

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 326

## Zarządzanie finansami firm – teoria i praktyka

Redaktorzy naukowi  
Adam Kopiński, Agnieszka Bem



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Jadwiga Marcinek  
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz  
Korektor: Barbara Łopusiewicz  
Łamanie: Małgorzata Czupryńska  
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:  
[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej [www.dbc.wroc.pl](http://www.dbc.wroc.pl),  
The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się  
na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2014

**ISSN 1899-3192**  
**ISBN 978-83-7695-412-7**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	9
<b>Iwona D. Czechowska:</b> Kondycja gospodarstw domowych i konsumentów (60+) oraz uwarunkowania rynkowe ich zachowań .....	11
<b>Joanna Duda:</b> Działalność finansowa i inwestycyjna polskich MSP w kontekście międzynarodowym .....	21
<b>Ewa Dziawgo:</b> Hybrydowa opcja collar – analiza własności .....	35
<b>Anna Feruś:</b> Rola i znaczenie metody granicznej analizy danych w szacowaniu ryzyka kredytowego przedsiębiorstw .....	49
<b>Beata Guziejewska:</b> Polityka kształtowania dochodów samorządu terytorialnego w świetle wybranych koncepcji teoretycznych.....	60
<b>Marcin Jamroży, Agnieszka Kopeć, Stephan Kudert:</b> Opodatkowanie opcji pracowniczych w relacji polsko-niemieckiej.....	71
<b>Jacek Jaworski:</b> Luki w zarządczych informacjach finansowych a zmiany przychodów i zysków małych przedsiębiorstw w Polsce. Wyniki badań...	82
<b>Marta Kacprzyk:</b> Kierunki zmian marży zysku operacyjnego spółek wchodzących na rynek regulowany GPW w Warszawie .....	93
<b>Jerzy Kitowski:</b> Metody oceny kondycji finansowej przedsiębiorstw budowlanych.....	104
<b>Marzena Krawczyk:</b> Wydatki przedsiębiorstw na działalność badawczo-rozwojową a pomiar innowacyjności .....	115
<b>Jarosław Kubiak:</b> Ryzyko kredytowe a wykorzystanie długu krótkoterminowego przez przedsiębiorstwa.....	123
<b>Agnieszka Kuś, Magdalena Hodun:</b> Determinanty kształtowania się wskaźnika EPS wybranych spółek przemysłu spożywczego i metalowego – ujęcie modelowe .....	133
<b>Justyna Łukomska-Szarek:</b> Operacyjna i całkowita zdolność do rozwoju samorządów terytorialnych państw Grupy Wyszehradzkiej.....	143
<b>Przemysław Panfil:</b> Czy Polsce potrzebny jest Pakt Fiskalny? .....	154
<b>Agnieszka Pawłowska:</b> Identyfikacja zagrożeń związanych z ryzykiem przerwy w działalności gospodarczej małych i średnich przedsiębiorstw.....	163
<b>Joanna Pawłowska-Tyszko, Michał Soliwoda:</b> Stan rozwoju rolnictwa a system podatkowy wybranych państw UE .....	171
<b>Agnieszka Perepeczo:</b> Reakcja inwestorów na decyzje o wypłacie dywidendy a kryzys finansowy .....	184

<b>Aleksandra Pieloch-Babiarz:</b> Wysokość pieniężnych wypłat dywidendy a kształtowanie się kursu giełdowego akcji spółek w pierwszym dniu notowań „Bez dywidendy” .....	196
<b>Artur Sajnog:</b> Wpływ kapitalizacji rezerw na długookresową rentowność publicznych spółek giełdowych.....	209
<b>Maria Sierpińska:</b> Zastosowanie nettingu w rozliczeniach wewnątrz korporacyjnych.....	222
<b>Agata Sierpińska-Sawicz:</b> Alternatywne do akcji formy lokowania kapitału i ich stopy zwrotu.....	232
<b>Dariusz Siudak:</b> Analiza czasu trwania faz procesu migracji wartości przedsiębiorstw .....	243
<b>Dorota Starzyńska, Wacława Starzyńska:</b> Przedsiębiorstwa z kapitałem zagranicznym na rynku zamówień publicznych w Polsce. Analiza porównawcza z firmami krajowymi.....	259
<b>Małgorzata Szalucka:</b> <i>Joint venture versus</i> samodzielne prowadzenie działalności poza granicami kraju – doświadczenia polskich inwestorów bezpośrednich.....	271
<b>Stanisław Urbański, Maciej Winiarz, Kacper Urbański:</b> Ocena zarządzania polskimi funduszami Inwestycyjnymi w latach 2000-2011 .....	284
<b>Aldona Uziębło:</b> Ujęcie działalności finansowej w rachunku przepływów pieniężnych a weryfikacja prawidłowości sprawozdania finansowego.....	296
<b>Stanisław Wieteska:</b> Ubezpieczenie odpowiedzialności cywilnej wprowadzającego sprzęt elektryczny i elektroniczny .....	306
<b>Anna Wildowicz-Giegiel:</b> Zdolność konkurencyjna a rentowność przedsiębiorstw w Polsce w latach 2001-2010 .....	318
<b>Radosław Witzak:</b> Odzyskanie VAT naliczonego w podmiotach leczniczych .....	328
<b>Elżbieta Wrońska-Bukalska:</b> Wykup akcji własnych i dywidenda jako narzędzia obrony przed wrogim przejęciem.....	336
<b>Stefan Wrzosek:</b> Krytyka wybranych propozycji dotyczących rachunku efektywności inwestycji rzeczowych .....	344
<b>Dariusz Zawadka:</b> Wpływ kryzysu na rynkach finansowych na kondycję europejskich alternatywnych systemów obrotu.....	353
<b>Danuta Zawadka, Agnieszka Strzelecka:</b> Struktura terminowa zobowiązań przedsiębiorstw rolniczych z tytułu kredytu bankowego – ujęcie porównawcze .....	365
<b>Beata Zyznarska-Dworczak:</b> Zintegrowane instrumentarium rachunkowości zarządczej kluczem do zarządzania kosztami we współczesnym przedsiębiorstwie .....	377

## Summaries

<b>Iwona D. Czechowska:</b> The condition of households and consumers (60+) and market factors of their behaviour .....	20
<b>Joanna Duda:</b> Financial and investment activity of Polish SMEs in the international context .....	34
<b>Ewa Dziawgo:</b> Hybrid options collar – the analysis of properties .....	48
<b>Anna Feruś:</b> Role and importance of Data Envelopment Analysis method for the estimation of companies' credit risk .....	59
<b>Beata Guziejewska:</b> Local government revenues policy in the light of selected theoretical concepts.....	70
<b>Marcin Jamróży:</b> Taxation of employee stock options in the German-Polish relations.....	81
<b>Jacek Jaworski:</b> Gaps in managerial financial information and changes of revenue and profit in small enterprises in Poland. Research results.....	92
<b>Marta Kacprzyk:</b> Trends in changes of operating profit margin of companies which are going public and getting listed on the Warsaw Stock Exchange	103
<b>Jerzy Kitowski:</b> Assessment methods of building enterprises financial standing .....	114
<b>Marzena Krawczyk:</b> Expenditures of enterprises on research and development activity versus measurement of innovation .....	122
<b>Jarosław Kubiak:</b> Credit risk and the use of short-term debt by companies ..	132
<b>Agnieszka Kuś, Magdalena Hodun:</b> Determinants of shaping the EPS rate of some companies of food and metal industry – model approach .....	142
<b>Justyna Łukomska-Szarek:</b> Operational and overall capability of Visegrád Group countries to develop local governments .....	153
<b>Przemysław Panfil:</b> Does Poland need Fiscal Compact?.....	162
<b>Agnieszka Pawłowska:</b> Identification of hazards of business interruption risk in small and medium sized enterprisers.....	170
<b>Joanna Pawłowska-Tyszko, Michał Soliwoda:</b> State of agricultural development vs. tax systems in selected EU countries .....	183
<b>Agnieszka Perepeczo:</b> The reaction of investors to changes in the dividend policy and the financial crisis .....	195
<b>Aleksandra Pieloch-Babiarz:</b> Amount of cash dividend payments and the „ex-dividend” day return's formation .....	208
<b>Artur Sajnog:</b> The impact of capitalization of reserves on long-term profitability in public quoted companies.....	221
<b>Maria Sierpińska:</b> The use of netting in accounts settlements within the corporation .....	231
<b>Agata Sierpińska-Sawicz:</b> Alternative to stocks forms of capital investing and their rates of return.....	242

<b>Dariusz Siudak:</b> The duration analysis of enterprises' value migration stages.....	258
<b>Dorota Starzyńska, Wacława Starzyńska:</b> Enterprises with foreign capital on the public procurement market in Poland. Comparative analysis with domestic firms.....	269
<b>Małgorzata Szalucka:</b> <i>Joint venture versus solo venture</i> outside the country – experience of Polish direct investors .....	283
<b>Stanisław Urbański, Maciej Winiarz, Kacper Urbański:</b> Evaluation of the management of Polish investment funds in the last decade .....	295
<b>Aldona Uziębło:</b> Including the financial activity in the account of cash flows and verification of the correctness of financial statement.....	305
<b>Stanisław Wieteska:</b> Liability insurance of companies introducing electrical and electronic equipment.....	317
<b>Anna Wildowicz-Giegiel:</b> Competitive ability and profitability of enterprises in Poland in the years 2001-2010 .....	327
<b>Radosław Witczak:</b> Factors influencing the possibility of receiving the input tax in health care unites – chosen issues .....	335
<b>Elżbieta Wrońska-Bukalska:</b> Shares repurchases and dividend payout as methods of defense against hostile takeovers.....	343
<b>Stefan Wrzosek:</b> Critique of chosen propositions regarding real investment efficiency calculation.....	352
<b>Dariusz Zawadzka:</b> Impact of the financial markets crisis on the alternative European investment markets' standing .....	364
<b>Danuta Zawadzka, Agnieszka Strzelecka:</b> Term structure of agricultural companies' bank loan liabilities – comparative approach.....	376
<b>Beata Zyznarska-Dworczak:</b> Integration of management accounting instruments for cost management in modern enterprise.....	385

**Beata Zyznarska-Dworczak**

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

---

## ZINTEGROWANE INSTRUMENTARIUM RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ KLUCZEM DO ZARZĄDZANIA KOSZTAMI WE WSPÓŁCZESNYM PRZEDSIĘBIORSTWIE

---

**Streszczenie:** Opracowanie poświęcono prezentacji wniosków z analizy możliwości zintegrowania instrumentarium rachunkowości zarządczej w celach zarządzania kosztami. Za pomocą metody analizy opisowej i porównawczej podjęto próbę ukazania wpływu sprzężonego stosowania narzędzi rachunkowości zarządczej na realizację celów zarządzania kosztami. Wnioski, dotyczące wybranych kombinacji integracji instrumentów, prezentują możliwości osiągnięcia efektu synergii. Wynika on z uzupełniającego działania narzędzi rachunkowości zarządczej, które przewyższa sumę ich indywidualnego oddziaływania na koszty, wzmacniając skuteczność realizacji celów zarządzania kosztami we współczesnym przedsiębiorstwie.

**Słowa kluczowe:** instrumentarium rachunkowości zarządczej, zarządzanie kosztami.

### 1. Wstęp

We współczesnym przedsiębiorstwie, dążącym do maksymalizowania swojej wartości, kieruje się liczne oczekiwania wobec zarządzających kosztami. Dla ich spełnienia niezbędne jest wykorzystanie informacji z systemu rachunkowości zarządczej, generowanej w wielu przekrojach, o charakterze operacyjnym i strategicznym, finansowym i niefinansowym, dotyczącym procesów wewnętrznych oraz zachowań innych przedsiębiorstw na rynku. Dysponowanie tak szerokim wachlarzem informacji wymaga odpowiedniego doboru i zintegrowania instrumentów rachunkowości zarządczej. Wykorzystanie zintegrowanego instrumentarium w zarządzaniu kosztami zwiększa możliwości realizacji jego celów, w stopniu znacząco przekraczającym sumę pojedynczego działania każdego z instrumentów.

Celem opracowania jest przedstawienie wniosków z analizy możliwości zintegrowania narzędzi rachunkowości zarządczej w celach zarządzania kosztami, przeprowadzonej za pomocą metody analizy opisowej i porównawczej. W opracowaniu podjęto próbę ukazania efektu synergii wynikającego z równoległego i sprzężonego wykorzystywania instrumentów rachunkowości zarządczej, wzmacniającego możli-

wości i skuteczność realizacji celów zarządzania kosztami współczesnego przedsiębiorstwa.

## 2. Cel integrowania instrumentów rachunkowości zarządczej

Znaczny postęp w rozwoju rachunkowości zarządczej w ostatnich dekadach przyczynił się do powstania nowych koncepcji, metod i technik. Każda z nich wspiera zarządzanie kosztami w innym zakresie i z różnym stopniem skuteczności realizacji jego celów. Oddziaływanie na kształtowanie się kosztów w przedsiębiorstwie bez ich integrowania nie pozwala na wieloaspektowe i proaktywne zarządzanie kosztami. Zintegrowane instrumentarium rachunkowości zarządczej, generując informację w wielu wymiarach, odpowiada na potrzeby informacyjne zarządzających kosztami.

Integracja instrumentów rachunkowości zarządczej pozwala zarządzającym kosztami na antycypowanie zachowań czynników kosztotwórczych, identyfikację możliwości oddziaływania na nie oraz kontrolę skuteczności działań w kluczowych obszarach powstawania kosztów. Jej główną ideą jest bowiem realizacja podstawowych celów zarządzania kosztami, w tym przede wszystkim:

- poznawanie mechanizmów i przyczyn powstawania kosztów,
- osiąganie optymalnego poziomu kosztów,
- oddziaływanie na kształtowanie się struktury kosztów i dynamiki zmian ich poziomu,
- kontrola ponoszonych kosztów,
- identyfikacja możliwości i obszarów redukcji kosztów,
- kształtowanie polityki kosztowej zorientowanej na koszty produktu w całym cyklu życia produktu,
- inicjowanie działań optymalizujących koszty,
- szacowanie wpływu decyzji strategicznych na przyszły poziom kosztów.

Podstawowym założeniem projektowania zintegrowanego instrumentarium rachunkowości zarządczej jest ukierunkowanie integracji na konkretne cele zarządzania kosztami danego przedsiębiorstwa. Cele te przyjmują bowiem różne priorytety, w zależności od strategii danego podmiotu, a także od jego zasobów finansowo-organizacyjno-kadrowych.

## 3. Zakres integracji instrumentów rachunkowości zarządczej

System zarządzania kosztami powinny współtworzyć różne instrumenty, dostosowane i dobrane do warunków funkcjonowania konkretnego przedsiębiorstwa, w tym przede wszystkim jego profilu i zakresu działalności, struktury organizacyjnej, strategii i otoczenia. Przy ich wyborze należy kierować się potrzebami informacyjnymi przedsiębiorstwa oraz sposobami ich realizacji za pomocą dostępnych instrumentów rachunkowości zarządczej [Zyznarska-Dworczak 2012, s. 112]. Możliwości integrowania najlepszych i zalecanych rozwiązań rachunkowości zarządczej, adekwat-



nych do potrzeb informacyjnych danego przedsiębiorstwa mogą jednak ograniczać wymagane w tym celu zasoby. Integrację narzędzi rachunkowości zarządczej i jej wpływ na zarządzanie kosztami w danym przedsiębiorstwie warunkują takie czynniki, jak stosowane instrumentarium rachunkowości zarządczej i możliwości jego zmian, dostępność do innowacyjnych instrumentów rachunkowości zarządczej, a także uwarunkowania strukturalno-zasobowe, organizacyjne, kulturowe oraz behawioralne. Ponadto na wybór instrumentarium rachunkowości zarządczej wpływa fakt, że poprawność rachunku kosztów i innych instrumentów rachunkowości zarządczej ma charakter relatywny, a nie absolutny i zależy głównie od celów zarządzania danym przedsiębiorstwem [Sobańska 2006, s. 90-91], w tym w szczególności celów zarządzania kosztami. Wartość poznawcza generowanych przez instrumenty rachunkowości zarządczej informacji o kosztach zależy od możliwości jej zastosowania w charakterze parametru decyzji optymalizujących sposoby działania, jak również przeprowadzania oceny stopnia realizacji określonych celów danego przedsiębiorstwa [Jarugowa i in. 1990, s. 51].

Skuteczna integracja instrumentów rachunkowości zarządczej w celach zarządzania kosztami współczesnego przedsiębiorstwa może zatem przybierać różny charakter, dotyczyć różnego rodzaju, ilości i zakresu narzędzi rachunkowości zarządczej. Ważne jednak, aby stosowane instrumenty rachunkowości zarządczej współtworzyły system zarządzania kosztami, umożliwiający wieloaspektową analizę możliwości racjonalizacji ponoszenia kosztów, a także pozwalający antycypować przyszłość przedsiębiorstwa oraz inicjować działania optymalizujące jego działalność. Charakter proaktywnego i wielowymiarowego systemu zarządzania kosztami wymaga zintegrowania przede wszystkim nowoczesnych instrumentów rachunkowości zarządczej. Charakteryzują się one innowacyjnością i ukierunkowywaniem działań na racjonalizację i optymalizację kosztów oraz umożliwiają elastyczne zarządzanie kosztami [Zyznarska-Dworczak 2012, s. 116]. Do innowacyjnych instrumentów rachunkowości zarządczej wspierających zarządzanie kosztami współczesnego przedsiębiorstwa zaliczane są przed wszystkim [Szychta 2007, s. 176-177]:

- 1) rachunek kosztów cyklu życia,
- 2) rachunek kosztów docelowych,
- 3) rachunek kosztów działań i zarządzanie działaniami,
- 4) rachunek kosztów jakości,
- 5) rachunek redukcji kosztów,
- 6) zbilansowaną kartę wyników,
- 7) benchmarking.

Szczególnie pozytywne rezultaty w zarządzaniu kosztami przynosi równoległe stosowanie rachunku kosztów działań, systemu zarządzania kosztami działań, zbilansowanej karty wyników, benchmarkingu, rachunku kosztów docelowych, rachunku kosztów ciągłego doskonalenia, rachunku kosztów cyklu życia, a także budżetowanie z wykorzystaniem tych instrumentów. Tak rozbudowana forma systemu zarządzania kosztami byłaby w praktyce niezwykle trudna, gdyż wymagałaby

olbrzymich nakładów, w tym głównie na zaawansowane systemy informatyczne generujące tak dalece rozbudowaną informację kosztową. Byłaby również nieprzydatna, gdyż oczekiwania informacyjne współczesnego przedsiębiorstwa nie są aż tak szerokie.

Warunkiem skutecznego sprzężonego wykorzystania instrumentów rachunkowości zarządczej w zarządzaniu kosztami jest generowanie tylko niezbędnej informacji, eliminując, obserwowane dziś w praktyce, przeciążenie informacyjne. Właściwa kombinacja stosowanych równolegle narzędzi rachunkowości zarządczej determinuje efekt synergii w zarządzaniu kosztami, jaki można osiągnąć dzięki ich sprzężonemu stosowaniu. Ponadto oczekiwania wobec efektu synergii integracji instrumentów rachunkowości zarządczej zależą od wyznaczonych w danym przedsiębiorstwie celów zarządzania kosztami i ich wagi.

#### **4. Wpływ zintegrowania instrumentów rachunkowości zarządczej na realizację celów zarządzania kosztami**

Istnieje wiele różnych wariantów sprzężenia instrumentów rachunkowości zarządczej. Z uwagi na ograniczenia objętościowe niniejszego opracowania przedstawiono wpływ na skuteczność realizacji celów zarządzania kosztami tylko wybranych, najczęściej prezentowanych w literaturze, kombinacji integracji, w postaci budżetowania zintegrowanego z rachunkiem kosztów działań, ze strategiczną kartę wyników, z koncepcją ciągłego doskonalenia i z benchmarkingiem, a także w postaci benchmarkingu procesowego oraz benchmarkingu w koncepcji ciągłego doskonalenia.

Zintegrowanie podejścia procesowego z tradycyjnym budżetowaniem, w postaci *Activity-Based Budgeting*, pozwoli na skuteczniejszą realizację celów zarządzania kosztami aniżeli suma pojedynczego działania każdego z instrumentów. Efekt synergii dzięki zastosowaniu *Activity-Based Budgeting* pozwala na [Rumniak 2000, s. 180]:

- zwiększenie transparentności kosztów pośrednio związanych z procesem produkcji,
- kontrolę prawidłowego zużycia czynników produkcji,
- zwiększenie dokładności pomiaru wykorzystania mocy wytwórczych,
- minimalizowanie kosztów o tak zwanej niskiej lub zerowej wartości dla klienta,
- eksponowanie działań o wysokiej wartości dodanej.

Podejście procesowe w budżetowaniu wspiera zarządzających kosztami w przewidywaniu ilości i kosztów zasobów zużywanych przez powtarzalne działania, identyfikując nadmierne moce przerobowe i działania w celu pozbycia się środków, które nie są już potrzebne. Przyczynia się tym samym do usprawnienia procesów oraz lepszej alokacji zasobów, czyli realizacji podstawowego celu zarządzania kosztami. *Activity-Based Budgeting* wyróżnia ponadto znaczące powiązanie ze strategią przedsiębiorstwa, gdyż budżety kosztów procesów umożliwiają transformowanie strategii przedsiębiorstwa w procesy konieczne do jej realizacji [Kaplan, Norton 2001,

s. 157]. Integracja budżetowania z podejściem procesowym pozwala na przewyższanie zauważalnego w praktyce przedsiębiorstw słabego powiązania budżetowania z długoterminowym zarządzaniem strategicznym.

Równie cenną formą integracji instrumentów rachunkowości zarządczej, wspierającą wymiar strategiczny zarządzania kosztami jest *Balanced Scorecard-Based Budgeting*, zakładająca zintegrowanie budżetowania ze strategiczną kartą wyników. Pozwala ona na szacowanie wpływu decyzji strategicznych na przyszły poziom kosztów, realizując jednocześnie funkcję motywacyjną zarządzania kosztami. Zakłada bowiem taką konstrukcję budżetu, która umożliwi komunikowanie strategii na wszystkich poziomach struktury organizacyjnej. Dzięki temu pracownicy różnego szczebla rozumieją cele strategiczne odnoszone do ich stanowisk pracy. Znajomość i zrozumienie długoterminowych celów strategicznych przedsiębiorstwa inspiruje pracowników do świadomego i efektywnego wykonywania codziennych obowiązków [Zyznarska-Dworczak 2012, s. 125].

Zintegrowanie budżetowania ze strategiczną kartą wyników rozszerza horyzont tradycyjnych budżetów o wymiar niefinansowy, to jest z uwzględnieniem perspektywy klienta, perspektywy procesów wewnętrznych i perspektywy rozwoju. Tym samym *Balanced Scorecard-Based Budgeting* pozwala na szczegółowe i wiarygodne poznawanie mechanizmów i przyczyn powstawania kosztów, ich wielowymiarową analizę i kontrolę. Za pomocą mierników finansowych i niefinansowych umożliwia zatem wieloaspektowe zarządzanie kosztami rzeczywistymi i planowanymi, w wymiarze operacyjnym i strategicznym, jak również pieniężnym i niepieniężnym.

Sprężone stosowanie strategicznej karty wyników z budżetowaniem sprzyja zatem realizacji zasady proaktywności zarządzania kosztami, umożliwiając wyprzedzające i aktywne kształtowanie kosztów oraz ocenę wpływu czynników kosztotwórczych na poziom, strukturę i przebieg kosztów w perspektywie krótko- i długookresowej. Wspiera zarządzających kosztami w analizie przyszłości przedsiębiorstwa, klarownie wyznaczając, przedstawiając i komunikując cele zarządzania kosztami współczesnego przedsiębiorstwa. Wyznaczanie celów oraz określenie krótkoterminowych „kamieni milowych” na ścieżce strategicznej motywuje zarządzających do zaangażowania się w realizację strategii przedsiębiorstwa. Jest to szczególnie ważny aspekt dla współczesnego zarządzania kosztami. Służy ono bowiem nie tylko jako wsparcie procesu decyzyjnego strategicznego zarządzania przedsiębiorstwem za pomocą informacji kosztowej, lecz także jako sposób inicjowania działań optymalizujących koszty oraz rozbudzanie potrzeby dążenia do realizacji strategii przedsiębiorstwa.

Inspirowanie działań optymalizujących koszty przedsiębiorstwa gwarantuje również integracja budżetowania z rachunkiem redukcji kosztów, w formie *Kaizen Budgeting*. *Kaizen Budgeting* opiera się na podejściu japońskim do zarządzania kosztami, którego główną ideą jest oddziaływanie na koszty według długoterminowych planów z silnym powiązaniem z motywowaniem pracowników do podejmowania działań redukujących koszty. Silnie zmotywowana kadra skuteczniej realizuje cele zarządzania kosztami.

Budżetowanie w koncepcji ciągłego doskonalenia pozwala planować koszty, kontrolować je i oddziaływać na nie znacznie skuteczniej niż za pomocą budżetowania tradycyjnego, wykorzystującego rachunek kosztów standardowych<sup>1</sup>. *Kaizen Budgeting* zakłada nieustanną poprawę wyników w danym okresie budżetowania poprzez dążenie do zlikwidowania luk między zyskiem planowanym i zyskiem przewidywanym. Zapewnia tym samym kontrolę postępu w realizacji celów długookresowych bez ograniczania się do wykonania standardowych kosztów i ustalania odchyleń w tradycyjnym systemie kontroli kosztów, opartym na rachunku kosztów standardowych [Szychta 2000, s. 76; Sakurai 1989, s. 40].

Odpowiednia budowa *Kaizen Budgeting*, w powiązaniu z wyważonym systemem motywacyjnym, pozwala osiągnąć liczne korzyści w zarządzaniu kosztami we współczesnym przedsiębiorstwie. Świadczą o tym głównie doświadczenia przedsiębiorstw z Japonii, ale również z Europy Zachodniej i Ameryki. *Kaizen Budgeting*, po kilkudziesięciu latach odosobnionego w świecie stosowania przez japońskich zarządzających kosztami, wpłynął bowiem również na sukces wielu przedsiębiorstw Zachodu. Do najbardziej spektakularnych osiągnięć zaliczono [Bryke 2005, s. 18]:

- wzrost produktywności do 30%,
- skrócenie czasu wytwarzania do 50%,
- redukcję zapasów do 80%,
- redukcję wykorzystywanej przestrzeni do 70%,
- redukcję czasu usuwania błędów do 90%.

Osiągnięcia te potwierdzają możliwości oddziaływania na koszty we współczesnym przedsiębiorstwie za pomocą podejścia *Kaizen*, wykorzystywanego w zarządzaniu kosztami głównie w postaci rachunku redukcji kosztów oraz budżetowania w koncepcji ciągłego doskonalenia.

Szczególnie silny efekt synergii w kształtowaniu kosztów oraz nastawienie do realizacji celów zarządzania kosztami pracowników obserwowany jest w przedsiębiorstwach integrujących instrumenty rachunkowości zarządczej z benchmarkingiem. Elastyczność benchmarkingu pozwala zintegrować go z różnymi instrumentami rachunkowości zarządczej, jednak szczególnie cenna jest jego integracja z budżetowaniem, zarządzaniem procesami i rachunkiem redukcji kosztów. Wykorzystanie benchmarkingu w zarządzaniu kosztami działań dotyczy zarówno przedsiębiorstw jeszcze nie stosujących podejścia procesowego, jak i tych, które potrzebują obiektywizacji swoich wyników. Benchmarking, dostarczając informacji na temat wzorcowych funkcji, procesów czy produktów, stanowi istotne wsparcie przy projektowaniu skutecznego systemu zarządzania procesami. System budowany przez przedsiębiorstwa samodzielnie, na podstawie historycznych informacji kosztowych i prezentacji wyników innych przedsiębiorstw w literaturze, bez praktycznych do-

---

<sup>1</sup> Zdaniem G.Y. Lee [2000, s. 284], tak długo, jak rachunek redukcji kosztów nie zostanie wdrożony do procesu ustalania kosztu standardowego, nie jest możliwa realizacja kompleksowego zarządzania kosztami.

świadczeń innych, może okazać się nieodpowiedni i nieefektywny. Benchmarking jest także pomocny w okresie stosowania systemu zarządzania kosztami działań. Porównywanie przez partnerów benchmarkingowych kształtowania się nośników kosztów (*cost drivers*) pozwala zidentyfikować potencjalne możliwości redukcji kosztów, np. przez poprawę kontroli kosztów nad *cost drivers* lub rekonfigurację samego łańcucha wartości [Kochalski 2006, s. 79]. Budżetowanie kosztów procesów wspierane przez benchmarking umożliwia [Piechota 2007, s. 429]:

- identyfikację procesów przedsiębiorstwa,
- wybór wzorcowych procesów,
- analizę wartości mierników efektywności procesów wzorcowych oraz ustalenie na ich podstawie docelowych wartości mierników dla procesów podlegających doskonaleniu,
- sporządzenie budżetu,
- wskazanie inicjatyw do realizacji w okresie budżetowym i uzyskania dla nich akceptacji pracowników.

Benchmarking zastosowany w zarządzaniu kosztami działań stanowi ponadto sposób ograniczania trudności w wymianie informacji kosztowych [Zyznarska-Dworczak 2011, s. 247]. Uważa się, iż tak długo, jak struktura kosztów jest głównym źródłem przewagi konkurencyjnej, nie można oczekiwać, że partnerzy ujawnią swobodnie informacje kosztowe. Natomiast mogą być oni bardziej skłonni do wymiany danych na temat ogólnej struktury działań, kosztów działań, pomiaru wielkości działań, które stosują u siebie [Elnathan i in. 1996, s. 50].

Szczególnie cenne dla zarządzających kosztami u partnerów benchmarkingowych jest wykorzystanie w planowaniu rachunku redukcji kosztów i możliwość przeprowadzania analiz porównawczych. Wskazując luki efektywności między wynikami partnerów benchmarkingowych, sprzyja pogłębianiu znajomości własnych kosztów i czynników kosztotwórczych, a także określaniu kierunków działań wspierających redukcję kosztów. Założeniem integracji rachunku redukcji kosztów z benchmarkingiem jest bowiem określanie planowanej wartości redukcji kosztów, z uwzględnieniem kierunku wyznaczonego przez lidera oraz realnych możliwości danego partnera benchmarkingowego. Ustalone w ten sposób wartości redukcji kosztów stanowią podstawę szacowania wartości budżetowych i są kluczowe w późniejszej analizie odchyleń. Podejście takie eliminuje subiektywizm oceniających osiągnięcia redukcji kosztów, pozwalając uświadomić potencjalne możliwości redukcji kosztów.

Dzięki integracji benchmarkingu z rachunkiem redukcji kosztów zarządzający kosztami potrafią skuteczniej realizować cele przedsiębiorstwa. Ta forma integracji pozwala rozszerzyć wiedzę zarządzających na temat najlepszych sprawdzonych sposobów i możliwości systematycznej redukcji kosztów, uświadamia stan zarządzania kosztami redukcji w danym przedsiębiorstwie oraz motywuje do podejmowania działań doskonalenia wyników. Zintegrowanie rachunku redukcji kosztów z benchmarkingiem pozwala skutecznie zaangażować pracowników w proces doskonalenia

realizacji celów zarządzania kosztami i zmienia ich opór wobec „zewnętrznych” zmian, proponowanych przez benchmarking.

Przedstawione, wybrane dualistyczne kombinacje nie wyczerpują możliwości integrowania instrumentów rachunkowości zarządczej w celach zarządzania kosztami. Istnieje wiele możliwości ich integrowania, jednak w praktyce przedsiębiorstw szanse wdrażania dopiero się zarysowują. Integracja wymaga bowiem bardzo zaawansowanych systemów informatycznych, umożliwiających przetwarzanie i komunikowanie złożonej informacji kosztowej. Niezbędne jest również zapewnienie współpracy między działami przedsiębiorstwa, odpowiedzialnymi za przygotowanie, przetwarzanie i analizę informacji kosztowych. Wieloaspektowe zarządzanie kosztami wymaga współpracy specjalistów z różnych dziedzin, w szczególności z takich działów jak controlling, księgowość, produkcja, marketing i sprzedaż, a także z działów konstrukcyjno-technologicznych. Ich wiedza pozwoli na wybór optymalnej kombinacji instrumentów rachunkowości zarządczej, to znaczy takiej, która umożliwi najskuteczniejszą realizację celów zarządzania kosztami danego przedsiębiorstwa.

## 5. Podsumowanie

System zarządzania kosztami powinny współtworzyć różne instrumenty rachunkowości zarządczej, dostosowane i dobrane do warunków funkcjonowania konkretnego przedsiębiorstwa. Ich równoległe, sprzężone stosowanie, wspierane przez zaawansowane systemy informatyczne, pozwala zaspakajać potrzeby informacyjne zarządzających kosztami. Wzajemne uzupełniające się działanie instrumentów, jak budżetowania, rachunku kosztów działań, strategicznej karty wyników, *Kaizen Costing*, benchmarkingu, pozwala osiągnąć efekt synergii, zwielokrotniający możliwości i skuteczność realizacji celów zarządzania kosztami. Zintegrowanie nowoczesnych instrumentów rachunkowości zarządczej, charakteryzujących się innowacyjnością i ukierunkowywaniem działań na racjonalizację i optymalizację kosztów, umożliwia wielowymiarowe, elastyczne i proaktywne zarządzanie kosztami, oczekiwane we współczesnym przedsiębiorstwie.

## Literatura

- Bryke M., *Efektywność warunkiem przetrwania: Kaizen, czyli skuteczne metody zwiększania produktywności*, „Zarządzanie Jakością” 2005, nr 1.
- Elnathan D., Lin T.W., Young S.M., *Benchmarking and Management Accounting: A Framework for Research*, „Journal of Management Accounting Research” 1996, no. 8.
- Jarugowa A., Malc W., Sawicki K., *Rachunek kosztów*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1990.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II*, “Accounting Horizons” 2001, no. 15 (2).

- Kochalski C., *Koszty w przedsiębiorstwie zarządzanym przez wartość. Ujęcie modelowe*, Prace Habiliacyjne, nr 29, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2006.
- Lee G.Y., *Japanese Management Style in Achieving the Cost Reduction Targets*, [w:] *Japanese Cost Management*, red. Y. Monden, World Scientific Publishing, Singapore 2000.
- Piechota R., *Budżetowanie w nowoczesnych systemach zarządzania*, [w:] *Budżetowanie w przedsiębiorstwie: organizacja, procedury, zastosowanie*, red. E. Nowak, B. Nita, Wydawnictwo Oficyna a Wolters Kluwer business, Kraków 2007.
- Rumniak P., *Rachunek kosztów działań*, [w:] *Rachunek kosztów: elementy rachunkowości zarządczej*, red. D. Sołtys, Wydawnictwo AE we Wrocławiu, Wrocław 2000.
- Sakurai M., *Integratives Kostenmanagement. Stand und Entwicklungstendenzen des Controlling in Japan*, Verlag Vahlen, München 1997.
- Sobańska I., *Podstawy rachunku kosztów i wyników*, [w:] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, red. I. Sobańska, C.H. Beck, Warszawa 2006.
- Szychta A., *Zarządzanie kosztami przy zastosowaniu Target Costing i innych metod japońskich*, [w:] A. Jarugowa, W.A. Nowak, A. Szychta, *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk 2000.
- Szychta A., *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo UŁ, Łódź 2007.
- Zyznarska-Dworczak B., *Innowacyjne podejścia do budżetowania a Beyond Budgeting*, [w:] *Krajowy i międzynarodowy wymiar współczesnej rachunkowości*, Wydawnictwo UE w Poznaniu, Poznań 2009.
- Zyznarska-Dworczak B., *Instrumentarium rachunkowości zarządczej wspierane przez benchmarking*, [w:] *Kluczowe problemy teorii i praktyki rachunkowości*, red. B. Gierusz, P. Lech, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, t. II, Wydawnictwo UG, Gdańsk 2011.
- Zyznarska-Dworczak B., *Jak zarządzać kosztami w przedsiębiorstwie?*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2012.

## INTEGRATION OF MANAGEMENT ACCOUNTING INSTRUMENTS FOR COST MANAGEMENT IN MODERN ENTERPRISE

**Summary:** This paper presents conclusions from the analysis of the possibility of integrating management accounting instruments for cost management. Using the methods of descriptive and comparative analysis the impact of the coupled use of management accounting tools to achieve the objectives of cost management is shown. Conclusions, regarding the integration of selected instruments, present opportunities to achieve the effect of synergy. This effect results from the complementary actions of management accounting tools, which exceeds the sum of their individual effects on costs. It allows to enhance the effectiveness of cost management in an enterprise.

**Keywords:** instruments of management accounting, cost management.