

Viktoriiia Vovk, PhD (Narodowy Uniwersytet Gospodarki Wodnej i Wykorzystania Zasobów Naturalnych, m. Równe),
Patrycja Konieczpolska, Student (Uniwersytet Gdański, m. Gdańsk)

RACHUNEK KOSZTÓW WE WSPÓŁCZESNEJ RACHUNKOWOŚCI

Artykuł omawia problematykę zastosowania nowoczesnych metod rachunku kosztów. W pierwszej części omawia się tradycyjne sposoby definiowania wysokości kosztu z uwzględnieniem metod rachunkowości finansowej. Problematyce współczesnych koncepcji kosztowych poświęcone są dalsze części pracy, w ramach których omawia się zastosowane rachunku: kosztów działań ABC, kosztów docelowych Target Costing, kosztów ciągłego doskonalenia KeizenCosting oraz kosztów cyklu życia produktu Product Life Cycle Costing.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów, rachunek ABC, Target Costing, KeizenCosting; Product Life Cycle Costing.

Tradycyjne rachunki najczęściej nie są już wystarczające dla współczesnych przedsiębiorstw i nie spełniają swojej funkcji w strukturze procesu podejmowania decyzji długookresowych. Coraz częściej przedsiębiorstwa stosują nowoczesne rachunki kosztów, do czego motywuje je przede wszystkim rywalizacja z konkurencją o pozycję na rynku.

Odpowiedzią na niedoskonałości rachunku kosztów zmiennych i rachunku kosztów pełnych był rachunek kosztów działań (*Activity Based Costing* – ABC). Rachunek ten, opracowany pierwotnie przez Roberta Kaplana i Robina Coopera, skupia się na precyzyjniejszym rozliczaniu kosztów pośrednich. Jego istotą jest założenie, że to nie produkowane dobra generują koszty, lecz prowadzące do tego procesy. Proces jest bezpośrednią przyczyną powstania kosztów, ponieważ jest to szereg działań, podczas których zużywane są zasoby przedsiębiorstwa. Polega on na odmiennej niż w przypadku innych rachunków kosztów, wycenie zapasów, gdzie koszty pośrednie związane z produkcją, czyli koszty administracyjne lub marketingowe biorą udział w wycenie produktów [2, S. 488].

Rachunek kosztów działań stosowany jest najczęściej przy podejmowaniu strategicznych decyzji produkcyjnych w przedsiębiorstwie, w tym np. wycofania produktu bądź wprowadzenia nowego. Stosowanie tej metody zarządzania kosztami umożliwia przede



wszystkim poznanie czynników kształtujących koszty oraz zidentyfikowanie działań, które wymagają dużych nakładów finansowych [2]. Kadra zarządzająca może wyeliminować nieopłacalne zlecenia oraz zredukować koszty które są dla przedsiębiorstwa zbędne. Możliwa jest również ocena realnych kosztów dla poszczególnych działań oraz określenie rentowności danych obiektów kosztowych (produkty, klienci, kanały dystrybucji).

Czynnikami odgrywającymi największą rolę w skuteczności wdrażania rachunku kosztów w przedsiębiorstwie są:

1) poziom zaangażowania pracowników we wdrażanie metody ABC;

2) możliwość uzyskania informacji o kosztach zasobowych organizacji;

3) poziom z informatyzowania przedsiębiorstwa [7].

Etapy ustalania kosztów z wykorzystaniem metody AHP obejmują:

1) określenie działań istotnych dla przedsiębiorstwa;

2) określenie jednostki miary wielkości dla każdego działania;

3) określenie kosztów poszczególnych działań;

4) rozliczenie kosztów pośrednich poszczególnych działań na produkty;

5) ustalenie kosztów jednostkowych produktów.

Analiza ABC to ciąg następujących po sobie etapów, które rozpoczyna zdefiniowanie działań istotnych dla przedsiębiorstwa oraz określenie jednostki miary dla każdego działania. Zostaje określony koszt poszczególnych działań. Następuje wówczas rozliczenie kosztów pośrednich poszczególnych tych działań na wyroby co w efekcie ustala koszt jednostkowy produktów.

Stosowanie rachunku kosztów ABC [6] umożliwia prawidłowe rozłożenie zaangażowanych kosztów pośrednich na nośniki kosztów produkcji a co za tym idzie, obliczenie dokładniejszego kosztu wytworzenia i podejmowanie trafniejszych decyzji finansowych. W koszcie wytworzenia uwzględnia się tylko te koszty pośrednie, które są niezbędne do wyprodukowania danego wyrobu.

Rachunek kosztów działań jest narzędziem skutecznie wspierającym zarządzanie kosztami oraz procesami biznesowymi w przedsiębiorstwie. W przypadku, gdy przedsiębiorstwo wprowadza w swej działalności nowe procesy oraz dużą ilość nowych produktów a także gdy zdobywa nowych klientów i ma na celu dalsze poszerzenie swojej działalności, rachunek ABC często zastępuje się innymi systemami rachunku kosztów, do których należą:

1) rachunek kosztów docelowych (Target Costing);

- 2) rachunek kosztów ciągłego doskonalenia (Kaizen Costing);
- 3) rachunek kosztów cyklu życia produktu (Product Life Cycle Costing).

Pierwszy z nich, rachunek kosztów docelowych, to japoński system strategicznego zarządzania kosztami i ich redukcji, którego istotą jest wypracowanie zaplanowanego zysku w całym cyklu życia produktu. Pod uwagę brane są wszystkie koszty, które są związane z danym produktem w całym cyklu życia produktu. Pod uwagę brane są wszystkie koszty, które są związane z danym produktem w całym jego cyklu życia. Są to przede wszystkim koszty: produkcji, wycofania produktu z rynku, badań i rozwoju [1, S. 292]. Do cech, które charakteryzują tę metodę zarządzania kosztami należą przede wszystkim: ukierunkowanie na przyszłość, orientacja na klienta, interdyscyplinarny charakter oraz skupienie się na fazie projektowania produktu.

Rachunek kosztów docelowych pozwala na kontrolę kosztów i ich redukcję już na etapie planowania produkcji. Jest to szczególnie istotne, ponieważ w praktyce gospodarczej okazuje się, że w przedsiębiorstwach produkcyjnych aż 80-90% wszystkich kosztów produktu zostaje przesądzonych jeszcze przed rozpoczęciem produkcji [1; 3].

Rachunek kosztów docelowych składa się z dwóch etapów: fazy koncepcji oraz fazy realizacji. Istotną fazą rachunku kosztów docelowych jest ustalenie docelowego kosztu wytworzenia, który określa się w fazie koncepcji. Jest to cel przedsiębiorstwa, który powinien zostać osiągnięty przez zaprojektowanie nowego bądź zmodernizowanie dotychczas produkowanego wyrobu, opracowanie nowej bądź ulepszenie dotychczas stosowanej technologii wytwarzania oraz odpowiedni marketing i skuteczną sprzedaż danego wyrobu. Docelowy koszt wytwarzania stanowi różnicę między oczekiwaną ceną sprzedaży produktu na etapie jego projektowania a oczekiwaną marżą zysku.

Kolejną nowoczesną metodą w zarządzaniu kosztami jest Kaizen Costing, czyli rachunek kosztów ciągłego doskonalenia procesu produkcyjnego. Jego celem jest reedukacja kosztów i poprawa wydajności procesów. Kaizen Costing, podobnie jak wcześniej wspomniany Target Costing jest strategicznym narzędziem redukcji kosztów projektowanego i wytwarzanego produktu w całym cyklu jego życia. Obie metody stosowane jednocześnie dają korzystniejsze rezultaty i znacznie ograniczają koszty firmy. Wzrasta również świadomość wszystkich pracowników o miejscu i roli kosztów ponoszonych w przedsiębiorstwie.



Istotą koncepcji Kaizen Costing jest nieustanne podnoszenie jakości we wszystkich obszarach przedsiębiorstwa. Jest to metoda małych kroków nie powodująca ponoszenia jednocześnie dużych wydatków, które mogłyby ograniczać działalność organizacji. W udoskonalenie procesów włączona jest cała kadra przedsiębiorstwa, a zadaniem wszystkich pracowników jest ciągła analiza procesów, zasad postępowania oraz standardów pracy.

Oprócz redukcji kosztów i ciągłego doskonalenia procesów istotą Kaizen Costing jest również zwiększanie efektywności operacyjnej oraz wyznaczanie planowanych kosztów działań w celu osiągnięcia oczekiwanych wyników. [5, S. 47].

Koncepcja Kaizen Costing składa się z trzech etapów. Pierwszy z nich polega na określeniu miesięcznych kwot obniżenia kosztów, co pozwala na osiągnięcie określonej ceny i kosztu w ramach rachunku kosztu docelowego. W kolejnym etapie przeprowadza się analizę odchyień od docelowych kosztów i zysków. W tym celu konieczne jest dokładne określenie wielkości obniżonych kosztów oraz rzeczywistych wartości zmniejszenia kosztów w danym okresie. Kolejny, trzeci etap ma miejsce w przypadku wystąpienia odchyień. Polega on na ustaleniu miejsc, przyczyn i osób odpowiedzialnych za niepowodzenie redukcji kosztów.

Zarządzanie kosztami zgodne z koncepcją Kaizen Costing obejmuje: redukcję ogólnego wolumenu kosztów i maksymalizację marży oraz planowanie inwestycji. Koncepcja ta ukierunkowana jest na osiągnięcie docelowego poziomu kosztów poprzez ciągłą ich analizę i redukcję przy niewielkim ryzyku niepowodzenia oraz wdrażanie czynności zaradczych. Metoda ta zakłada demokratyzację struktur zarządzania przedsiębiorstwem (zarządzanie partycypacyjne) i udrażnianie wewnątrzorganizacyjnych kanałów przepływu informacji. W metodzie Kaizen Costing istnieje możliwość włączenia wszystkich pracowników w proces zarządczy. Cały personel może być źródłem informacji o strukturze kosztów w firmie oraz angażować się w likwidację nadwyżek ponoszonych kosztów czy przejawów marnotrawstwa zasobów, którymi dysponuje przedsiębiorstwo (jap.: *gemba*). Organizacje zarządzane zgodnie z modelem Kaizen Costing stosują systemy motywatorów pracowniczych, które w realny sposób przekładają się na wyniki firmy, dzięki czemu możliwa jest również ocena pracy konkretnego pracownika. Pracownicy wynagradzani są w powiązaniu z jakością wykonywanej pracy. Innym z atutów tej koncepcji jest ciągła analiza i udoskonalanie czynności zachodzących w przedsiębiorstwie, co w istocie prowadzi do eliminowania kosztów

zbędnych w działalności i nie przyczyniających się do generowania zysków.

Koncepcja Kaizen Costing stała się ogólnoświatowym benchmarkiem japońskiego modelu zarządzania przedsiębiorstwem, a po zrewolucjonizowaniu japońskiej gospodarki rozprzestrzeniła się na inne kontynenty. Mimo, że jest ona powolnym i długotrwałym procesem drobnych udoskonaleń, to jednak jej efektem jest ciągła poprawa jakości usług i wyrobów przy jednoczesnej minimalizacji kosztów działalności.

Kolejną nowoczesną metodą zarządzania kosztami, cieszącą się coraz większym zainteresowaniem wśród przedsiębiorców, jest rachunek cyklu życia produktu (Life Cycle Costing). Założeniem tej koncepcji są różnicujące się wartości przychodów i kosztów uzyskiwanych i ponoszonych w całym cyklu życia produktu, od jego wprowadzenia do wycofania ze sprzedaży. Koncepcja ta dostarcza informacji o poniesionych kosztach w każdej fazie cyklu życia produktu oraz o potencjalnych zyskach z jego sprzedaży.

Cykl życia produktu składa się z sześciu faz, a z każdą z nich wiąże się ponoszenie innych kosztów. Fazy te to:

1) projektowanie i rozwój – koszty badania i rozwoju oraz przygotowania do produkcji;

2) wprowadzenie na rynek – koszty produkcji, sprzedaży i promocji;

3) wzrostu – koszty wytworzenia, ogólnego zarządu, zaopatrzenia i zbycia;

4) dojrzałości – koszty badań nad poprawą jakości bądź unowocześnieniem produktu;

5) spadku (wycofywania z rynku) – zmniejszające się koszty produkcji, zbytu i promocji;

6) śmierci (likwidacji) – koszty likwidacji produktu.

Inny podział faz cyklu życia produktu wyróżnia trzy jego główne fazy, biorąc pod uwagę etap produkcji. Są nimi fazy: przedprodukcyjna, produkcyjna i poprodukcyjna. W fazie przedprodukcyjnej szczególną wagę mają koszty badań i rozwoju produktu, planowania produkcji, testowania, prototypowania. Faza produkcyjna związana jest z ponoszeniem kosztów wytworzenia danego produktu, działań logistycznych oraz kosztów, które wspomagają produkcję. Etap poprodukcyjny to głównie koszty recyklingu i sprzedaży pozostałości niewykorzystanych materiałów (surowców) bądź półproduktów, koszty demontażu oraz transportu urządzeń i maszyn.

Rachunek cyklu życia produktu jest skutecznym narzędziem w podejmowaniu decyzji długookresowych. Umożliwia on dokonanie analizy struktury wydatków i kosztów ponoszonych przez



przedsiębiorstwo w każdej fazie życia produktu, dzięki czemu możliwe jest też prognozowanie wyniku w przyszłości oraz skorygowanie aktualnie realizowanej strategii

Zakończenie. Wskazane z tekście współczesne modele rachunku kosztów mają swe odniesienie również do przyjętych modeli zarządzania przedsiębiorstwem. W ujęciu tradycyjnym, gdzie definicja pól kreujących koszty zmierza do ich wyłączenia z działalności gospodarczej szczególnie istotnym będzie model ABC. Natomiast pozostałe modele główną swą rolę mogą upatrywać w podmiotach nastawionych na samodoskonalenie się.

1. Michalczyk L. Inżynieria rachunkowości w świetle koncepcji earnings managementu jako system informacyjny definiujący wynik finansowy przedsiębiorstw. *Rola informatyki w naukach ekonomicznych i społecznych*. 2010. T. 2. S. 289–298. 2. Michalczyk L. Finansowe sposoby rozliczeń zapasów magazynowych w aspekcie bilansowym i podatkowym. *Zarządzanie organizacjami gospodarczymi. Koncepcje i metody* / red. J. Lewandowski. Łódź : Wyd. Politechniki Łódzkiej, 2005. T. 1. 3. Michalczyk L., Funkcja informacyjna inżynierii rachunkowości. *Pieniądze i Więź*. 2011. Nr 1 (50). S. 115–132. 4. Michalczyk L. Projektowanie zasobowego rachunku kosztów na przykładzie wybranego przedsiębiorstwa branży spożywczej – w kierunku kalkulacji produktów finalnych. *Pieniądze i Więź*. 2015. Nr 2. S. 74–78. 5. Michalczyk L. Rola inżynierii rachunkowości w kształtowaniu wyników finansowych przedsiębiorstw : praca doktorska. Kraków, WZiKS UJ, 2011. 6. Costs, organization and management of hospitals / pod red. J. Stepniewski, M. Bugdol. Jagiellonian University in Cracov, 2010. 7. Stępniewski J. Comptabilité, intelligence artificielle et imputations comptables des micro-données. Nouveaux aspects de la comptabilité nationale / red. E. Archambault, O. Arkhipoff. Paris : Economica, 1988. S. 256–273.

REFERENCES:

1. Michalczyk L. Inżynieria rachunkowości w świetle koncepcji earnings managementu jako system informacyjny definiujący wynik finansowy przedsiębiorstw. *Rola informatyki w naukach ekonomicznych i społecznych*. 2010. T. 2. S. 289–298. 2. Michalczyk L. Finansowe sposoby rozliczeń zapasów magazynowych w aspekcie bilansowym i podatkowym. *Zarządzanie organizacjami gospodarczymi. Koncepcje i metody* / red. J. Lewandowski. Łódź : Wyd. Politechniki Łódzkiej, 2005. T. 1. 3. Michalczyk L., Funkcja informacyjna inżynierii rachunkowości. *Pieniądze i Więź*. 2011. Nr 1 (50). S. 115–132. 4. Michalczyk L. Projektowanie zasobowego rachunku kosztów na przykładzie wybranego przedsiębiorstwa branży spożywczej – w kierunku kalkulacji produktów finalnych. *Pieniądze i Więź*. 2015. Nr 2. S. 74–78. 5. Michalczyk L. Rola inżynierii rachunkowości w kształtowaniu wyników finansowych przedsiębiorstw : praca doktorska. Kraków, WZiKS UJ, 2011. 6. Costs,

organization and management of hospitals / pod red. J. Stepniewski, M. Bugdol. Jagiellonian University in Cracov, 2010. 7. Stepniewski J. Comptabilité, intelligence artificielle et imputations comptables des micro-données. Nouveaux aspects de la comptabilité nationale / red. E. Archambault, O. Arkhipoff. Paris : Economica, 1988. S. 256–273.

Vovk V. M., Candidate of Economics (Ph.D.), Associate Profesor (National University of Water and Environmental Engineering, Rivne),
Patrycja Konieczpolska, Senior Student (University of Gdansk, Gdansk)

COST ACCOUNTING IN MODERN ACCOUNTING

The article deals with the problems of using modern cost accounting methods. The first part discusses traditional methods for determining the amount of costs, taking into account financial accounting methods. The issues of contemporary cost concepts are devoted to further parts of the article. Within the framework of these concepts, the following accounts are discussed: ABC transaction costs, the target costs of Target Costing, the costs of continuous improvement of Keizen Costing and the product life cycle costs of Product Life Cycle Costing.

Keywords: cost accounting, ABC costing, Target Costing, Keizen Costing, Product Life Cycle Costing.

Вовк В. М., к.е.н, доцент (Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне), **Конєцпольська П., студентка** (Гданський університет, м. Гданськ)

ОБЛІК ВИТРАТ В СУЧАСНОМУ БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

У статті обговорюється проблема використання сучасних методів обліку витрат. У першій частині обговорюються традиційні способи визначення величини витрат з урахуванням методів фінансового обліку. Питанням сучасних концепцій витрат присвячені подальші частини роботи, де обговорюється застосування обліку: витрат, пов'язаних із діяльністю ABC, цільових витрат таргет-костинг, витрат на постійне вдосконалення кайзен-костинг і витрат життєвого циклу виробу.

Ключові слова: облік витрат, облік ABC, таргет-костинг, кайзен-костинг; калькуляція вартості життєвого циклу продукту.
