

# Spis treści

|                                                                                       |           |
|---------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| Wprowadzenie . . . . .                                                                | 11        |
| <b>1. Istota rachunkowości zarządczej . . . . .</b>                                   | <b>13</b> |
| 1.1. Rachunkowość jako system informacyjny . . . . .                                  | 13        |
| 1.2. Rachunkowość finansowa a rachunkowość zarządcza . . . . .                        | 15        |
| 1.2.1. Istota rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej . . . . .           | 15        |
| 1.2.2. Zasady rachunkowości finansowej a rachunkowość zarządcza . . . . .             | 18        |
| 1.2.3. Zysk bilansowy a zysk rezydualny . . . . .                                     | 22        |
| 1.3. Struktura rachunkowości zarządczej . . . . .                                     | 24        |
| 1.3.1. Rachunkowość dla zarządzania operacyjnego . . . . .                            | 24        |
| 1.3.1.1. Budżetowanie . . . . .                                                       | 25        |
| 1.3.1.2. Ustalanie kosztów standardowych . . . . .                                    | 26        |
| 1.3.1.3. Analiza koszt-wielkość sprzedaży-zysk i analiza wrażliwości . . . . .        | 26        |
| 1.3.1.4. Kontrola budżetowa . . . . .                                                 | 26        |
| 1.3.2. Rachunkowość dla zarządzania strategicznego . . . . .                          | 28        |
| 1.3.3. Systemy i struktury rachunku kosztów; kryteria klasyfikacji systemów . . . . . | 30        |
| 1.3.3.1. Wprowadzenie . . . . .                                                       | 30        |
| 1.3.3.2. Stopień zróżnicowania produktów . . . . .                                    | 33        |
| 1.3.3.3. Zakres kosztów produktu . . . . .                                            | 34        |
| 1.3.3.4. Forma i stopień normowania kosztów . . . . .                                 | 35        |
| 1.3.3.5. Dominująca struktura rozliczania kosztów pośrednich . . . . .                | 37        |
| Podsumowanie . . . . .                                                                | 37        |
| Pytania . . . . .                                                                     | 38        |
| Literatura . . . . .                                                                  | 39        |
| <b>2. Koszty i ich klasyfikacja . . . . .</b>                                         | <b>40</b> |
| 2.1. Kategorie kosztów . . . . .                                                      | 40        |
| 2.1.1. Koszty <i>explicite</i> i koszty <i>implicit</i> . . . . .                     | 40        |
| 2.1.2. Koszty <i>explicite</i> a wypłata środków pieniężnych . . . . .                | 42        |
| 2.2. Koszty a wynik ze sprzedaży; elementy kosztów produktu . . . . .                 | 43        |
| 2.3. Systematyczny rachunek kosztów pełnych . . . . .                                 | 47        |
| 2.3.1. Struktura rodzajowa kosztów . . . . .                                          | 48        |
| 2.3.1.1. Wprowadzenie . . . . .                                                       | 48        |
| 2.3.1.2. Metody amortyzacji . . . . .                                                 | 50        |
| 2.3.1.3. Struktura rodzajowa w rachunku kosztów . . . . .                             | 54        |

|                                                                                                |            |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 2.3.2. Struktury podmiotowa, przedmiotowa i procesowa rachunku kosztów . . . . .               | 57         |
| 2.3.2.1. Struktura podmiotowa rachunku kosztów . . . . .                                       | 57         |
| 2.3.2.2. Dostosowanie ewidencji do struktury funkcjonalnej przedsiębiorstwa . . . . .          | 58         |
| 2.3.2.3. Struktura przedmiotowa (nośnikowa) rachunku kosztów . . . . .                         | 60         |
| 2.3.2.4. Struktura procesowa rachunku kosztów . . . . .                                        | 63         |
| 2.4. Koszty w zarządzaniu . . . . .                                                            | 65         |
| 2.4.1. Czynniki kosztotwórcze . . . . .                                                        | 65         |
| 2.4.2. Przychody i koszty istotne . . . . .                                                    | 72         |
| 2.5. Pomocnicze kryteria klasyfikacji kosztów . . . . .                                        | 74         |
| Podsumowanie . . . . .                                                                         | 76         |
| Pytania i zadania . . . . .                                                                    | 76         |
| Literatura . . . . .                                                                           | 80         |
| <b>3. Koszty zleceń . . . . .</b>                                                              | <b>81</b>  |
| 3.1. Zlecenie i dokumentacja jego kosztów . . . . .                                            | 81         |
| 3.2. Rozliczanie kosztów w warunkach zleceń . . . . .                                          | 83         |
| 3.2.1. Rachunek rzeczywistych kosztów zleceń . . . . .                                         | 84         |
| 3.2.2. Rachunek normalnych kosztów zleceń . . . . .                                            | 87         |
| 3.2.3. Kontrola kosztów pośrednich zleceń . . . . .                                            | 92         |
| Podsumowanie . . . . .                                                                         | 95         |
| Pytania i zadania . . . . .                                                                    | 96         |
| Literatura . . . . .                                                                           | 97         |
| <b>4. Koszty produktów jednorodnych . . . . .</b>                                              | <b>98</b>  |
| 4.1. Kalkulacja podziałowa prosta . . . . .                                                    | 98         |
| 4.1.1. Istota kalkulacji podziałowej prostej . . . . .                                         | 98         |
| 4.1.2. Kalkulacja podziałowa prosta – metoda FIFO . . . . .                                    | 100        |
| 4.1.2. Kalkulacja podziałowa prosta – metoda średniej ważonej . . . . .                        | 104        |
| 4.2. Kalkulacja podziałowa ze współczynnikami . . . . .                                        | 106        |
| 4.3. Kalkulacja podziałowa wielostopniowa . . . . .                                            | 109        |
| 4.4. Łączenie rozwiązań kalkulacji podziałowej i zleceniowej – rozwiązania hybrydowe . . . . . | 110        |
| Podsumowanie . . . . .                                                                         | 112        |
| Pytania i zadania . . . . .                                                                    | 113        |
| Literatura . . . . .                                                                           | 115        |
| <b>5. Koszty produktów łącznych . . . . .</b>                                                  | <b>116</b> |
| 5.1. Pojęcie produktów łącznych i przyczyny rozliczania kosztów wspólnych . . . . .            | 116        |
| 5.2. Metody rozliczania kosztów wspólnych . . . . .                                            | 117        |
| 5.2.1. Metoda wartości realizacji netto (NRV) . . . . .                                        | 117        |
| 5.2.2. Metoda szacunkowej wartości realizacji netto (ENRV) . . . . .                           | 119        |
| 5.2.3. Metoda jednostek fizycznych produkcji . . . . .                                         | 120        |
| 5.2.4. Kalkulacja odjemna . . . . .                                                            | 121        |
| 5.3. Produkty łączne a podejmowanie decyzji . . . . .                                          | 122        |
| Podsumowanie . . . . .                                                                         | 123        |
| Pytania i zadania . . . . .                                                                    | 123        |
| Literatura . . . . .                                                                           | 124        |
| <b>6. Rozliczanie kosztów podmiotów pomocniczych . . . . .</b>                                 | <b>125</b> |
| 6.1. Struktura podmiotowa przedsiębiorstwa . . . . .                                           | 125        |
| 6.1.1. Rachunek podmiotowy kosztów . . . . .                                                   | 125        |
| 6.1.2. Klucze podziałowe . . . . .                                                             | 127        |
| 6.2. Metody rozliczania kosztów podmiotów pomocniczych . . . . .                               | 128        |

|                                                                                                  |            |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| Podsumowanie . . . . .                                                                           | 137        |
| Pytania i zadania . . . . .                                                                      | 137        |
| Literatura . . . . .                                                                             | 139        |
| <b>7. Rachunek kosztów zmiennych a rachunek kosztów pełnych; standaryzacja kosztów . . . . .</b> | <b>140</b> |
| 7.1. Rozliczenie kosztów według rachunku kosztów zmiennych i rachunku kosztów pełnych . . . . .  | 140        |
| 7.2. Zastosowanie rachunku kosztów zmiennych . . . . .                                           | 145        |
| 7.3. Wielostopniowe rachunki zysków i strat . . . . .                                            | 148        |
| 7.4. Wyznaczanie kosztów standardowych . . . . .                                                 | 150        |
| 7.4.1. Wprowadzenie do standaryzacji kosztów . . . . .                                           | 150        |
| 7.4.2. Wyznaczanie standardowych kosztów materiałów bezpośrednich . . . . .                      | 152        |
| 7.4.2.1. Standardy materiałochłonności . . . . .                                                 | 153        |
| 7.4.2.2. Analiza techniczna zużycia . . . . .                                                    | 153        |
| 7.4.2.3. Estymacja zużycia na podstawie danych historycznych . . . . .                           | 154        |
| 7.4.2.4. Ustalanie standardowej ceny materiałów . . . . .                                        | 154        |
| 7.4.3. Wyznaczanie standardowych kosztów wynagrodzeń bezpośrednich . . . . .                     | 158        |
| 7.4.3.1. Standardy pracochłonności . . . . .                                                     | 158        |
| 7.4.3.2. Standardowy koszt zmienny wynagrodzeń bezpośrednich . . . . .                           | 158        |
| 7.4.3.3. Standardowy koszt semizmienny wynagrodzeń bezpośrednich . . . . .                       | 159        |
| 7.4.4. Wyznaczanie standardowych kosztów pośrednich . . . . .                                    | 163        |
| 7.5. Uzasadnione koszty pośrednie . . . . .                                                      | 170        |
| Pytania i zadania . . . . .                                                                      | 174        |
| Literatura . . . . .                                                                             | 177        |
| <b>8. Analiza koszt-wielkość sprzedaży-zysk . . . . .</b>                                        | <b>178</b> |
| 8.1. Rodzaje analizy K-W-Z . . . . .                                                             | 178        |
| 8.2. Analiza podstawowa K-W-Z . . . . .                                                          | 179        |
| 8.2.1. Produkcja jednoasortymentowa . . . . .                                                    | 179        |
| 8.2.1.1. Próg rentowności . . . . .                                                              | 179        |
| 8.2.1.2. Marża bezpieczeństwa pierwszego rodzaju . . . . .                                       | 180        |
| 8.2.2. Produkcja dwuasortymentowa . . . . .                                                      | 184        |
| 8.2.3. Produkcja wieloasortymentowa . . . . .                                                    | 185        |
| 8.3. Rozszerzona analiza K-W-Z . . . . .                                                         | 186        |
| Podsumowanie . . . . .                                                                           | 190        |
| Pytania i zadania . . . . .                                                                      | 190        |
| Literatura . . . . .                                                                             | 191        |
| <b>9. Budżetowanie w przedsiębiorstwie . . . . .</b>                                             | <b>192</b> |
| 9.1. Ogólne zasady budżetowania; miejsce budżetowania w systemie planowania . . . . .            | 192        |
| 9.1.1. Budżet, budżetowanie i piramida planów . . . . .                                          | 192        |
| 9.1.2. Miejsce budżetowania w systemie analiz poziomych . . . . .                                | 194        |
| 9.2. Funkcje budżetowania i konflikty między funkcjami . . . . .                                 | 194        |
| 9.3. Praktyczne aspekty procesu budżetowania . . . . .                                           | 196        |
| 9.3.1. Ustalanie horyzontu czasowego budżetowania . . . . .                                      | 196        |
| 9.3.2. Powiązania z planami długoterminowymi . . . . .                                           | 197        |
| 9.3.3. Elastyczność budżetu . . . . .                                                            | 198        |
| 9.3.4. Korekty budżety . . . . .                                                                 | 198        |
| 9.3.5. Zasada partycypacji . . . . .                                                             | 198        |
| 9.3.6. Przygotowanie budżetu i przewodnika budżetowego . . . . .                                 | 198        |
| 9.4. Fazy budżetowania . . . . .                                                                 | 199        |

|                                                                                                       |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 9.5. Tryb opracowania budżetu głównego przedsiębiorstwa wytwórczego . . . . .                         | 202 |
| 9.6. Budżety operacyjne . . . . .                                                                     | 204 |
| 9.6.1. Budżet przychodów ze sprzedaży . . . . .                                                       | 204 |
| 9.6.2. Plan produkcji . . . . .                                                                       | 205 |
| 9.6.3. Plan zakupów i zapasów materiałów . . . . .                                                    | 206 |
| 9.6.4. Budżet kosztów produkcji . . . . .                                                             | 207 |
| 9.6.5. Budżet kosztu wytworzenia wyrobów sprzedanych i remanentu końcowego wyrobów gotowych . . . . . | 208 |
| 9.6.6. Budżet kosztów ogólnego zarządu . . . . .                                                      | 209 |
| 9.6.7. Budżet kosztów sprzedaży . . . . .                                                             | 211 |
| 9.6.7.1. Budżetowanie kosztów pozyskania zamówień . . . . .                                           | 211 |
| 9.6.7.2. Budżetowanie kosztów realizacji zamówień . . . . .                                           | 213 |
| 9.7. Budżety finansowe . . . . .                                                                      | 215 |
| 9.7.1. Budżetowany rachunek zysków i strat . . . . .                                                  | 215 |
| 9.7.2. Budżet przepływów pieniężnych . . . . .                                                        | 216 |
| 9.7.3. Budżetowany bilans zamknięcia . . . . .                                                        | 219 |
| 9.8. Budżet inwestycyjny . . . . .                                                                    | 220 |
| 9.9. Krytyka budżetowania i propozycje jego usprawnień . . . . .                                      | 220 |
| Podsumowanie . . . . .                                                                                | 224 |
| Pytania i zadania . . . . .                                                                           | 225 |
| Literatura . . . . .                                                                                  | 227 |

## 10. Rachunkowość odpowiedzialności . . . . . 229

|                                                                                 |     |
|---------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 10.1. Istota i struktura rachunkowości odpowiedzialności . . . . .              | 229 |
| 10.2. Analiza wariacji kosztowych . . . . .                                     | 232 |
| 10.2.1. Ogólny model rachunku wariacji kosztów zmiennych . . . . .              | 233 |
| 10.2.2. Rachunek wariacji kosztów zużycia materiałów bezpośrednich . . . . .    | 235 |
| 10.2.2.1. Podstawowy rachunek wariacji . . . . .                                | 235 |
| 10.2.2.2. Rozszerzony rachunek wariacji . . . . .                               | 236 |
| 10.2.2.3. Ograniczenia rachunku wariacji . . . . .                              | 239 |
| 10.2.3. Rachunek wariacji kosztów wynagrodzeń bezpośrednich . . . . .           | 239 |
| 10.2.3.1. Podstawowy rachunek wariacji . . . . .                                | 239 |
| 10.2.3.2. Rozszerzony rachunek wariacji . . . . .                               | 241 |
| 10.2.4. Rachunek wariacji kosztów pośrednich zmiennych . . . . .                | 243 |
| 10.2.4.1. Czynniki kosztotwórcze oparte na nakładach . . . . .                  | 243 |
| 10.2.4.2. Czynniki kosztotwórcze oparte na wynikach . . . . .                   | 244 |
| 10.2.4.3. Ograniczenia rachunku wariacji kosztów pośrednich zmiennych . . . . . | 245 |
| 10.2.5. Rachunek wariacji kosztów pośrednich stałych . . . . .                  | 245 |
| 10.2.6. Ocena wariacji kosztowych . . . . .                                     | 249 |
| 10.3. Analiza wariacji przychodowych . . . . .                                  | 252 |
| 10.3.1. Prosty rachunek wariacji przychodowych . . . . .                        | 252 |
| 10.3.2. Ograniczenia prostego rachunku wariacji przychodowych . . . . .         | 254 |
| 10.3.3. Rozszerzony rachunek wariacji przychodowych . . . . .                   | 255 |
| 10.4. Ośrodki odpowiedzialności za zyski . . . . .                              | 258 |
| 10.4.1. Ośrodek odpowiedzialności za zyski operacyjne . . . . .                 | 259 |
| 10.4.2. Metody oceny ośrodków odpowiedzialności za zwrot z inwestycji . . . . . | 261 |
| 10.4.2.1. Stopa zwrotu z inwestycji (ROI) . . . . .                             | 261 |
| 10.4.2.2. Zysk rezydualny . . . . .                                             | 263 |
| 10.4.2.3. EVA jako skorygowany zysk rezydualny . . . . .                        | 265 |
| Podsumowanie . . . . .                                                          | 271 |
| Pytania i zadania . . . . .                                                     | 272 |
| Literatura . . . . .                                                            | 273 |

|                                                                                                 |            |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>11. Rachunek kosztów działań</b>                                                             | <b>275</b> |
| 11.1. Orientacja procesowa w zarządzaniu                                                        | 275        |
| 11.1.1. Koncepcja łańcucha wartości                                                             | 276        |
| 11.1.2. Reengineering procesów gospodarczych                                                    | 277        |
| 11.2. Wprowadzenie do rachunku kosztów działań                                                  | 279        |
| 11.2.1. Koncepcja rachunku kosztów działań                                                      | 279        |
| 11.2.2. Analiza działań                                                                         | 282        |
| 11.3. Hierarchia kosztów działań                                                                | 284        |
| 11.3.1. Koszty działań na poziomie jednostki produktu                                           | 284        |
| 11.3.2. Koszty działań na poziomie serii                                                        | 284        |
| 11.3.3. Koszty działań związanych z utrzymaniem asortymentu produktów                           | 285        |
| 11.3.4. Koszty działań związanych z utrzymaniem infrastruktury                                  | 286        |
| 11.4. Elementy kosztów działań i nośniki działań; raportowanie kosztów działań                  | 286        |
| 11.4.1. Elementy kosztów działań i nośniki działań                                              | 286        |
| 11.4.2. Raportowanie kosztów działań                                                            | 288        |
| 11.5. Standaryzacja kosztów i budżetowanie w rachunku kosztów działań                           | 289        |
| 11.5.1. Standaryzacja kosztów w rachunku kosztów działań                                        | 289        |
| 11.5.1.1. Standardowe koszty działań na poziomie produktu                                       | 290        |
| 11.5.1.2. Standardowe koszty działań na poziomie serii                                          | 290        |
| 11.5.1.3. Koszty utrzymania produktu                                                            | 291        |
| 11.5.2. Fazy procesu budżetowania w rachunku kosztów działań                                    | 291        |
| 11.5.2.1. Faza przygotowania budżetów                                                           | 291        |
| 11.5.2.2. Faza weryfikacji i zatwierdzania budżetu                                              | 291        |
| 11.6. Kontrola budżetowa w rachunku kosztów działań                                             | 292        |
| 11.6.1. Kontrola kosztów zmiennych działań                                                      | 293        |
| 11.6.2. Kontrola kosztów stałych działań                                                        | 294        |
| 11.7. Rachunek kosztów działań – przykłady                                                      | 294        |
| 11.8. Budżetowanie w rachunku kosztów wykorzystania zdolności produkcyjnych                     | 310        |
| 11.9. Korzyści budżetowania w rachunku kosztów działań                                          | 315        |
| Podsumowanie                                                                                    | 317        |
| Zadania                                                                                         | 318        |
| Literatura                                                                                      | 319        |
| <b>12. Budżetowanie kapitałowe</b>                                                              | <b>321</b> |
| 12.1. Etapy budżetowania kapitałowego                                                           | 321        |
| 12.2. Metody oceny projektów inwestycyjnych                                                     | 322        |
| 12.2.1. Wartość pieniądza w czasie                                                              | 323        |
| 12.2.2. Wartość zaktualizowana netto                                                            | 325        |
| 12.2.3. Wewnętrzna stopa zwrotu                                                                 | 327        |
| 12.2.4. Wartość zaktualizowana sumy równych wpłat/wypłat                                        | 327        |
| 12.2.5. Wartość zaktualizowana sumy nieskończonej liczby wpłat/wypłat                           | 328        |
| 12.2.6. Wartość zaktualizowana sumy nieskończonej liczby wpłat/wypłat rosnących w stałym tempie | 329        |
| 12.2.7. Okres zwrotu                                                                            | 330        |
| 12.3. Struktura przepływów pieniężnych do celów budżetowania kapitałowego                       | 330        |
| 12.4. Inflacja w budżetowaniu kapitałowym                                                       | 334        |
| 12.5. Rachunek kosztów działań w budżetowaniu kapitałowym                                       | 336        |
| 12.5.1. Planowanie obiektów kosztowych oraz zapotrzebowania na procesy i działania              | 336        |
| 12.5.2. Planowanie zapotrzebowania na zasoby i określenie związku zasobów z przepływami         | 338        |
| 12.5.3. Wyznaczenie wartości zaktualizowanej wypłat środków pieniężnych                         | 340        |
| 12.5.3.1. Koszty działań na poziomie jednostki produktu                                         | 340        |

|                                                                                                |            |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 12.5.3.2. Koszty działań na poziomie serii . . . . .                                           | 341        |
| 12.5.3.3. Koszty działań związanych z utrzymaniem asortymentu produktu . . . . .               | 342        |
| 12.5.4. Przykład zastosowania rachunku kosztów działań w budżetowaniu kapitałowym . . . . .    | 342        |
| Podsumowanie . . . . .                                                                         | 345        |
| Pytania i zadania . . . . .                                                                    | 346        |
| Literatura . . . . .                                                                           | 347        |
| Załącznik 12.1. Współczynniki dyskontujące . . . . .                                           | 348        |
| Załącznik 12.2. Współczynniki dyskontujące i sumujące . . . . .                                | 350        |
| <b>13. Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym – wybrane zagadnienia . . . . .</b>            | <b>352</b> |
| 13.1. Analiza strategiczna . . . . .                                                           | 352        |
| 13.2. Strategie konkurencyjne a system informacji . . . . .                                    | 353        |
| 13.3. Cykl życia produktu i efekt doświadczenia a system informacji . . . . .                  | 355        |
| 13.3.1. Cykle życia produktu . . . . .                                                         | 355        |
| 13.3.2. Efekt doświadczenia a rachunkowość zarządcza . . . . .                                 | 358        |
| 13.4. Strategie jednostek gospodarczych według macierzy BCG a rachunkowość zarządcza . . . . . | 360        |
| 13.5. Rachunek kosztów docelowych . . . . .                                                    | 362        |
| 13.5.1. Etapy rachunku kosztów docelowych . . . . .                                            | 362        |
| 13.5.2. Rachunek kosztów dopuszczalnych . . . . .                                              | 362        |
| 13.5.3. Rachunek kosztów docelowych na poziomie jednostki produktu . . . . .                   | 364        |
| 13.5.4. Rachunek kosztów docelowych na poziomie komponentu . . . . .                           | 365        |
| 13.6. Zbilansowana karta dokonań . . . . .                                                     | 367        |
| 13.6.1. Wprowadzenie do zbilansowanej karty dokonań . . . . .                                  | 367        |
| 13.6.2. Perspektywa właścicieli . . . . .                                                      | 369        |
| 13.6.3. Perspektywa klienta . . . . .                                                          | 370        |
| 13.6.4. Perspektywa procesów wewnętrznych . . . . .                                            | 370        |
| 13.6.5. Perspektywa uczenia się i rozwoju . . . . .                                            | 371        |
| 13.6.6. Charakterystyczne mierniki stosowane w zbilansowanej karcie dokonań . . . . .          | 371        |
| 13.6.7. Zbilansowana karta dokonań w systemie zarządzania . . . . .                            | 373        |
| 13.6.7.1. Zbilansowana karta dokonań a struktura przedsiębiorstwa . . . . .                    | 373        |
| 13.6.7.2. Zbilansowana karta dokonań a budżetowanie . . . . .                                  | 374        |
| 13.6.7.3. Zbilansowana karta dokonań a informacje zwrotne . . . . .                            | 374        |
| Podsumowanie . . . . .                                                                         | 375        |
| Pytania . . . . .                                                                              | 376        |
| Literatura . . . . .                                                                           | 376        |
| <b>Indeks rzeczowy . . . . .</b>                                                               | <b>378</b> |