

**Tomasz Lis**

Akademia Ekonomiczna w Katowicach

---

## DYLEMATY METODYCZNE W ODNIESIENIU DO NOWOCZESNYCH KONCEPCJI RACHUNKU KOSZTÓW

---

**Streszczenie:** W rachunkowości zarządczej funkcjonuje wiele rachunków kosztów. Są to modele tradycyjne, które rozliczają koszty pośrednie według pewnych kluczy. Sprawdzają się one przy sporządzaniu sprawozdań finansowych, jednak nie dostarczają kierownikom niezbędnych informacji do zarządzania. W sytuacji, gdy istnieje zamiar podniesienia efektywności działań operacyjnych i trzeba podejmować decyzje strategiczne, dotyczące produktów, klientów i procesów produkcyjnych nie wystarcza już jeden rachunek kosztów. Rozwój metod zarządzania przedsiębiorstwami powoduje określone zapotrzebowanie na informacje ekonomiczne w różnych przekrojach. Odpowiedzią na to jest powstanie pod koniec XX w. nowoczesnych systemów rachunku kosztów, które generują informacje o kosztach w pożądanym przekrojach informacyjnych.

**Słowa kluczowe:** rachunek kosztów, nowoczesny rachunek kosztów, system, rachunkowość zarządcza, koszty

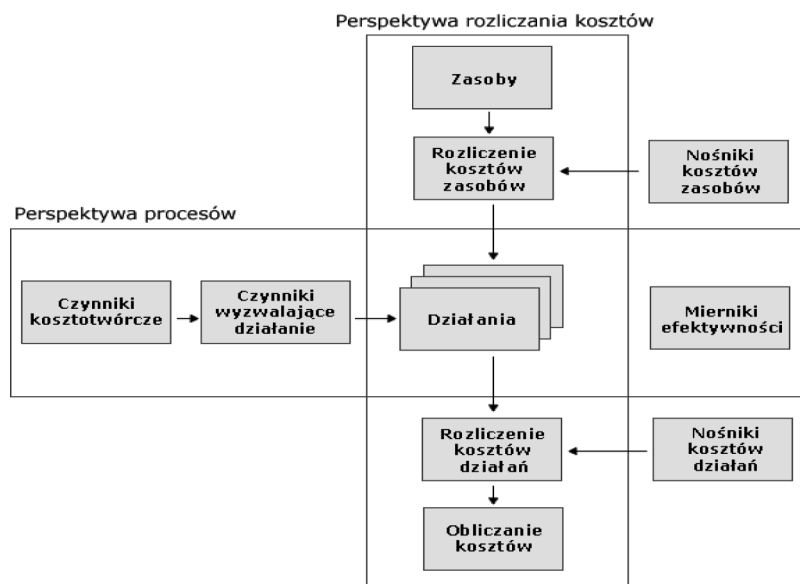
### 1. Wstęp

Przedsiębiorstwo, organizacja, instytucja prowadzące działalność we właściwych dla nich warunkach – lokalizacja, wyposażenie, technologia, organizacja produkcji, struktura pracy, praca ludzi – wykorzystuje, a faktycznie zużywa zasoby w celu osiągnięcia określonych korzyści. Koszty natomiast powstają jako efekt celowego wykorzystania dostępnych zasobów [Świdarska 2008, s. 9]. Głównym celem każdego przedsiębiorstwa jest maksymalizacja zysku [Fedak 1962, s. 8–9]. Kosztem jest wyrażone wartościowo celowe zużycie jego zasobów (czynników produkcji) [Świdarska 2008, s. 11]. Rachunek kosztów obejmuje pomiar, ewidencję, rozliczanie i kalkulację kosztów oraz sporządzanie sprawozdań z poniesionych kosztów i ich analizę [tenże, s. 13]. Informacje o kosztach służą ich użytkownikom do podejmowania decyzji i kontroli ich realizacji. Zasady rachunku kosztów jednostki powinny być określone w jej zakładowym planie kont. Rachunek zapewnia wykonanie przez przedsiębiorstwo założonej strategii, czyli zasadniczych długoterminowych celów prowadzenia działalności gospodarczej [Fedak 1962, s. 8–9].

W rachunkowości zarządczej funkcjonuje wiele rachunków kosztów. Wśród nich wymienia się modele tradycyjne, które rozliczają koszty pośrednie według pewnych kluczy. Sprawdzają się one przy sporządzaniu sprawozdań finansowych, jednak nie dostarczają kierownikom niezbędnych informacji do zarządzania. Aby móc podnieść efektywność działań operacyjnych i podejmować decyzje strategiczne dotyczące produktów, klientów i procesów produkcyjnych, nie wystarcza już jeden rachunek kosztów. Rozwój metod zarządzania przedsiębiorstwami powoduje określone zapotrzebowanie na informacje ekonomiczne w różnych przekrojach. Odpowiedzią na to zapotrzebowanie stało się powstanie w końcu XX w. nowoczesnych systemów rachunku kosztów, które generują informacje o kosztach w pożądanym przekrojach informacyjnych.

## 2. Rola i znaczenie dla przedsiębiorstw rachunku kosztów działań

Rachunek kosztów działań (*Activity Based Costing, ABC*) opracowany został przez dwóch amerykańskich przedstawicieli rachunkowości Robina Coopera i Roberta Kaplana, stopniowo upowszechnił się z pewnymi modyfikacjami również w Europie. Koncepcja rachunku kosztów działań cieszy się coraz większym zainteresowaniem także w Polsce [Nowak, Piechota, Wierziński 2004, s. 162]. Jest to metoda pomiaru kosztów i efektywności działań, zasobów, produktów, klientów i innych



Rys. 1. Model rachunku kosztów działań

Źródło: [The CAM-I... 1991].

obiektów kosztów polegająca na powiązaniu zasobów z działaniami, a także działań z innymi obiektami kosztów na podstawie stopnia wykorzystania działań oraz poznania przyczynowo-skutkowych relacji pomiędzy czynnikami powstania kosztów a działaniami [*Rachunkowość...* 2003, s. 3–47]. Model rachunku jest zbudowany z wykorzystaniem dwóch przekrojów: kosztów oraz procesów [Kędziora 2004, s. 16]. W centrum uwagi znajdują się wykonywane działania (rysunek 1).

Metoda pomiaru kosztów i efektywności obiektów kosztów, której ideą jest powiązanie zasobów z działaniami z jednej strony, a z drugiej zaś – działań z innymi obiektami kosztów [Świdarska 2008, s. 138], stanowi wybór pomiędzy różnymi koncepcjami.

Model rachunku kosztów działań, przedstawiony na rysunku 1 ma dwie osie. Pionowa to perspektywa dwustopniowego rozliczania kosztów. Na tej osi występują trzy elementy i dwa procesy. Zasoby obejmują wszystkie dostępne środki ekonomiczne, na bazie których przedsiębiorstwo realizuje działania. Proces rozliczania kosztów zasobów polega na przypisaniu ich do działań. W ramach niego opracowywane są nośniki kosztów zasobów, będące mechanizmem przenoszenia ich na działania. Działania stanowią część struktury kosztów. Poprzez działania zasoby przekształcane są w produkty działań.

Oś pozioma modelu przedstawia perspektywę procesów. Ma ona charakter dynamiczny. Rozpoczyna się od zdarzenia przyczynowego (czynnika kosztotwórczego), które powoduje, że działanie wykorzystuje zasoby w celu osiągnięcia wyznaczonego rezultatu. W wielu przypadkach występuje dodatkowo czynnik wyzwalający działanie, jako ogniwo pośrednie pomiędzy czynnikiem kosztotwórczym i działaniem. Na przykład, pojawienie się wadliwego komponentu (czynnik kosztotwórczy) samo w sobie nie inicjuje jakiegoś działania. Wymagana jest określona decyzja kierownika (czynnik wyzwalający działanie) przed przystąpieniem do produkcji nowych komponentów na wymianę. Mierniki efektywności działań stanowią kryteria oceny, według których przedsiębiorstwo może określić efektywność działań. Ważne jest ustalenie praktycznych i realnych mierników, dzięki którym można monitorować i doskonalić produkty działań. Raportowanie i analiza działań umożliwiają dokonanie zmian w przebiegu procesów [Mirkowski].

W zawężonym rozumieniu rachunek kosztów działań jest metodą rachunku kalkulacyjnego polegającą na przyporządkowaniu kosztów do produktu na podstawie wykorzystania działań, służących do wykonania produktu oraz na określeniu kosztów działań na podstawie wykorzystania zasobów, zużywanych podczas ich wykonywania. W szerszym rozumieniu jako metoda zarządzania kosztami, rachunek kosztów działań służy do pomiaru i analizy kosztów obiektów zarządzania, takich jak: zasoby, działania, produkty, klienci, dostawcy. Model pozwala na zrozumienie procesu powstawania kosztów w przedsiębiorstwie poprzez analizę związków przyczynowo-skutkowych pomiędzy poszczególnymi obiektami [*Rachunkowość...* 2003, s. 3–48].

### 3. Istota i rola rachunku cyklu życia produktu

Koncepcja cyklu życia produktu jest bardzo użyteczna w zarządzaniu strategicznym. Nieodłącznym elementem analizy i planowania strategicznego jest ocena kosztów, związanych z wytwarzaniem produktu w całym cyklu jego życia. Jedną z metod służących do tego jest rachunek kosztów cyklu życia produktu. Zaletą tego rachunku jest kompleksowe podejście do kalkulacji i zarządzania kosztami w długim okresie. Ta kompleksowość przejawia się w tym, iż przedstawiany rachunek kosztów ujmuje wszystkie kategorie zasobów, zużywanych w różnych fazach cyklu życia produktu. Uznaje się, że produkt jest rentowny wtedy, gdy skumulowana wielkość przychodów ze sprzedaży pokryje z nadwyżką skumulowane koszty cyklu życia produktu [Nowak, Piechota, Wierziński 2004, s. 101].

### 4. Zastosowanie rachunku kosztów docelowych

Tradycyjne rachunki kosztów są skierowane na kształtowanie kosztów w fazie wytwarzania produktu. Dokładna analiza wskazała, że większość kosztów powstaje jednak w pierwszej fazie życia produktu. Zaobserwowane przesunięcie punktu ciężkości w procesie powstawania kosztów z fazy wytwarzania do jego projektowania i przygotowania przyczyniło się w latach 60. w Japonii do opracowania nowej koncepcji rachunku kosztów – rachunku kosztów docelowych (*target costing*).

Podejście zaproponowane przez rachunek kosztów docelowych różni się w sposób zasadniczy od podejścia, stosowanego przy kalkulacji opartej o metodologię „koszty plus”. To możliwa do osiągnięcia cena i planowana marża determinują poziom kosztów. Dopiero w momencie, kiedy przedsiębiorstwu uda się osiągnąć koszt docelowy, może zostać podjęta decyzja o wdrażaniu nowego produktu.

Główną zasadą tego rachunku jest niezmienność docelowego kosztu produktu. W przypadku wzrostu jakiegoś kosztu występuje konieczność poszukiwania możliwości obniżenia innych. Nie można wyższych kosztów kompensować podniesieniem ceny sprzedaży. Cena może być podniesiona tylko w przypadku zwiększenia użyteczności produktu przy pełnej akceptacji ze strony rynku.

W związku z tym w *target costing* odbywa się ustalenie kwoty kosztów, po jakich musi być wytwarzany dany produkt, cechujący się określoną funkcjonalnością i jakością.

### 5. Wykorzystanie rachunku kosztów ciągłego doskonalenia

Wzrost rywalizacji między producentami wymusza oferowanie klientom produktów, które spełniają ich oczekiwania. Ważne jest jednak to, aby tworzenie wartości dla klientów łączyło się jednocześnie z wypracowaniem pożądanych wyników dla przedsiębiorstw. Oznacza to, że zaoferowana cena musi pokrywać nie tylko koszt wytworzenia wyrobu, lecz również koszt kapitału. Sposobem, którego stosowanie

przyczynia się do spełnienia tego postulatu, jest zwiększanie efektywności operacyjnej. Kluczem do zrozumienia sukcesu rynkowego wielu przedsiębiorstw japońskich jest słowo *kaizen*, które w bezpośrednim tłumaczeniu oznacza „ciągłe doskonalenie”. Koncepcję *kaizen* cechuje orientacja na proces oraz motywowanie pracowników do zgłaszania sugestii dotyczących poprawy sposobu wykonywania pracy. Ważne jest, aby w ciągłe doskonalenie procesów byli zaangażowani pracownicy na wszystkich szczeblach struktury organizacyjnej. Zarządzanie oparte na ciągłym doskonaleniu oddziałuje na skrócenie przebiegu procesów, poprawę jakości produktów oraz na obniżenie ilości zużywanych zasobów. Wdrożenie koncepcji *kaizen* umożliwia też redukcję ponoszonych kosztów. Przedstawione podejście do zarządzania wiąże się z tzw. rachunkiem kosztów ciągłego doskonalenia (*kaizen costing*). W literaturze ten system rachunku kosztów definiuje się jako systematyczne podejmowanie działań, ukierunkowanych na redukcję wysokości ponoszonych kosztów do pożądanego poziomu [Nowak, Piechota, Wierziński 2004, s. 143].

## 6. Rachunek kosztów jakości

Zmiany zachodzące w gospodarce sprawiły, że jakość wytwarzanych wyrobów i świadczonych usług stała się niezwykle ważnym czynnikiem, decydującym o sukcesie rynkowym przedsiębiorstwa. Jakość jest we współczesnym świecie uznawana za najważniejszy atut w konkurencji rynkowej, a więc poszukiwanie skutecznych sposobów optymalizacji jakości nabiera ogromnego znaczenia. Służy temu m.in. tworzenie systemów zarządzania jakością.

Rachunek kosztów jakości w świetle normy ISO 9004-1 jest uznawany za najistotniejszy element systemu nią zarządzania. Rachunek ów stanowi system ujmowania w odpowiednich przekrojach wszystkich kosztów, związanych z jakością oraz przeprowadzania analizy ich kształtowania się wraz z podejmowaniem działań na rzecz poprawy jakości i minimalizacji kosztów produkcji. Rachunek kosztów jakości to system [Gabrusewicz, Kamela-Sowińska, Poetschke 2002, s. 285]:

- rejestrowania na odpowiednich kontach wszystkich kosztów związanych z jakością produkcji, powstających we wszystkich etapach realizacji wyrobu,
- przeprowadzania analizy kształtowania się kosztów jakości,
- podejmowania działań na rzecz poprawy jakości,
- optymalizacji kosztów nieodpowiedniej jakości.

## 7. System rachunku kosztów w Polsce – wyniki badań (całość na podstawie: [Sobańska 2009])

W praktyce gospodarczej można znaleźć precyzyjne wyniki zastosowania koncepcji rachunku kosztów. Badania dotyczyły systemów rachunkowości, a ich celem badań było przyjrzenie się polskiej praktyce prowadzenia rachunku kosztów w latach 1990–2000. W badaniach uczestniczyły łącznie 92 przedsiębiorstwa. Z badanych

podmiotów 91,5% uznało tradycyjny rachunek kosztów pełnych jako niedobry, lub niewłaściwy z punktu widzenia potrzeb informacyjnych procesów zarządzania. System rachunku kosztów zmieniło 40% firm i zastąpiło tradycyjny system innymi systemami. W 47% podmiotów dokonywane są zmiany w tym zakresie lub zostały one zaplanowane. W pozostałych 7,5% przedsiębiorstwach, które uznały tradycyjny rachunek kosztów pełnych za niedobry, nie przewidywano jego zmiany w najbliższym czasie bowiem brakuje im środków na zakup zintegrowanego systemu komputerowego, niezbędnego do wdrożenia nowego systemu, nie ma „klimatu w zarządzie” do wprowadzania zmian albo trwa restrukturyzacja firmy. Wśród tych podmiotów są przedsiębiorstwa państwowe, samorządowe i jednoosobowe spółki Skarbu Państwa.

Tylko 5,5% badanych podmiotów uznało tradycyjny rachunek kosztów pełnych za właściwy i nie planowało jego zmiany. Podmioty te zostały założone przed 1990 r. i wszystkie wyroby sprzedawały na rynku krajowym. Cztery z nich były jednoosobowymi spółkami Skarbu Państwa z branży energetycznej, a jeden – spółką publiczną branży chemicznej. Wszystkie te przedsiębiorstwa dotychczas nie miały problemów ze sprzedażą swoich produktów, nie odczuwały presji konkurencji i w pełni wykorzystywały zdolności produkcyjne. Fakt ten częściowo wyjaśnia ich stanowisko odnośnie do stosowanego tradycyjnego systemu rachunku kosztów pełnych.

Wśród przyczyn wprowadzenia lub planowania zmian najczęściej wymienia się wzrost konkurencji (31,6%), wdrożenie zintegrowanego systemu informatycznego (25%), zmiana właściciela (19,7%), wdrożenie norm ISO (10,5%), zmiany w prawodawstwie rachunkowości (8%) i wdrożenie nowoczesnej technologii (2,6%). Taka hierarchia przyczyn uznana jest za istotną w przedsiębiorstwach działających z prywatnym kapitałem polskim. Natomiast w firmach z kapitałem zagranicznym za najważniejszą przyczynę zmiany systemu rachunku kosztów uznano: zmianę właściciela (47%), wzrost konkurencji (33%) i wdrożenie systemu klasy MRP/ERP (20%). W tych podmiotach nowe prawo rachunkowości (ustawa o rachunkowości z 1994 r.) nie miało absolutnie żadnego znaczenia dla wprowadzanych zmian. Również dwie inne przyczyny, dość popularne wśród polskich przedsiębiorstw – wdrożenie nowej technologii i wdrożenie normy ISO, są uważane przez firmy z kapitałem zagranicznym za nieistotne.

## **8. Controlling jako jedna z nowoczesnych tendencji w rozwoju rachunkowości w zarządzaniu przedsiębiorstwem**

W literaturze controlling określa się jako „ponadfunkcyjny instrument zarządzania, który powinien wspierać dyrekcję przedsiębiorstwa i pracowników zarządu przy podejmowaniu decyzji” [Vollmuth 1996, s. 15]. Controlling rozwinął się w Stanach Zjednoczonych i od końca XIX w. spotkał się z dużym zainteresowaniem w Niemczech, Francji i Szwajcarii. Jego koncepcja to planowanie oparte na sprzężeniu zwrotnym i „wyprzedzającym”, rachunku kosztów pełnych i rachunku marży na



pokrycie kosztów stałych i zysków oraz harmonizowania celów zarządzających i wykonawców z celami przedsiębiorstwa [*Rachunek...* 1995, s. 19]. Podobnie jak w rachunkowości zarządczej, możemy wyróżnić zarządzanie operatywne – operatywny controlling oraz zarządzanie strategiczne – strategiczny controlling.

Zarządzając przedsiębiorstwem przy zastosowaniu koncepcji controllingu operatywnego, celem jest sterowanie zyskiem, a instrumentami są planowanie (krótko- i średniookresowe), porównanie stanu faktycznego z planem, rachunek kosztów zmiennych i analiza odchyleń. Natomiast celem controllingu strategicznego jest utrzymanie, rozwój zdolności do osiągania zysku, a instrumenty to metody portfolio, analiza potencjału, analiza wąskich gardeł oraz formułowanie celu. Taki model zarządzania przedsiębiorstwem wykorzystuje techniki, metody i koncepcje, pochodzące z rachunkowości zarządczej oraz system rachunkowości finansowej. Według polskich badaczy i autorów, controlling wspomaga zarządzanie przedsiębiorstwem przede wszystkim w sferze planowania. Definiowany jest jako „nowoczesna koncepcja zarządzania przedsiębiorstwem urzeczywistniająca wszystkie funkcje zarządzania oraz wspierania menedżerów przy podejmowaniu szybkich i racjonalnych decyzji przez kształtowanie wiarygodnego systemu informacji analitycznej” [Gabrusewicz, Kamela-Sowińska, Poetschke 1998, s. 371]. W literaturze [Mann, Mayer 1998, s. 198–201] przyjmuje się, iż treścią controllingu są:

- orientacja na cele – jest to główne założenie controllingu. Polega na trzyetapowym podejściu do sterowania strategicznego (wyznaczanie celu, sterowanie przez cel oraz osiągnięcie celu),
- orientacja na przyszłość – stabilny rozwój przedsiębiorstwa oraz zapewnienie zatrudnienia,
- orientacja na wąskie gardła – umożliwia działania korygujące, naprawcze,
- orientacja na rynek i klienta – kształtowanie cen oferowanych klientom oraz procesów gospodarczych przedsiębiorstwa,
- orientacja na wynik – efekt końcowy działalności, realizowany przez planowanie, kontrolę i sprawozdawczość.

W literaturze coraz częściej występuje ich podział na tradycyjne i nowoczesne.

## 9. Podsumowanie

Tradycyjne systemy rachunku kosztów to system rachunku kosztów pełnych, dokonujących podziału kosztów całkowitych na bezpośrednie i pośrednie oraz system rachunku kosztów zmiennych, stanowiący częściowy rachunek kosztów.

### Rachunek kosztów procesów

Nowoczesne koncepcje rachunku kosztów w rachunkowości zarządczej należy rozpatrywać w dwóch obszarach: rachunkowości zarządczej strategicznej i rachunkowości zarządczej operacyjnej. Jedną z nowoczesnych koncepcji, wywodzących się z gospodarki niemieckiej, jest rachunek kosztów procesów. Głównym jego celem

jest umożliwienie kontroli prawidłowości zużycia czynników produkcji oraz urealnienie kalkulacji pełnych kosztów produktów i ograniczenie błędnych strategicznych decyzji. Podstawą tego rachunku jest przeprowadzenie analizy powtarzalnych działań w celu wyspecyfikowania w nich procesów elementarnych i głównych, dających z kolei podstawę do zidentyfikowania obszarów niegospodarności. Rachunek kosztów procesów pozwala na kontrolę efektywności gospodarowania w różnych obszarach działalności firmy, np. administracji, marketingu, logistyce, gdzie powstają koszty pośrednie. Kadry zarządzające nowoczesnych przedsiębiorstw właśnie w kosztach pośrednich szukają możliwości ich redukcji, gdyż to zwykle one wpływają na wysokość jednostkowego kosztu produkcji.

### **Rachunek kosztów działań**

Koncepcja ta rozwinęła się na rynku amerykańskim. Została opracowana w celu umożliwienia kalkulowania realnych pełnych kosztów jednostkowych produktów. W związku z rosnącym udziałem kosztów pośrednich w kosztach całkowitych tradycyjny rachunek kosztów dostarczał zdeformowanych informacji, a więc nie spełniał swojej roli. W nowoczesnej koncepcji koszty pośrednie zaczęto rozliczać:

- wyodrębniając pojedyncze działania w ramach poszczególnych funkcji przedsiębiorstwa,
- określając wielkości pomiaru aktywności każdego działania,
- grupując działania w centra działań,
- licząc dla każdego centra stawki kosztów pośrednich dla jednostek, wyrażających aktywności w poszczególnych działaniach, a według tych stawek rozliczają koszty działań na produkty.

Koncepcja rachunku kosztów działań (*activity based costing*), zwanego rachunkiem ABC, umożliwiła dokładniejsze kalkulowanie kosztów jednostkowych produktów. Najogólniej rzecz ujmując, rachunek kosztów działań bada i wykorzystuje relację między nośnikami kosztów i działaniami. Należy zwrócić uwagę, iż nie ma on racjonalnego zastosowania w decyzjach krótkookresowych, w których kryterium wyboru stanowi koszt zmienny produktu lub marża na pokrycie kosztów stałych. Natomiast zyskał on uznanie przy podejmowaniu decyzji średnio- i długookresowych.

### **Rachunek kosztów celu**

Problem, jak podnieść jakość wyrobów, obniżając jednocześnie koszty ich wytwarzania, pojawił się również na wysoko rozwiniętym rynku japońskim. Szukano tam skutecznych sposobów poprawy efektywności gospodarowania. Upraszczenie pracy i procesów, eliminacja zbędnych czynności, niepotrzebnych materiałów i fragmentów procesów, niewnoszących wartości dodanej do produktu, oszczędzanie energii – to tylko niektóre elementy japońskiego zarządzania. Obniżenie kosztów produkcji okazało się w Japonii możliwe, dzięki niebywałemu rozwojowi kooperacji



przemysłowej i specjalizacji. Zagadnienie zarządzania kosztami poprzez kooperację wskazuje na to, że systemy kontroli jakości przyczyniają się głównie do obniżki kosztów zmiennych, natomiast zmniejszenie kosztów stałych osiąga się głównie poprzez techniki organizacji produkcji. Kooperacja przynosi wymierne korzyści, umożliwiając redukcję kosztów i uproszczenie procesu produkcji. Tradycyjny sposób zarządzania kosztami skierowany na kształtowanie kosztów produktu tylko w fazie jego wytwarzania, w warunkach intensyfikowania się konkurencji i wzrostu presji cen globalnych, stał się nieefektywny. Dlaczego?

Analizując cykl życia produktu na rynku, stwierdzono, że większość poniesionych przez jednostkę kosztów powstaje w pierwszej fazie życia produktu – w fazie projektu i przygotowywania. Dało to japońskim menedżerom podstawę do opracowania nowej koncepcji zarządzania kosztami. Rachunek w pełni zintegrowany z cyklem życia produktu to tzw. rachunek kosztów celu, zwany inaczej rachunkiem kosztów cyklu życia produktu (*life cycle costing*). Cykl życia produktu to czas od momentu powstania koncepcji produkcji danego wyrobu do momentu wycofania go ze sprzedaży. Rachunek kosztów celu znalazł także zainteresowanie w gospodarce europejskiej i amerykańskiej. Umożliwia bowiem zarządzanie kosztami zanim zostaną one poniesione oraz ich kontrolę w fazie wytwarzania i sprzedaży produktu. Ma on szczególnie zastosowanie w branżach, charakteryzujących się krótkim cyklem życia produktów, w przedsiębiorstwach wytwarzających wyroby w średnich lub małych seriach. Mniej przydatny jest w zakładach o produkcji masowej.

### **Rachunek kosztów *Kaizen***

W teorii japońskiego zarządzania najważniejszymi metodami są „zarządzanie przez jakość” (*total quality management*) i ciągłe ulepszanie – czyli po japońsku *kaizen*. Wiele konkretnych technik i chwytów menedżerskich, a także struktur organizacyjnych ma wbudowane mechanizmy konsekwentnego ulepszania i sterowania jakością na każdym etapie zarządzania, także zarządzania kosztami. Jednym z głównych elementów zarządzania ciągłym ulepszaniem jest powszechny udział pracowników i powszechna współpraca, stały trening w działaniu zespołowym. Rachunek kosztów *Kaizen* polega na nieustannym rozwoju udoskonaleń i wprowadzaniu ich do procesu produkcyjnego. Pozwala to na redukcję kosztów dzięki zaangażowaniu w system oszczędności pracowników najniższego szczebla. Elementem podsystemu sterowania ulepszeniami w dziedzinie produkcji, jakości i kosztów jest tzw. cykl Deminga. Sprzężony z systemem produkcyjnym umożliwia on sterowanie kompleksowym podnoszeniem konkurencyjności firmy, czyli działaniami QCD (*quality, cost, delivery* – jakość, koszt, dostawa). Redukcja kosztów magazynowania – tzw. dostawy *just in time*, czyli dostawy na czas, są jednym z elementów tego systemu.

## Literatura

- The CAM-I glossary of activity-based management*, red. N. Raffish, P. Turney, Arlington 1991.
- Dobija M., *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1995.
- Drury C., *Rachunek kosztów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
- Fedan Z., *Rachunek kosztów produkcji przemysłowej. Zagadnienia wybrane*, PWE, Warszawa 1962.
- Frymark I., *Rachunkowość handlowa*, WSP, Warszawa 2002.
- Gabrusewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetschke H., *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2002.
- Kędziora A., *Nowoczesne systemy rachunku kosztów*, INFOR, Warszawa 2004.
- Kuczyńska-Cesarz A., *Rachunkowość*, Difin, Warszawa 2003.
- Mann, Mayer, *Controlling w twojej firmie*, Centrum Rozwoju Rachunkowości i Finansów, Skierniewice 1998.
- Mirkowski S., *Zarządzanie kosztami i podnoszenie efektywności – wyzwanie dla przedsiębiorstw*, www.hlb.pl.
- Nowak E., Piechota R., Wierzbiński M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004.
- Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. A. Jarugowa, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 1995.
- Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, praca zbiorowa, red. G.K. Świdarska, Difin, Warszawa 2003.
- Sobańska I., *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2009.
- Sojak S., Stankiewicz J., *Podstawy rachunkowości*, Wydawnictwo Dom Organizatora, Toruń 2004.
- Szwajor J., *Elementy rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Hermes, Kielce 2000.
- Świdarska K., *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, SKwP, Warszawa 2008.
- Turyńska J., *Strategiczne zarządzanie kosztami we współczesnych organizacjach gospodarczych*, „Organizacja i kierowanie” 2003, nr 3.
- Vollmuth H.J., *Controlling. Planowanie, kontrola, kierowanie. Podstawy budowy systemu controllingu*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 1996.

## METHODOLOGICAL DILEMMAS RELATING TO THE CALCULATION OF COSTS IN MODERN CONCEPTIONS OF BOOKKEEPING

**Summary:** There are many traditional models for which indirect costs are accounting according to certain keys. They are working at making financial reports; however, they are not providing managers with essential information. In the situation when there is an intention of raising the effectiveness of operations and taking strategic decisions concerning products, customers and production processes, only one calculation of costs is not enough. A determined demand for the economic information causes the development of methods of managing enterprises in different diameters. The modern systems of the costs calculation from the end of the 20th century, generating the information about costs in desirable information diameters, are a reply to this.