rachunkowości zarządczej,
- systemy rachunku kosztów,
- zasady rozliczania i rozwiązywania ewidencyjne dotyczące kosztów działalności operacyjnej, stosowane zgodnie z regulacjami prawnymi obowiązującymi w Polsce, zasady rozliczania i kalkulacji kosztów produktów w warunkach stosowania rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych,
- cele zastosowania i zasady funkcjonowania rachunku kosztów standardowych, zagadnienia i metody rachunkowości zarządczej istotne w podejmowaniu decyzji operacyjnych,
- problematyka rachunku odpowiedzialności, cen transferowych oraz zasad budżetowania operacyjnego,
- przesłanki zastosowania, struktura i zasady kalkulacji w rachunku kosztów działań, zarówno typu klasycznego, jak i *Time-Driven ABC*,
- metody rachunkowości zarządczej ukierunkowanej strategicznie (m.in. rachunek kosztów docelowych, budżetowanie kapitałowe, zbilansowana karta wyników), zagadnienia strategicznego zarządzania kosztami i wynikami oraz zarządzania opartego na wartości, wybrane organizacyjne i etyczne aspekty rachunkowości zarządczej.

Książka przeznaczona jest dla menedżerów i praktyków rachunkowości zarządczej. Przydatna będzie również dla studentów, jak i osób samodzielnie zdobywających bądź rozszerzających wiedzę z tej dziedziny.

Zamówienia:

tel. 801 04 45 45, fax 22 535 80 01

zamowienia.kiadzki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl



9 788326 432835 W02P01

ISBN 978-83-264-3283-5



9 788326 432835

Cena 139 zł (w tym 5% VAT)



Oficyna

a Wolters Kluwer business