

Waldemar Gos
Teresa Kiziukiewicz
Przemysław Mućko
Bożena Nadolna

Zarządzanie kosztami

Teoria i dobre praktyki



Wolters Kluwer

Waldemar Gos
Teresa Kiziukiewicz
Przemysław Mućko
Bożena Nadolna

Zarządzanie kosztami

Teoria i dobre praktyki

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 10 listopada 2018 r.

Recenzent

Prof. nadzw. dr hab. Bartłomiej Nita

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zajac

Opracowanie redakcyjne

Michał Topulniak

Łamanie

Violet Design Wioletta Kowalska

Poszczególne rozdziały książki napisali:

Waldemar Gos – 2, 4, 5

Teresa Kiziukiewicz – 1, 8, 9

Przemysław Mućko – 3, 6, 7

Bożena Nadolna – 10

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

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2019

ISBN 978-83-8160-131-3

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wstęp	9
--------------------	---

Rozdział 1

Koszty w zarządzaniu przedsiębiorstwem	13
1.1. Koszty i ich klasyfikacja	13
1.2. Koszty jako przedmiot rachunku kosztów	19
1.3. Koszty jako kryterium decyzyjne	24
1.4. Zarządzanie kosztami w warunkach ryzyka	26
Literatura	32

Rozdział 2

Sprawozdawczy rachunek kosztów	33
2.1. Projektowanie sprawozdawczego rachunku kosztów	33
2.2. Istota i przydatność decyzyjna kosztu wytworzenia produktów	41
2.3. Kierunki analizy kosztów i jej wykorzystanie w zarządzaniu	48
2.4. <i>Case study</i>	55
Literatura	61

Rozdział 3

Operacyjne zarządzanie kosztami zmiennymi i stałymi	62
3.1. Koszty a rozmiar działalności	62
3.2. Rachunek marż pokrycia	72
3.3. Analiza progu rentowności	79
3.4. Krótkookresowe rachunki decyzyjne	85
3.5. <i>Case study</i>	92
Literatura	94

Rozdział 4

Rachunek kosztów w zarządzaniu przez wyjątki	95
4.1. Istota zarządzania przez wyjątki a rachunkowość	95
4.2. Klasyfikacja i charakterystyka odmian rachunku kosztów przyszłościowych	97
4.3. Zasady analizy odchyleń kosztowych i ich wykorzystanie w zarządzaniu	107
4.4. <i>Case study</i>	110
Literatura	117

Rozdział 5

Rachunek kosztów w zarządzaniu zdecentralizowanym	118
5.1. Budżetowanie kosztów jako narzędzie zarządzania	118
5.2. Rodzaje i konstrukcja budżetów kosztów	122
5.3. Metody i zasady budżetowania kosztów	129
5.4. Etapy wdrażania budżetowania kosztów	135
5.5. <i>Case study</i>	139
Literatura	144

Rozdział 6

Zarządzanie kosztami działań	145
6.1. Model rachunku kosztów działań	146
6.2. Kalkulacja kosztów w rachunku kosztów działań	155
6.3. Decyzje z wykorzystaniem rachunku kosztów działań	164
6.4. Warunki wdrożenia i funkcjonowania rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach i instytucjach	167
6.5. <i>Case study</i>	173
Literatura	177

Rozdział 7

Rachunek kosztów w zarządzaniu zasobami	178
7.1. Zasoby jako źródło generowania kosztów w organizacjach gospodarczych	178
7.2. Rachunek kosztów zasobów	182
7.3. Rachunek kosztów działań sterowany czasem	187
7.4. Zarządzanie kosztami niewykorzystanych zasobów	195
7.5. <i>Case study</i>	201
Literatura	204

Rozdział 8

Odmiany rachunku kosztów wykorzystywane w strategicznym zarządzaniu kosztami	205
8.1. Strategiczne zarządzanie kosztami	205
8.2. Rachunek kosztów cyklu życia produktu w zarządzaniu kosztami	209
8.3. Procedury zarządzania kosztami w rachunku kosztów docelowych	215
8.4. Benchmarking i <i>kaizen costing</i> w strategii rynkowej przedsiębiorstwa	222
Literatura	230

Rozdział 9

Zarządzanie kosztami jakości	231
9.1. Jakość produktu jako cel zarządzania	231
9.2. Istota i kategorie kosztów jakości	238
9.3. Pomiar kosztów jakości	243
9.4. Rachunek kosztów jakości jako element systemu zarządzania	248
9.5. Zakończenie	255
Literatura	255

Rozdział 10

Rachunek kosztów i korzyści jako instrument zrównoważonego zarządzania kosztami	257
10.1. Istota rachunku kosztów i korzyści	258
10.2. Procedura rachunku kosztów i korzyści	265
10.3. Istota, geniza i znaczenie kosztów utraconych korzyści w rachunku decyzyjnym	277
10.4. Metody wyceny efektów przedsięwzięcia (projektu) inwestycyjnego w rachunku kosztów i korzyści	283
Literatura	294
Autorzy	297

WSTĘP

Podjęte przez zarządzających decyzje są konsekwencją dokonywanych wyborów. Od ich trafności zależy sytuacja jednostki gospodarczej i osiągnięcie wyraźnie sprecyzowanych celów powiązanych z określonymi kryteriami, które umożliwią zarówno wybory decyzyjne, jak i ocenę spełnienia zamierzeń. W warunkach nasilającej się konkurencji kryterium o kluczowym znaczeniu są koszty jako kategoria ekonomiczna, która w zestawieniu z przychodami stanowi podstawę do oceny rentowności działalności gospodarczej. Ważną dla zarządzania cechą kosztów jest możliwość oddziaływania na ich poziom zarówno w odniesieniu do bieżącego okresu, jak i dalszej przyszłości, przy czym dla stworzenia racjonalnych podstaw do podejmowania decyzji niezbędne są informacje o kosztach. Systemem, który je dostarcza, jest rachunek kosztów.

W odpowiedzi na dynamiczne zmiany warunków gospodarowania i rosnącą konkurencję na skalę globalną powstało szereg odmian rachunku kosztów zorientowanych na zarządzanie kosztami. Należy podkreślić, że poszczególne odmiany są przydatne w określonych warunkach, z uwzględnieniem specyfiki działalności i organizacji jednostki gospodarczej, jej wyposażenia w środki produkcji, kwalifikacji kadr, a także otoczenia. W obecnych warunkach dla zapewnienia efektywności zarządzania kosztami nie wystarcza zazwyczaj ograniczenie do jednej odmiany rachunku kosztów, lecz jest wskazane zaprojektowanie modelu rachunku kosztów obejmującego starannie dobrane i wzajemnie zintegrowane jego odmiany. Wymaga to wiedzy o charakterze poszczególnych odmian i preferencjach ich zastosowań. Z uwagi na to w pracy są zaprezentowane różne odmiany rachunku kosztów ze wskazaniem ich przydatności w praktyce zarządzania kosztami.

Punktem wyjścia są omówione w pierwszym rozdziale zasady definiowania i klasyfikacji kosztów według kryteriów wykorzystywanych przy konstrukcji poszczególnych odmian rachunku kosztów. Rozpatrzono też powiązanie odmian rachunku kosztów z systemem rachunkowości finansowej i zarządczej oraz ich wykorzystania w zarządzaniu operacyjnym i strategicznym. Wskazano też wpływ ryzyka na poziom kosztów.

Kolejne rozdziały są poświęcone poszczególnym odmianom rachunku kosztów, poczynając od tradycyjnego (ewidencyjnego, sprawozdawczego) rachunku kosztów, na którego funkcjonowanie wywierają wpływ przepisy ustawy o rachunkowości i międzynarodowe regulacje rachunkowości. Zwrócono uwagę na jego zalety i wady. Następne rozdziały odnoszą się natomiast do zarządczych odmian rachunku kosztów, których stosowanie jest wyrazem indywidualnych decyzji jednostek gospodarczych w zależności od warunków ich funkcjonowania i występujących potrzeb.

Spśród zarządczych odmian rachunku kosztów w pierwszej kolejności zostały przedstawione w rozdziale 3. problemy operacyjnego zarządzania kosztami zmiennymi i stałymi występującymi w rachunku kosztów częściowych. Zwrócono uwagę na zarządczą przydatność analizy prognozy rentowności i zaprezentowano krótkookresowe rachunki decyzyjne.

Kolejny rozdział 4. dotyczy wykorzystania rachunku kosztów przeszłościowych w zarządzaniu przez wyjątki. Perspektywne podejście do zarządzania kosztami jest kontynuowane w rozdziale 5., poświęconym problemom i etapom wdrażania budżetowania kosztów w celu podniesienia efektywności zarządzania kosztami.

W rozdziale 6. ukazano zasady i warunki zarządzania kosztami w warunkach pierwotnej wersji rachunku kosztów działań, natomiast w rozdziale 7. jest mowa o roli rachunku kosztów w zarządzaniu zasobami, postrzeganymi jako źródło generowania kosztów. W rozdziale tym została też przedstawiona modyfikacja rachunku kosztów działań w postaci sterowanego czasem rachunku kosztów działań, który na

podstawie doświadczeń praktycznych jest uznawany za metodę efektywniejszą, a mimo to prostszą i tańszą w zastosowaniu.

Następne dwa rozdziały dotyczą specyficznych cech strategicznego zarządzania kosztami w dłuższej perspektywie czasowej. Obejmują one zarządzanie kosztami w cyklu życia produktów, a także w rachunku kosztów docelowych oraz wykorzystanie w zarządzaniu kosztami jakości. Wskazuje się przy tym na powiązanie tych odmian rachunku kosztów. Zwraca się też uwagę na celowość – w wypadku tych metod – jednoczesnego stosowania koncepcji benchmarkingu kosztów w strategii rynkowej przedsiębiorstwa.

Ostatni rozdział jest poświęcony rachunkowi kosztów i korzyści, traktowanemu jako instrument zrównoważonego zarządzania kosztami. Wskazuje się przy tym procedury tego rachunku i związanej z nim analizy kosztów utraconych korzyści, których pomiar jest omówiony w tym rozdziale.

W celu zinterpretowania i wyjaśnienia omawianych treści w poszczególnych rozdziałach zamieszczono przykłady i/lub *case study*.

Szerokie ujęcie zagadnień zarządzania kosztami ze wskazaniem przydatności określonych odmian rachunku kosztów powinno w zamyśle autorów opracowania posłużyć zarówno osobom zainteresowanym teoretycznymi aspektami rozwoju i zastosowań rachunku kosztów, jak i wspomóc praktyków w efektywnym zarządzaniu kosztami zorientowanym na ich optymalizację i dążenie do zapewnienia rentowności działalności gospodarczej w krótkiej i długiej perspektywie czasowej.

Autorami podręcznika są pracownicy naukowo-dydaktyczni Instytutu Rachunkowości Uniwersytetu Szczecińskiego i Katedry Ekonomii i Rachunkowości Zachodniopomorskiego Uniwersytetu Technologicznego w Szczecinie.

Rozdział 1

KOSZTY W ZARZĄDZANIU PRZEDSIĘBIORSTWEM

Zarządzanie kosztami jest kluczowym obszarem oddziaływania na efektywność działalności gospodarczej. Koszty są bowiem, obok przychodów, czynnikiem kształtującym wynik finansowy jednostki gospodarczej. Jednak ich wpływ na wynik jest odmienny niż przychodów, które są skorelowane z wynikiem pozytywnie, natomiast koszty – negatywnie. Z tego względu celem zarządzania kosztami jest ich minimalizacja, ale pod warunkiem, że nie wpłynie to na pogorszenie jakości, która na konkurencyjnym rynku determinuje wysokość przychodów. Właściwe zarządzanie kosztami wymaga wiedzy o ich istocie, klasyfikacji i zastosowaniach decyzyjnych, a także o odmianach rachunku kosztów, od których zależy zakres i charakter informacji o kosztach oraz możliwości ich wykorzystania w zarządzaniu.

1.1. Koszty i ich klasyfikacja

Warunkiem uzyskania przychodów z działalności gospodarczej jest uprzednie poniesienie kosztów na wytworzenie wyrobów lub świadczenie usług, które znajdą nabywców. Zarządzający przedsiębiorstwem muszą przy tym zadbać o kształtowanie kosztów na poziomie zapewniającym rentowność prowadzonej działalności. Oznacza to, że koszty nie mogą przekraczać przychodów osiągniętych ze sprzedaży wytworzonych wyrobów bądź świadczonych usług. Z tego względu koszty są jedną z najważniejszych kategorii ekonomicznych przesądzających

o sukcesie przedsiębiorstwa, a zarządzanie nimi – jednym z ważniejszych zadań stojących przed jednostką gospodarczą. Wiąże się to z koniecznością poznania istoty i charakteru kosztów, a także oddziałujących na nie czynników. Świadomość tego i odpowiednia wiedza warunkują podejmowanie działań sprzyjających optymalizacji kosztów z perspektywą maksymalizacji zysków.

W literaturze koszty są różnie ujmowane, lecz na ogół ich definicje są oparte na następującej formule:

$$k = c + v + m,$$

gdzie:

k – koszt,

c – zużycie środków produkcji, w tym: $c = c' + c''$,

c' – zużycie środków pracy, np. maszyn, urządzeń, środków transportowych, budynków,

c'' – zużycie przedmiotów pracy, czyli materiałów, surowców, półfabrykatów,

v – zaangażowanie siły roboczej,

m – koszty czysto pieniężne, np. ubezpieczenia majątkowe, opłaty, podatki o charakterze kosztowym.

W ujęciu odpowiadającym podanemu wzorowi definiuje się koszty jako przynoszące efekt w postaci wyrobów lub usług, przypisane do okresu sprawozdawczego i wyrażone wartościowo zużycie w toku działalności środków pracy, przedmiotów pracy, siły roboczej, a także zaliczane do kosztów – na mocy przepisów – pozycje czysto pieniężne niezwiązane ze zużyciem zasobów.

Inaczej są określone koszty w ustawie o rachunkowości, w której definicja – wzorowana na międzynarodowych regulacjach rachunkowości – jest wspólna dla kosztów i strat. Według ustawy pod pojęciem obu tych kategorii rozumie się:

- uprawdopodobnione zmniejszenia w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych o wiarygodnie określonej wartości,
- w formie zmniejszenia wartości aktywów albo zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw,

- wskutek czego nastąpi zmniejszenie kapitału własnego lub zwiększenie jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli¹.

Definicja ta ma szerszy zakres przedmiotowy (koszty i straty) od wcześniej przytoczonej definicji literaturowej. W związku z tym nie nawiązuje ona do efektu, ponieważ straty od kosztów odróżnia właśnie brak efektu w postaci wyrobów lub usług jako źródła przychodów ze sprzedaży. W obu definicjach są natomiast podkreślone cechy kosztów polegające na: zaangażowaniu składników majątku jednostki, wartościowym ujęciu ich zużycia i przypisaniu do okresu sprawozdawczego.

Warto podkreślić, że niekiedy mylnie pojęcie kosztu jest identyfikowane z pojęciami takimi, jak: nakład, wydatek czy strata. Nie są to bowiem synonimy, ponieważ:

- nakład może być wyrażany nie tylko wartościowo, ale też ilościowo, a poza tym nie jest on ściśle przypisany do jednego okresu sprawozdawczego, lecz może dotyczyć kilku okresów,
- wydatek wyraża natomiast rozchód środków pieniężnych, który może nie być kosztem, np. w wypadku zakupu materiałów nieprzekazanych do zużycia, lecz czasowo składowanych w magazynie,
- stratę cechuje, jak już podkreślano, brak efektu mimo zaangażowania czynników produkcyjnych i przypisania do okresu sprawozdawczego.

Ze względu na występujące w jednostkach gospodarczych rodzaje działalności wyróżnia się koszty:

- a) normalnej (statutowej) działalności operacyjnej, czyli tej, dla której jednostka została utworzona,
- b) pozostałej działalności operacyjnej, która jest pośrednio związana z normalną działalnością operacyjną,
- c) działalności finansowej, w której występują koszty odsetek i aktualizacji wartości aktywów finansowych.

¹ Art. 3 ust. 1 pkt 31 ustawy z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2018 r. poz. 395 ze zm.).

Zarządzanie kosztami

„Książka przygotowana przez zespół Autorów została zaprojektowana w taki sposób, aby służyć praktykom w efektywnym zarządzaniu kosztami zorientowanym na zapewnienie rentowności działalności gospodarczej zarówno w krótkiej, jak i w długiej perspektywie czasowej. Opracowanie będzie również przydatne w procesie dydaktycznym na wydziałach ekonomicznych uczelni wyższych we wspomaganiu procesu dydaktycznego w zakresie rachunkowości zarządczej, rachunku kosztów i zarządzania kosztami”.

Prof. nadzw. dr hab. Bartłomiej Niła

W publikacji w sposób syntetyczny opisano istotę i praktyczne wykorzystanie modeli rachunku kosztów. Wskazano ponadto wiele przykładów i studiów przypadków.

Autorzy przedstawiają m.in. takie zagadnienia jak:

- przyczyny powstawania kosztów i metody racjonalnego zarządzania nimi;
- zasady definiowania i klasyfikacji kosztów według kryteriów wykorzystywanych przy konstrukcji poszczególnych odmian rachunku kosztów;
- sporządzanie raportów wewnętrznych;
- wykorzystanie modeli rachunku kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwami z różnych branż;
- problemy operacyjnego zarządzania kosztami zmiennymi i stałymi, występującymi w rachunku kosztów częściowych;
- zarządcza przydatność analizy prognozy rentowności i krótkookresowe rachunki decyzyjne;
- problemy i etapy wdrażania budżetowania kosztów w celu podnoszenia efektywności zarządzania kosztami;
- rola rachunku kosztów w zarządzaniu zasobami postrzeganymi jako źródło generowania kosztów;
- specyficzne cechy strategicznego zarządzania kosztami w dłuższej perspektywie czasowej;
- rachunki kosztów i korzyści, traktowane jako instrument zrównoważonego zarządzania kosztami.

Publikacja jest przeznaczona dla doradców podatkowych, ekonomistów i księgowych, menedżerów wszystkich szczebli oraz przedsiębiorców z różnych branż, w szczególności produkcyjnych i usługowych. Będzie cennym źródłem wiedzy dla pracowników działów sprzedaży i marketingu, a także przedstawicieli nauki oraz studentów rachunkowości i ekonomii.

CENA 99 ZŁ (W TYM 5% VAT)



ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL
WWW.PROFINFO.PL



Wolters Kluwer