



UNIWERSYTET WARSZAWSKI  
**Wydział Nauk Ekonomicznych**

# Rachunkowość zarządcza (cz. 2)

**dr Piotr Modzelewski**

Katedra Bankowości, Finansów i Rachunkowości  
Wydziału Nauk Ekonomicznych  
Uniwersytetu Warszawskiego

# Plan zajęć

1. Wprowadzenie do tradycyjnych systemów rachunku kosztów
2. Przykład liczbowy
3. Wprowadzenie do współczesnych systemów rachunku kosztów

# Systemy rachunku kosztów i wyników

- 1) Tradycyjne - zorientowane na pomiar celu procesów zarządzania w krótkim okresie (zysk)
- 2) Współczesne – zorientowane na wspieranie procesów zarządzania strategicznego w długim okresie

# Tradycyjne systemy rachunku kosztów i wyników

Ze względu na zasięg czasowy informacji można wyróżnić:

- Rachunek kosztów rzeczywistych
- Rachunek kosztów normalnych
- Rachunek kosztów postulowanych (np. normatywnych, standardowych, planowanych, budżetowanych)

Ze względu na kryterium zakresu rzeczowego wyróżnia się:

- Rachunek kosztów pełnych
- Rachunek kosztów zmiennych

# Rachunek kosztów rzeczywistych

- Są w nim ujmowane tylko koszty faktycznie poniesione w przedsiębiorstwie w danym okresie
- Jest to rachunek ex post
- Rzeczywiste ceny nabycia lub ceny ewidencyjne
- Struktura kosztów rodzajowa, podmiotowa, przedmiotowa

# Rachunek kosztów normalnych

- Wzorce kosztów normalnych miały charakter ex ante
- Wzorce kosztów, określane były jako koszty normalne, gdyż stanowiły wielkości przeciętne, ustalone na podstawie danych o kosztach zarejestrowanych w okresie poprzednim
- Ustala się stawki kosztów normalnych (wzorce kosztów) dla nośników kosztów w podmiotach podstawowych i pomocniczych
- porównanie kosztów rzeczywistych i normalnych – odchylenia w przekroju nośników kosztów
- Wady: (1) brak charakteru prospektywnego, (2) brak możliwości szczegółowej analizy wg przyczyn powodujących odchylenia

# Rachunek kosztów postulowanych

- Niezależnie od kosztów poniesionych w przeszłości, koszty są ustalane dla okresu przyszłego
- W rachunku kosztów postulowanych, oprócz struktury kosztów postulowanych, dokonuje się także pomiaru kosztów rzeczywistych, a następnie ustalane są odchylenia
- Odchylenie globalne, odchylenia cząstkowe (z tytułu zmiany cen, odchylenie od zużycia ilościowego zasobów produkcji, odchylenie od stopnia wykorzystania zdolności produkcyjnych, odchylenie z tytułu zmian rozwiązań techniczno-technologicznych)

# Rachunek kosztów pełnych

- Jednostkowy koszt wyrobów odzwierciedla pełne zużycie zasobów, jakie wystąpiło w przedsiębiorstwie w celu jego wytwarzania
- Rozlicza się koszty pośrednie na produkty
- Prowadzi to do proporcjonalnego dzielenia kosztów pośrednich na nośniki kosztów (produkty) w stosunku do wielkości przyjętej jako klucz rozliczeniowy (np. płace bezpośrednie, koszty bezpośrednie, maszynogodziny)
- Zasada proporcjonalizacji kosztów przedsiębiorstwa
- Wg zasad rachunku kosztów pełnych może być zbudowany rachunek kosztów rzeczywistych, rachunek kosztów normalnych, rachunek kosztów postulowanych (normatywnych, standardowych czy planowanych)



# Rachunek kosztów zmiennych

- Koszty całkowite przedsiębiorstwa są dzielone na stałe i zmienne
- Koszty podmiotów wewnętrznych również są agregowane zgodnie z charakterem zmienności względem stopnia wykorzystania zdolności produkcyjnych (koszty stałe i zmienne)
- Produkty finalne, półfabrykaty i produkcja niezakończona są wyceniane tylko w kosztach zmiennych wytworzenia
- Produkty sprzedane są wyceniane w koszcie zmiennym sprzedanych produktów (=zmienny koszt wytworzenia wyrobów + zmienne koszty sprzedaży)

# Rachunek kosztów zmiennych

- Koszty stałe przedsiębiorstwa mogą być grupowane w jednolitym bloku lub z wyodrębnianiem w nim kosztów stałych: produkcji, zarządu, sprzedaży
- Kryterium oceny rentowności wyrobu lub usługi jest jednostkowa marża brutto, stanowiąca nadwyżkę ceny sprzedaży nad kosztami zmiennymi sprzedanego wyrobu lub usługi
- Wycena świadczeń wewnętrznych jest dokonywana na poziomie kosztów zmiennych wytworzenia
- Grupowane dla podmiotów wewnętrznych (podstawowych i pomocniczych) koszty stałe tworzą łączną sumę kosztów stałych okresu
- Jednostopniowy rachunek kosztów zmiennych vs. wielostopniowy rachunek kosztów zmiennych

# Wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów i wyników

- Oparty na koncepcji rachunku kosztów zmiennych
- Obiekty kosztów: poszczególne produkty lub usługi, grupy produktów, centra kosztów, obszary działalności
- Oprócz złożonej struktury kosztów stałych, rozbudowana jest struktura przychodów ze sprzedaży (zewnętrznej i wewnętrznej)
- Przychody są identyfikowane zgodnie ze strukturą wyodrębnionych obiektów kosztowych (produkty, usługi, grupy produktów, podmioty wewnętrzne, obszary działalności)
- Identyczność struktur dla kosztów i przychodów umożliwia ustalanie wyników cząstkowych w postaci marży brutto dla produktów, grup produktów, podmiotów wewnętrznych, obszarów i firmy jako całości

# Wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów i wyników

Treść	Podmioty						Razem
	A			B			
	Grupy asortymentowe						
	X		Y		Z		
	Rodzaje asortymentu						
	1	2	3	4	5	6	
Przychód ze sprzedaży (po potrąceniach)	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XXX
Koszty indywidualne zmienne produktów	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XXX
Stałe koszty wytwarzania produktów	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XXX
<b>Wynik brutto wg produktów (marża I)</b>	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XXX
Koszty stałe grup produktów	X		X		X		XXX
<b>Wynik brutto wg grup produktów (marża II)</b>	X		X		X		XXX
Stałe koszty podmiotów	X		X		X		XXX
<b>Wynik brutto podmiotów (marża III)</b>	X		X		X		XXX
Stałe koszty zarządzania przedsiębiorstwem	S W						XXX
<b>Wynik wewnętrzny okresu IV (zysk, strata)</b>							XX
Podatki i obciążenia budżetowe							X
<b>Wynik wewnętrzny okresu (zysk, strata)</b>							X

# Współczesne systemy rachunku kosztów

- Rachunek cyklu życia produktu
- Rachunek kosztów celu (target costing)
- Rachunek redukcji kosztów (Kaizen)
- Koszty jakości
- Rachunek kosztów działań
- Wybrane metody zarządzania kosztami (benchmarking, outsourcing)

# Rachunek cyklu życia produktu

Fazy główne:

- **Faza przygotowania produktu** (analiza wariantowa,, wybór rozwiązań problemów, B+R, przygotowanie produkcji i sprzedaży, inwestycje, zakup maszyn i urządzeń)
- **Faza wprowadzania produktu na rynek**
- **Faza wytwarzania produktu** (wzrost, dojrzałość, schyłek)
- **Faza posprzedażna** (koszty użytkowania, sprzedaż zbędnych maszyn i urządzeń, produkcja części zamiennych, koszty utrzymania sprzedaży produktu, koszty likwidacji produktu)

# Rachunek kosztów celu (target costing)

- Stosowany w fazie projektowania produktu i jego wariantów oraz w pozostałych fazach (założone: cena i zysk) – czy projektowany koszt cyklu życia produktu może być zaakceptowany?
- Jest zintegrowany z rachunkiem cyklu życia produktów
- Jest zintegrowany z systemem redukcji kosztów
- Jest zorientowany na rynek
- Narzędzie do osiągnięcia zysku (celu) w długim okresie
- Wymaga współpracy ponaddziałowej i ponadfunkcyjnej pracowników (sprzedaż, rozwój produktu, produkcja)
- Służy podejmowaniu decyzji strategicznych w przedsiębiorstwach, w których proces produkcji charakteryzuje się krótkoseryjnością, wielowariantowością wytwarzanych wyrobów oraz stosowane są nowoczesne technologie

# Rachunek redukcji kosztów (Kaizen Costing)

- Po raz pierwszy zastosowany w firmie Toyota
- Kaizen (ciągłe doskonalenie)
- Jest systemem obniżającym koszty rzeczywiste do poziomu poniżej poziomu kosztów standardowych
- Permanentne wprowadzanie zmian
- Ustalanie co miesiąc nowych kwot kosztów do zredukowania
- Plan kosztów zmiennych, plan cen materiałów, detali i podzespołów obcych, plan zatrudnienia, plan inwestycyjny, plan kosztów stałych (prototypów, reklama, kanały sprzedaży, ogólne zarządzanie firmą)



# Koszty jakości

- Jakość (1) techniczna, (2) nietechniczna, (3) społeczny wymiar jakości
- Koszty jakości: (a) obserwowalne, (b) ukryte
- Wymiary jakości (funkcjonalność, estetyka, użyteczność, dodatki, trwałość, zgodność ze specyfikacją, łatwość użycia)
- Koszty prewencji (planowanie, szkolenia, raporty, audyty), oceny (inspekcje, testowanie, nadzór, wyposażenie pomiarowe), koszty wewnętrzne (odrzućanie produktów, ponowne wytwarzanie, ponowne testowanie, zmiany projektu), koszty zewnętrzne (zwroty, utracona sprzedaż, naprawy, odpowiedzialność za produkt, niższa satysfakcja klientów)

# Wybrane metody zarządzania kosztami (benchmarking, outsourcing)

- Benchmarking wewnętrzny
- Benchmarking konkurencyjny
- Benchmarking funkcjonalny lub ogólny

# Rachunek kosztów działań

Przykładowe działania:

- produkcja, montaż, przezbrajanie, transport wewnętrzny, przygotowanie konstrukcji i technologii, testowanie prototypów)

Nośniki kosztów działań

- Zaopatrzenie materiałowe (liczba zamówień, dostaw, otrzymanych faktur)
- Techniczne przygotowanie produkcji (liczba uruchomień maszyn, liczba serii produkcyjnych)
- Obsługa ogólnotechniczna (liczba zleceń produkcyjnych, liczba kontroli, liczba konserwacji i napraw)
- Opakowanie i przygotowanie wyrobów do wysłania (liczba partii do wysłania, liczba wydanych pozycji)

# Literatura (c.d.)

- I. Sobańska, Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne, Wyd. Beck, Warszawa 2010
- I. Sobańska (red.), Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza, CH Beck, Warszawa 2006
- A. Piosik, Zasady rachunkowości zarządczej, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2006
- M. Dobija, Rachunkowość zarządcza i controlling, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2002
- Ustawa o finansach publicznych z 27 sierpnia 2009 r.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 grudnia 2009 r. w sprawie klasyfikacji części budżetowych oraz określenia ich dysponentów
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji wydatków strukturalnych
- Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, Różnice w systemach finansowania wydatków na programy operacyjne ze wskazaniem zapisów w dotychczasowej i nowej ustawie o finansach publicznych, [www.mrr.gov.pl](http://www.mrr.gov.pl), dostęp 25 marca 2010 r.
- Poradnik rachunkowości budżetowej, Wydatki strukturalne oraz zasady sporządzania sprawozdania Rb-WS w praktyce, Infor, 2/2009

# Literatura

- Ruszkowski J., Górnicz E., Żurek M., Leksykon Integracji Europejskiej, PWN, 2004
- Pollitt Ch., Bouckaert G., Public Management Reform. A Comparative Analysis, Oxford University Press, UK 1999
- Aid Delivery Methods Vo.1 Project Cycle Management Guidelines, EC, March 2004
- Narodowy Plan Rozwoju 2007-2013
- Analiza zmian w prawie polskim w związku z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej – konsekwencje dla konsumentów i przedsiębiorców, UKIE, Warszawa, marzec – czerwiec 2003
- Członkostwo Polski w Unii Europejskiej - na jakich zasadach?, UKIE, Warszawa, marzec 2003
- Poczta W., Ekonomiczne skutki warunków integracji Polski z UE dla sektora rolnego, UKIE, Warszawa 2003
- Rozporządzenie Rady (WE) nr 1083 / 2006 z dnia 11 lipca 2006 r. ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności uchylające Rozporządzenie Rady (WE) nr 1260/1999
- Komisja Europejska, Przewodnik po Traktacie z Lizbony, Wspólnoty Europejskie 2009
- Irena Pietrzyk, Polityka regionalna Unii Europejskiej i regiony w państwach członkowskich, Wydawnictwa Naukowe PWN, Warszawa 2000
- Leszek Skiba, Budżet Unii Europejskiej, (w:) P. Kowalewski, G. Tchorek, J. Górski (pod red.), Mechanizmy funkcjonowania strefy Euro, Warszawa 2010
- Leszek Skiba, Polityka fiskalna w Unii Walutowej, (w:) P. Kowalewski, G. Tchorek, J. Górski (pod red.), Mechanizmy funkcjonowania strefy Euro, Warszawa 2010
- [www.funduszeuropejskie.gov.pl](http://www.funduszeuropejskie.gov.pl)
- [www.europa.eu](http://www.europa.eu)
- Budżet Unii Europejskiej, Ministerstwo Spraw Zagranicznych, Warszawa 2010
- [www.polskawue.pl](http://www.polskawue.pl)
- [www.parp.gov.pl](http://www.parp.gov.pl)

Dziękuję Państwu za uwagę

Kontakt:

[pmodzelewski@wne.uw.edu.pl](mailto:pmodzelewski@wne.uw.edu.pl)



UNIWERSYTET WARSZAWSKI  
Wydział Nauk Ekonomicznych