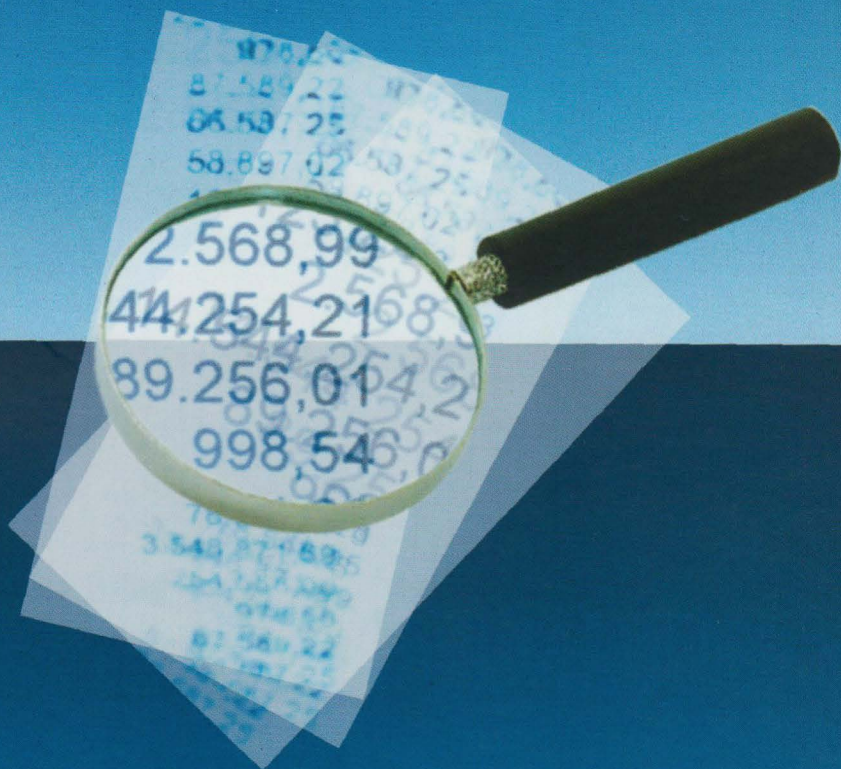


RACHUNKOWOŚĆ AUDYT I KONTROLA W ZARZĄDZANIU



pod redakcją

IRENY SOBAŃSKIEJ I MIKOŁAJA TURZYŃSKIEGO



Łódź 2011

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

ROZDZIAŁ 7

Możliwości zastosowania niemieckich rozwiązań praktycznych systemów rachunku kosztów w przedsiębiorstwach z innych krajów

Beata Szkudlarek, Ewelina Zarzycka

Wprowadzenie

Pierwsza dekada XXI w. to okres burzliwych dyskusji i rozważań nad funkcjonowaniem systemów rachunku kosztów. W roku 2003 organizacja CAM-I przeprowadziła badanie wśród menedżerów amerykańskich, które pokazało, że aż 80% przedsiębiorstw wykorzystuje tradycyjne systemy rachunku kosztów i dokonuje alokacji kosztów pośrednich przy wykorzystaniu prostych kluczy rozliczeniowych, którymi zazwyczaj są roboczogodziny¹. To samo badanie pokazało, iż tylko 23% badanych firm jest zadowolonych z funkcjonowania systemów rachunku kosztów, a w szczególności z jakości informacji pozyskiwanych przy ich zastosowaniu. Dane te są zaskakujące, gdyż już 20 lat temu R. S. Kaplan i R. Cooper (1998) skrytykowali tradycyjne systemy rachunku kosztów, uznając je za nieefektywne z punktu widzenia dostarczania odpowiednich informacji dla podejmowania decyzji, ustalania jednostkowych kosztów produktów i oceny działalności przedsiębiorstwa.

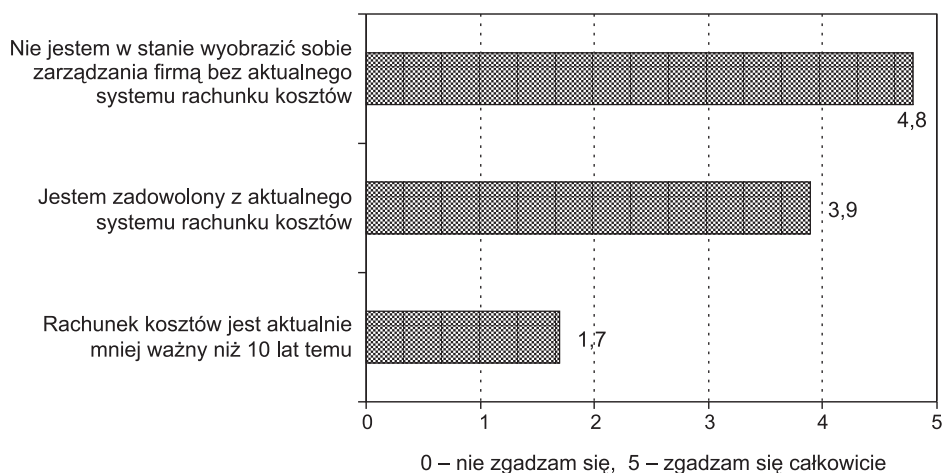
Niezadowolenie z posiadanych systemów rachunku kosztów skłania menedżerów do poszukiwania sprawdzonych rozwiązań, które satysfakcjonują użytkowników danych. W związku z tym w ostatnich latach można zaobserwować, szczególnie w USA, ogromne zainteresowanie rachunkami kosztów wykorzystywanymi przez niemieckie firmy. W badaniach przeprowadzanych wśród niemieckich firm menedżerowie wyrażali zadowolenie z funkcjonowania rachunku kosztów, ale także potwierdzali przydatność otrzymywanych z nich danych dla podejmowania decyzji w krótkim oraz długim okresie, dla efektywnej i szczegółowej kontroli kosztów oraz precyzyjnego planowania przyszłych działań (Friedl i in. 2009, s. 41).

¹ Inne badanie przeprowadzone przez E&Y we współpracy z IMA w 2003 r. pokazało, iż 70% badanych firm stosuje jako klucz rozliczeniowy jedynie roboczogodziny, zob. A. Garg i in. (2003, s. 34).

Celem rozdziału jest prezentacja systemów rachunku kosztów stosowanych przez niemieckie przedsiębiorstwa oraz próba odpowiedzi na pytanie, co sprawia, iż są one tak użyteczne dla menedżerów. Zostają również podjęte rozważania nad możliwościami przeniesienia doświadczeń menedżerów niemieckich w zakresie systemów rachunku kosztów do przedsiębiorstw w USA i Europie Zachodniej.

1. Rachunki kosztów stosowane przez niemieckie przedsiębiorstwa

W pierwszej dekadzie XXI w. przeprowadzono szereg interesujących badań analizujących systemy rachunku kosztów stosowane przez niemieckie przedsiębiorstwa. Motywem przeprowadzania badań była chęć odpowiedzi na pytanie, co szczególnie oferują niemieckie systemy rachunku kosztów. Pytanie to jest o tyle ważne, iż w ankiecie przeprowadzonej w 2005 r. przez organizację CAM-I większość badanych niemieckich menedżerów deklaruje, że nie jest w stanie zarządzać firmą bez aktualnego rachunku kosztów, i, co więcej, jest zadowolona z informacji pozyskiwanych z niego. Wyniki ankiety przedstawia rys. 1.



Rys. 1. Wyniki ankiety przeprowadzonej przez CAM-I w 2005 r. wśród niemieckich menedżerów
Źródło: G. Friedl i in. 2009, s. 39.

Zainteresowanie niemieckimi rozwiązaniami skłoniło organizację Institute of Management Accountants (IMA) do sfinansowania badań przeprowadzonych przez K. R. Krumwiede'a w 2004 r. Na celu miały one analizę głównych założeń stosowanych w systemach rachunków kosztów przez niemieckie przedsiębiorstwa, określenie korzyści, jakie dają te systemy, a przede wszystkim oce-

nę możliwości implementacji zastosowanych koncepcji w przedsiębiorstwach amerykańskich. W efekcie autor badania odwiedził 11 przedsiębiorstw niemieckich (w tym Deutsche Telecom, Daimler Chrysler AG, Stihl AG, Porsche AG), gdzie prowadził wywiady z menedżerami i dokonał analizy elementów składowych stosowanych systemów rachunku kosztów (Krumwiede 2005).

W następnych latach K. R. Krumwiede kontynuował badania, poszerzając je o kolejne niemieckie, austriackie, szwajcarskie przedsiębiorstwa i próbując znaleźć różnice między badanymi firmami a firmami amerykańskimi, tak aby dać odpowiedź na pytanie, czy niemieckie rachunki kosztów mogą być zastosowane w amerykańskich firmach (Krumwiede, Suessmair 2007a)².

Wszystkie przeprowadzone badania potwierdziły, iż w przeważającej części niemieckich przedsiębiorstw można znaleźć elementy rachunku planowanych kosztów krańcowych (*Grenzplankostenrechnung* – GPK). Koncepcja rachunku planowanych kosztów krańcowych (GPK) została opracowana przez H. G. Plauta na przełomie lat pięćdziesiątych i sześćdziesiątych XX w., a następnie rozwijana była m. in. przez W. Klingera. H. G. Plaut oparł rachunek planowanych kosztów krańcowych na teorii kosztu krańcowego i liniowej postaci funkcji kosztów przedsiębiorstwa. Przy takiej postaci funkcji kosztów całkowitych kosztem krańcowym produktu jest jednostkowy koszt proporcjonalnie zmienny. Różnica między ceną produktu a kosztem krańcowym, określana jako marża na pokrycie (*Deckungsbeitrag*), ma na celu pokrycie wspólnych kosztów stałych i zysku przedsiębiorstwa w okresie. Wspólne koszty stałe to koszty okresu, które obciążają bezpośrednio wynik przedsiębiorstwa (Sobańska 1998, s. 50; Friedl i in. 2009, s. 39).

W koncepcji opracowanej przez H. G. Plauta dla planowania oraz podejmowania decyzji w krótkim okresie istotne są jedynie koszty proporcjonalnie zmienne, koszty stałe zaś stanowią informację nieistotną w warunkach posiadania przez przedsiębiorstwo określonego poziomu zdolności produkcyjnych w krótkim okresie. Wykorzystanie kosztu proporcjonalnie zmiennego jest według autora koncepcji szczególnie użyteczne przy rozwiązywaniu problemów decyzyjnych, takich jak wybór optymalnego rozwiązania technologiczno-organizacyjnego dla wytwarzania wyrobu, wybór, czy podejmować produkcję określonego wyrobu lub usługi w przedsiębiorstwie, czy je nabywać, wybór optymalnej struktury produkcji i sprzedaży (Sobańska 1998, s. 60; Sharman 2003, s. 33).

Dalsze prace badawcze i wdrożenia do praktyki przyczyniły się do udoskonalenia rachunku planowanych kosztów krańcowych. W planowaniu kosztów podmiotów wewnętrznych wprowadzono wyodrębnianie wielu jednostek zdolności produkcyjnych w celu odzwierciedlenia wpływu ich wykorzystania na

² Badania nad niemieckimi systemami rachunku kosztów prowadzili także G. Friedl i in. (2009), P. A. Sharman (2003), P. A. Sharman, K. Vikas (2004).

wielkość kosztów proporcjonalnych. Rozwinięto także wariantowe planowanie kosztów dla różnych poziomów wykorzystania zdolności produkcyjnych przedsiębiorstwa. Uszczegółowienie procesu planowania zwiększyło elastyczność tego systemu rachunku kosztów i umożliwiło pogłębienie analizy odchyleń (Sobańska 1998, s. 52).

W. Klinger kontynuował badania nad rachunkiem kosztów krańcowych, koncentrując się na wykorzystaniu tego rachunku kosztów w procesie podejmowania decyzji krótkookresowych w przedsiębiorstwie poprzez zastosowanie różnych metod matematycznych. Rozwinał on m. in. koncepcję dolnych granic cenowych wykorzystywanych jako kryteria wyboru przy podejmowaniu decyzji o przyjęciu dodatkowych zamówień do realizacji. W przypadku wystąpienia tzw. wąskiego gardła w związku z przyjęciem dodatkowego zamówienia zalecał stosowanie jako kryterium wyboru relatywnej marży pokrycia, czyli marży pokrycia na jednostkę czynnika o ograniczonej dostępności. Z kolei jako kryterium wyboru dla dodatkowego zamówienia wywołującego więcej „wąskich gardeł” W. Klinger zaproponował przyjęcie kosztów utraconych korzyści ustalanych przy zastosowaniu metody programowania liniowego simplex (Sobańska 1998, s. 53; Sharman, Vikas 2004, s. 29).

W. Klinger opracował także modele wielorównaniowe umożliwiające optymalizację wielkości produkcji i sprzedaży przy uwzględnieniu występujących ograniczeń. Zastosowane przez niego udoskonalenia umożliwiły wykorzystanie rachunku planowanych kosztów krańcowych dla zarządzania sprzedażą i planowania wyniku finansowego przedsiębiorstwa przy wykorzystaniu marż pokrycia. Ogromny wkład dla rozwoju rachunku kosztów krańcowych stanowiło opracowanie przez W. Klingera szeregu metod ustalania i analizowania różnych typów odchyleń (Sobańska, 1998, s. 53).

Na obecną formę rachunków kosztów występujących w firmach niemieckich ogromny wpływ miało również rozwinięcie przez W. Klingera koncepcji elastycznego rachunku kosztów planowanych zawierającego rozwiniętą strukturę kosztów podmiotów wewnętrznych (rachunek podmiotowy kosztów) oraz rozwiniętą strukturę kosztów produktów (rachunek przedmiotowy kosztów). Rachunek kosztów planowanych rozwinięty przez W. Klingera składał się z podstawowego rachunku kosztów, w którym wyodrębnione były trzy struktury kosztów (koszty według rodzaju, koszty według podmiotów wewnętrznych, koszty produktów) oraz rachunki problemowe sporządzane dla decyzji krótkookresowych. W każdej ze struktur rachunku podstawowego wyodrębniane były koszty proporcjonalnie zmienne oraz koszty stałe. Niezwykle istotne dla koncepcji elastycznego rachunku kosztów było wyodrębnienie struktury podmiotowej kosztów, a każdy wyodrębniony elementarny podmiot traktowany był jako miejsce powstawania kosztów. W poszczególnych podmiotach koszty ujmowano rodzajowo, każda zaś pozycja kosztów rodzajowych była dzielona na koszty proporcjonalnie zmienne i stałe (Sobańska 1998, s. 55–56; Sharman, Vikas 2004, s. 29–30).

W ciągu 60 lat, które upłynęły od chwili, kiedy H. G. Plaut po raz pierwszy przedstawił koncepcję GPK, rachunek ten ulegał wielu modyfikacjom i ulepszeniom, szczególnie pod wpływem dynamicznego rozwoju technologii informatycznych. Przedsiębiorstwa niemieckie, choć często nie deklarują wykorzystywania GPK, w wielu przypadkach stosują elementy stanowiące podwalinę tej koncepcji. W badaniu przeprowadzonym przez G. Friedla, C. Hammera, B. Pedella i H. U. Küppera (2009, s. 42) na pytanie o stosowanie GPK pozytywnie odpowiedziało tylko 14% przedsiębiorstw niemieckich. Po gruntownym zbadaniu elementów systemów rachunku kosztów autorzy badania stwierdzili jednak, iż aż 42% badanych przedsiębiorstw wykorzystuje GPK. Bardzo często GPK występuje obok innych systemów rachunków kosztów, np. rachunku kosztów działań, rachunku kosztów docelowych. W wielu przypadkach firmy modyfikują i upraszczają GPK przy wdrożeniu, dostosowując go do swoich potrzeb. K. R. Krumwiede i A. Suessmair (2008) podają przykład firm, które przyjmują, że wyodrębnione centra kosztowe zawierają jedynie stałe albo zmienne koszty; nie są one „mieszane”, jak proponował W. Klinger.

Z drugiej jednak strony nawet przedsiębiorstwa deklarujące stosowanie GPK nie zawsze wdrażają wszystkie jego elementy. W badaniu przeprowadzonym przez K. R. Krumwiede'a i A. Suessmaira (2008) we współpracy z IMA wśród niemieckich przedsiębiorstw autorzy wyróżnili elementy charakterystyczne dla GPK i procent ich zastosowania w przedsiębiorstwach, które deklarują stosowanie GPK, oraz wszystkich badanych przedsiębiorstwach niemieckich, co przedstawia tab. 1.

Tabela 1

Elementy charakterystyczne dla GPK i procent ich zastosowania
w niemieckich przedsiębiorstwach

Element systemu GPK	% wszystkich badanych firm	% firm deklarujących GPK
Kalkulacja marży brutto	78	90
Analiza odchyłeń dla wszystkich centrów kosztów	77	90
Podział kosztów w ramach centrów kosztowych na stałe i proporcjonalnie zmienne	35	62
Identyfikacja i monitorowanie poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych	35	49
Zastosowanie kosztów planowanych dla każdego centrum kosztów	58	77
Przyporządkowanie kosztów pośrednich do wielu centrów kosztowych	44	57

Źródło: K. R. Krumwiede, A. Suessmair 2008, s. 39–40.

Od momentu zaproponowania koncepcji GPK znalazła ona zastosowanie w ponad 3000 niemieckich przedsiębiorstwach i w dalszym ciągu cieszy się dużym zainteresowaniem wśród nich. W badaniach sponsorowanych przez IMA niemieccy menedżerowie wyrażają zadowolenie z funkcjonowania tego rachunku kosztów oraz informacji dostarczanych przez niego (Krumwiede 2005). Pomimo popularności tego systemu w Niemczech, nie jest on jednak rozpowszechniony w krajach anglosaskich, choć opracowania na ten temat pojawiają się coraz częściej w tamtejszej literaturze³.

W wyniku badania przeprowadzonego przez K. R. Krumwiede'a i A. Suessmaira (2007) określono elementy charakteryzujące niemieckie przedsiębiorstwa stosujące GPK, co prezentuje tab. 2.

Tabela 2

Charakterystyka niemieckich firm stosujących GPK

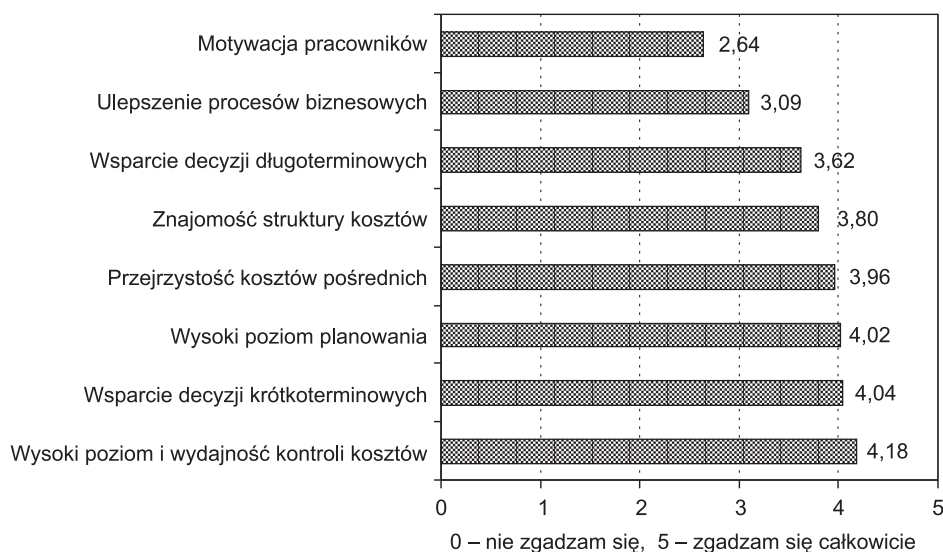
Element charakterystyki	% firm niemieckich stosujących GPK
Posiadanie systemów informatycznych o wysokiej jakości pozwalających na przetwarzanie i gromadzenie szerokiego spektrum danych	67
Wykorzystywanie systemu ERP firmy SAP	62
Firma produkcyjna	76
Produkcja seryjna	62
Duże rozbieżności w wielkości partii produkcyjnych	60
Informacje o kosztach istotne dla sukcesu firmy	69
Silna konkurencja na rynku dostarczanych produktów	84
Kontrola, planowanie i wsparcie informacyjne dla podejmowania decyzji tak samo ważne jak sprawozdawczość finansowa	82
Informacje o kosztach operacyjnych niezwykle ważne dla procesu redukcji kosztów	80

Źródło: K. R. Krumwiede, A. Suessmair (2007), s. 53.

Interesujący jest również fakt, iż wszyscy autorzy prowadzący wspomniane badania doszli do wniosku, iż niemieckie firmy stosujące GPK przywiązują dużo większą wagę do informacji dostarczanych przez system rachunkowości zarządczej, a w szczególności generowanych przez zaawansowane systemy rachunku kosztów niż firmy amerykańskie. Menedżerowie niemieccy oczekują

³ Najnowsze publikacje w literaturze anglojęzycznej dotyczące niemieckich systemów rachunków kosztów to m. in.: K. Krumwiede, A. Suessmair 2008; G. Friedl i in. 2009; K. Krumwiede 2005.

od systemu rachunkowości zarządczej precyzyjnych analiz oraz szczegółowego objaśnienia generowanych kosztów, chociażby dzięki rozbudowanej liczbie centrów kosztów. Szczególną rolę w zarządzaniu pełni system rachunku kosztów, gdyż ma wspierać decyzje krótko- i długookresowe, zapewnić wysoki poziom planowania oraz wydajną kontrolę kosztów. Cele rachunku kosztów wskazywane przez niemieckich menedżerów znajdują się na rys. 2 (Friedl i in. 2009, s. 41). Rachunkowość zarządcza w niemieckich przedsiębiorstwach jest wspierana przez zaawansowane systemy informatyczne, które pozwalają na szybką analizę dostępnych danych i szersze spektrum przeprowadzanych analiz. Ponad połowa badanych firm dysponuje systemem ERP, najczęściej jest to SAP, bądź innym specjalistycznym oprogramowaniem, np. Oracle, Hyperion (Krumwiede, Suessmair 2007b, s. 8).



Rys. 2. Cele rachunku kosztów według menedżerów niemieckich

Źródło: G. Friedl i in. 2009, s. 41.

Menedżerowie niemieccy, oceniając funkcjonowanie GPK, szczególnie podkreślają jego użyteczność w procesie planowania i budżetowania kosztów, ocenie działalności przedsiębiorstwa, podejmowaniu decyzji cenowych i kontroli kosztu produktu. Ponadto stwierdzają oni, iż GPK ułatwia rozwój nowych produktów, wspiera proces ulepszeń i pozwala na efektywną ocenę działalności przedsiębiorstwa (K. R. Krumwiede, A. Suessmair 2008, s. 48). Krumwiede i Suessmair (2008, s. 49) wskazują także, iż firmy stosujące GPK osiągają lepsze marże brutto na produktach niż ich konkurenci nie stosujący GPK.

Wdrożenie GPK wymaga integracji rachunku kosztów z całym systemem zarządzania przedsiębiorstwem, a w konsekwencji wykorzystania zaawansowanych systemów informatycznych. Niezwykle istotne jest zaangażowanie menedżerów w proces wdrożenia i jego wsparcie, także ze względu na wysokie koszty i ogromny nakład pracy z tym związany. W badaniu dokonany przez K. R. Krumwiede'a i A. Suessmaira (2008, s. 46) aż 15% menedżerów firm stosujących GPK stwierdziło, iż pomimo zadowolenia z GPK, koszty wdrożenia tego rachunku kosztów przewyższają korzyści, jakie oni odnieśli.

Podsumowując można stwierdzić, iż istnieje pięć elementów charakteryzujących niemiecki system rachunku kosztów GPK, które pozwalają na wyciągnięcie niżej podanych wniosków, istotnych dla menedżerów nieusatsfakcjonowanych swoimi aktualnymi rachunkami kosztów:

1) w GPK istnieje silne powiązanie między szczegółowością danych dostarczanych przez systemy rachunku kosztów a zadowoleniem menedżerów, co powinno zachęcić do większego uszczegółowienia danych pochodzących z systemu rachunku kosztów, np. poprzez centra kosztów, obiekty kosztowe, wyodrębnienie kosztów stałych i proporcjonalnie zmiennych;

2) podstawą GPK jest koncentracja na centrach kosztowych, co zwraca szczególną uwagę na konieczność określenia osób odpowiedzialnych za koszty w przedsiębiorstwie;

3) zastosowanie zaawansowanych systemów informatycznych pozwala na zastosowanie zaawansowanych rachunków kosztów, toteż firmy powinny jak najlepiej wykorzystywać możliwości, jakie dają im posiadane systemy ERP;

4) zintegrowane systemy informatyczne nabierają coraz większego znaczenia w zarządzaniu przedsiębiorstwem, a więc firmy powinny zastanowić się nad wdrożeniem takiego systemu lub zintegrowaniem systemów już istniejących w przedsiębiorstwie;

5) rola rachunku kosztów w przedsiębiorstwach niemieckich jest niezwykle istotna dla procesu zarządzania i podejmowania decyzji, menedżerowie amerykańscy powinni więc upewnić się, czy również w ich firmach kwestie kosztów i systemu rachunku kosztów są traktowane z najwyższą uwagą.

Niezwykle interesujący jest również fakt, iż stosunkowo często spotykany jest w niemieckich przedsiębiorstwach hybrydowy rachunek kosztów łączący elementy GPK oraz rachunku kosztów działań (*Activity Based Costing* – ABC). G. Friedl i in. (2009) podają, iż 24% badanych przez nich przedsiębiorstw deklaruowało stosowanie GPK i ABC jednocześnie. Koncepcja taka wywodzi się z opracowanego przez H. Mullera (1996) podejścia procesowego w rachunku kosztów krańcowych i marż brutto, określonego jako *Prozesskonforme Grenzplankostenrechnung* (Sobańska 2010, s. 215). Podejście to ma na celu stworzenie rachunku kosztów odwzorowującego bezpośrednie i pośrednie sfery działalności przedsiębiorstwa, a także dostarczającego kompletne informacje dla zarządzania procesami w przedsiębiorstwie (Szychta 2007, s. 299).

Integracja tych dwóch systemów jest próbą stworzenia innowacyjnego rachunku kosztów łączącego dobre aspekty GPK i ABC oraz dostarczającego wielowymiarowych informacji niezbędnych dla bieżącego podejmowania decyzji i zarządzania strategicznego. Ten ciekawy przykład połączenia różnych narzędzi i metod rachunkowości zarządczej, możliwy dzięki rozwojowi systemów informatycznych, nie stara się uprościć systemu rachunku kosztów, lecz koncentruje się na uchwyceniu złożoności procesów zachodzących w przedsiębiorstwie poprzez identyfikację zależności między poszczególnymi zasobami oraz związków przyczynowo-skutkowych między zasobami a obiektami kosztowymi. Tak skomplikowany i szczegółowy model rachunku kosztów może sprawnie funkcjonować dzięki zastosowaniu zintegrowanego systemu informatycznego. Co więcej, rachunek ten odwzorowuje wszystkie procesy wchodzące w skład łańcucha wartości oraz może być sprzężony z systemami stosowanymi w automatyzacji produkcji, tzn. systemem *pull* i *Just-in-Time*⁴.

Koncepcja połączenia ABC i GPK opiera się na trzech filarach (White 2009, s. 73):

Filar 1: Koncentracja na zasobach i ich konsumpcji:

- zrozumienie i identyfikacja posiadanych w przedsiębiorstwie zasobów i ich wykorzystania;

- stworzenie ram dla zarządzania kosztami posiadanych zasobów.

Filar 2: Struktura ilościowa wykorzystania posiadanych zasobów:

- modelowaniu operacyjnemu podlegają wszystkie wydziały i centra kosztowe przedsiębiorstwa;

- istotne jest uchwycenie relacji między zasobami centrów kosztów, procesami, działaniami a obiektami kosztowymi, takimi jak: produkty, klienci;

- przepływ zasobów powoduje koszty.

Filar 3: Rozpoznanie istoty kosztów z punktu widzenia reakcji na rozmiar produkcji:

- niezwykle istotna dla podejmowania decyzji jest wielostopniowa struktura kosztów stałych i wielostopniowe ustalanie wyników w postaci marż brutto, dające możliwość ustalania rentowności różnych obiektów (klientów, rynków);

- wykorzystanie elastycznego budżetowania.

W zakres omawianej koncepcji włączony jest element pochodzący z GPK – procedura kalkulacji marży na pokrycie, która ustalana jest na podstawie danych o kosztach ewidencjonowanych na kontach, uwzględniając również dane ilościowe, pochodzące z modułów operacyjnych.

⁴ *Just-in-Time* można określić jako system produkcji napędzany przez popyt (*demand-pull*), gdyż każdy półprodukt lub produkt gotowy będzie wytwarzany, jak tylko będzie na niego zapotrzebowanie na rynku bądź w następnym etapie procesu produkcyjnego. Celem *Just-in-Time* jest dostarczenie klientowi na czas określonych produktów, wysokiej jakości i po najniższym możliwym koszcie. Metoda *Just-in-Time* umożliwia dostosowanie procesu produkcji do rzeczywistego zapotrzebowania klienta i jego wymagań (tzw. *pull*, czyli „zassanie” produktów do produkcji na bazie popytu, nie zaś *push*, czyli przepychanie ich przez procesy produkcji).

Na podstawie dotychczas przeprowadzonych wdrożeń można stwierdzić, iż ogromnymi zaletami połączenia GPK i ABC są niżej podane atrybuty:

- zintegrowanie za pomocą systemu ERP indywidualnych, dotychczas funkcjonujących oddzielnie rozwiązań dotyczących: podmiotowego rachunku kosztów, rachunku kosztów według struktury działań, kalkulacji kosztów produktów, rachunku zysków i strat (Szychta 2007, s. 300);

- połączenie ujęcia procesów i działań z operacyjnymi, ilościowymi danymi oraz informacjami finansowymi, w celu ułatwienia przygotowania sprawozdań finansowych, planowania i kontroli kosztów i wyników w sposób zintegrowany na wszystkich szczeblach kierowniczych (Szychta 2007, s. 300);

- menedżerowie otrzymują wielowymiarową informację o funkcjonowaniu przedsiębiorstwa, gdyż w połączonych systemach istnieje możliwość wielostopniowego ustalania wyników w postaci marż brutto, ale także analizy kosztów działań i procesów dokonywanych w centrach kosztów; możliwe jest także analizowanie odchyleń planowanych kosztów, marży, zysków od wielkości rzeczywistych;

- pomimo złożonej, analitycznej struktury kosztów tworzonej m. in. według produktów, procesów, funkcji, centrów kosztów, zasobów, klientów, model ten może podlegać uproszczeniu i dostosowaniu do potrzeb konkretnego przedsiębiorstwa;

- rachunek uwzględnia potrzeby informacyjne zasad sporządzania sprawozdań finansowych;

- kluczowym zadaniem zarządzania kosztami jest minimalizacja zużycia zasobów w działaniach poprzez optymalizację liczebności i sposobu wykonywania tych działań, co wymaga identyfikacji zasobów, lepszego zrozumienia istoty kosztów, a także powiązań między zasobami a działaniami;

- połączenie GPK i ABC pozwala na ocenę rentowności różnych obiektów kosztowych, ułatwia podejmowanie decyzji cenowych, udoskonalanie procesów, a także wspiera strategiczne zarządzanie kosztami.

Wśród wad hybrydowego rachunku kosztów najczęściej wymienia się nadmierne skomplikowanie i złożoność struktury kosztów, trudność w wyodrębnieniu kosztów stałych i proporcjonalnie zmiennych oraz wysokie koszty wdrożenia w przypadku braku zintegrowanego systemu informatycznego. Przedsiębiorstwa są również zniechęcone stosunkowo długim czasem wdrożenia w związku z potrzebą identyfikacji zasobów i zaprojektowania struktury centrów kosztów, a następnie integracji danych systemowych z nową strukturą. W początkowej fazie wykorzystania zintegrowanego GPK i ABC menedżerowie są zdezorientowani dużą liczbą centrów kosztów, którą muszą zarządzać (w przedsiębiorstwach niemieckich jest to średnio 400 centrów kosztów, choć w Deutsche Telecom wyodrębniono ich aż 120 tys.). Finalnie jednak menedżerowie deklarują, iż dokładność informacji pozyskiwanych dzięki takiemu uszczegółowieniu rekompensuje trudności w zarządzaniu. Niestety, w wyniku połączenia

GPK i ABC nie otrzymujemy uniwersalnego rachunku kosztów, gdyż są branże lub wydziały, w których jego zastosowanie jest szczególnie utrudnione (np. w organizacjach, których działania mają charakter projektowy).

Warto wspomnieć, iż w badaniach przeprowadzonych wśród niemieckich przedsiębiorstw stwierdzono, iż stosunkowo często stosowany jest rachunek kosztów pełnych (w badaniu G. Friedl i in. 2009, s. 42), aż 27% ankietowanych przedsiębiorstw deklaruowało stosowanie tego systemu rachunku kosztów), a także *target costing*⁵. K. R. Krumwiede i A. Suessmair (2008, s. 48) przytaczają opinie menedżerów niemieckich deklarujących, iż połączenia GPK i *target costing* pozwalają im na pozyskanie kompletnej informacji o funkcjonowaniu przedsiębiorstwa, niezbędnej dla podejmowania decyzji w krótkim i długim okresie.

2. Możliwości implementacji niemieckich rozwiązań w innych krajach

W ostatnich dziesięciu latach XXI w. w literaturze anglojęzycznej można znaleźć wiele publikacji dotyczących niemieckich rachunków kosztów, w których prezentowane są podstawowe założenia tych systemów. Szczególnie dużym zainteresowaniem cieszy się koncepcja połączenia elementów GPK oraz ABC, która w USA jest znana pod nazwą rachunku kosztów zasobów (*Resource Consumption Accounting* – RCA). Za największych zwolenników tej koncepcji uważa się A. Van der Merwe oraz D. E. Keysa, którzy w artykułach opublikowanych w „*Journal of Cost Management*” w 2001 r. przedstawili zarys tej koncepcji (2001a, b, c). W 2008 r. powstał *RCA Institute*, który zrzesza zwolenników RCA, ale także organizuje szkolenia z tego zakresu i zajmuje się działalnością doradczą przy wdrażaniu tego narzędzia rachunkowości zarządczej. W literaturze można znaleźć już pierwsze przykłady zastosowania RCA w USA. Najciekawsze z nich to przypadek firmy Clopay Plastics Products Company (Webber, Clinton 2004) oraz szpitala z Toronto Hospital for Sick Children (Mackie 2006). Menedżerowie instytucji, w których wdrożono RCA, zgodnie podkreślali, iż wdrożenie RCA nie tylko pozwoliło pozyskać precyzyjne i dokładne informacje o kosztach, ale przyniosło przedsiębiorstwom korzyści o charakterze organizacyjno-zarządczym, gdyż dzięki rozwiniętemu systemowi centrów kosztów zwrócono szczególną uwagę na odpowiedzialność za koszty.

⁵ Rachunek kosztów celu (*target costing*) to metodologia ustalania kosztu produktu jako różnicy między docelową ceną a docelową marżą zysku dla procesu produkcji pozbawionego marnotrawstwa (*Muda free process*). Menedżerowie zarządzający produkcją zadają sobie pytania: co stanie się, jeżeli nie będziemy produkować braków, co stanie się, jeżeli zaprzestaniemy przeprowadzania kontroli zakupionych materiałów, dzięki którym eliminują marnotrawstwo z procesu produkcyjnego i zbliżają się do założonego kosztu produktu.

Niestety, w literaturze można znaleźć także szeroko opisane trudności we wdrożeniu niemieckich systemów rachunku kosztów. C. A. Smith (2005) omawia przykład niemieckiego przedsiębiorstwa Stihl, które w swojej fabryce w USA stosowało przez wiele lat rachunek kosztów standardowych, bez przeszkolenia lokalnych menedżerów na temat koncepcji GPK, jednak transmitowało do centrali dane, które były niezbędne dla rachunku planowanych kosztów krańcowych. W praktyce w amerykańskiej filii wykorzystywano dwa systemy rachunku kosztów: GPK i rachunek kosztów standardowych, jeden na potrzeby centrali, drugi – lokalnych menedżerów. Jest to bez wątpienia przykład marnotrawstwa posiadanych zasobów i wysiłków działu rachunkowości zarządczej.

Także po fuzji z firmą Chrysler w 1998 r. niemiecki koncern Daimler, stosujący od lat GPK, nie wprowadził do amerykańskiego oddziału rachunku planowanych kosztów krańcowych, gdyż w USA uznano go za zbyt szczegółowy⁶.

Amerykańskie przedsiębiorstwa, wdrażając RCA bądź GPK, dokonują pewnych uproszczeń bądź wybierają z tych systemów rachunków kosztów to, co uznają za najbardziej przydatne. Praktycznie, wszystkie niemieckie firmy stosujące GPK kalkulują marżę brutto, podczas gdy tylko 48% amerykańskich przedsiębiorstw deklaruje wykorzystanie GPK bądź RCA liczy ten najbardziej kluczowy dla tej koncepcji wskaźnik. Tak niski odsetek wynika z faktu, iż zdecydowana większość przedsiębiorstw amerykańskich stosujących RCA bądź GPK nie dzieli kosztów w ramach centrów kosztowych na stałe i proporcjonalnie zmienne, co również jest wbrew fundamentalnym zasadom GPK. Aż 90% przedsiębiorstw niemieckich analizuje odchylenia dla wszystkich centrów kosztów, podczas gdy w przypadku firm amerykańskich robi to tylko 52% z nich (Krumwiede, Suessmair 2007, s. 54). Porównując liczbę posiadanych centrów kosztowych, można stwierdzić, że niemieckie przedsiębiorstwa średnio mają ich około 200, podczas gdy w amerykańskich średnia liczba to 44. Należy podkreślić, iż menedżerowie amerykańscy nawet taką liczbę centrów kosztów uważają za nadmiernie rozbudowaną i trudną do zarządzania (Krumwiede, Suessmair 2007b, s. 7).

W związku z powyższymi danymi powstaje pytanie, czy można mówić o wdrożeniu koncepcji rachunku planowanych kosztów krańcowych czy też rachunku kosztów zasobów w badanych przedsiębiorstwach, jeżeli najbardziej charakterystyczne elementy tych rachunków kosztów nie zostały zaimplementowane (marża brutto, podział kosztów na stałe i zmienne)? Problem ten może wynikać z niewiedzy i nieznamości teorii dotyczącej tych systemów rachunku kosztów, lecz możliwe jest również to, iż nie uda się zaimplementować ich w innych krajach niż Niemcy. Pojawiające się w literaturze opisy zakończonych

⁶ W 2007 r. firma Chrysler została sprzedana i tym samym koncern DaimlerChrysler przestał istnieć.

sukcesem wdrożeń GPK bądź jego pochodnych w USA i Europie skłaniają menedżerów do rozważań nad zastosowaniem tych systemów rachunku kosztów w przedsiębiorstwach. Niestety, szereg różnic o charakterze technologicznym, kulturowym czy też organizacyjnym może spowodować, iż GPK nie usatysfakcjonuje menedżerów z innych krajów w takim stopniu jak niemieckich.

Pierwszym problemem we wdrożeniu omawianych systemów rachunku kosztów w innych krajach niż Niemcy może być niezrozumienie podstaw koncepcji wynikające z niewiedzy, braku doświadczenia czy też złego zaprojektowania systemu. Należy podkreślić, iż w Niemczech ten system stosowany jest od 50 lat, a jego rozwój następował w wyniku wymiany doświadczeń praktyków i naukowców. Każdy niemiecki student studiujący zarządzanie zna założenia GPK. Kilka artykułów, które ukazały się w ostatniej dekadzie w prasie anglojęzycznej i kilka książek przetłumaczonych z języka niemieckiego, nie jest w stanie nadrobić luki edukacyjnej.

Przyczyną licznych uproszczeń GPK zastosowanego np. w USA może być brak potrzeby posiadania szczegółowych informacji. Niemcy znani ze swojej precyzji i dokładności poszukują dokładnego systemu rachunku kosztów. Potrzeba precyzji jest uwarunkowana aspektami kulturowymi i raczej nie należy oczekiwać, iż zostanie ona zrozumiana przez menedżerów z innych krajów, np. USA.

Tak niezwykle skomplikowany i czasochłonny system rachunku kosztów jak GPK mógł rozwinąć się w organizacjach, które przypisują rachunkowości zarządczej i jej narzędziom bardzo ważną rolę w zarządzaniu. W niemieckich przedsiębiorstwach zazwyczaj rozdzielone są funkcje rachunkowości finansowej i zarządczej, a działy controllingu są tak samo liczne jak działy rachunkowości finansowej. W USA osoby zajmujące się controllingiem wchodzi najczęściej w skład działu finansowego. Zazwyczaj też w Stanach Zjednoczonych większą wagę przywiązuje się do rynków kapitałowych i sprawnego systemu rachunkowości finansowej i sprawozdawczości niż do informacji pochodzącej z systemu rachunkowości zarządczej. W praktyce, w amerykańskich przedsiębiorstwach księgowy głównie zajmuje się sprawozdawczością finansową, w wolnych chwilach zaś rachunkowością zarządczą (Cheney 2005, s. 15). W USA księgowy (CPA – *Certified Public Accountant*) jest zdecydowanie lepiej postrzegany niż specjalista rachunkowości zarządczej (CMA – *Certified Management Accountant*). W konsekwencji praktykujący i doświadczeni specjaliści rachunkowości zarządczej w USA stanowią jedną dziesiątą liczby specjalistów w tej dziedzinie w Niemczech, Kanadzie czy Wielkiej Brytanii (Sharman 2004). Dlatego też w Stanach Zjednoczonych brakuje kadr mogących wdrażać zaawansowane narzędzia rachunkowości zarządczej.

Warunkiem niezbędnym dla sprawnego funkcjonowania rachunku planowanych kosztów krańcowych czy też rachunku kosztów zasobów jest wydajny system informatyczny, najlepiej zintegrowany system informatyczny ERP, taki

jak np. SAP R/3. Główne tezy rachunku planowanych kosztów krańcowych zostały zaimplementowane przez firmę SAP do modułu CO (Controlling) w systemie SAP R/3. Niestety, amerykańskie czy inne europejskie firmy dysponujące już oprogramowaniem SAP R/3 w niewielkim stopniu wykorzystują zaawansowane metody kalkulacji kosztu produktu oparte na GPK oferowane przez to oprogramowanie, uważając je za zbyt skomplikowane. Wdrożenie RCA czy też GPK w firmie posiadającej już SAP R/3 nie jest już jednak tak problematyczne jak dla firmy, która tego oprogramowania nie posiada. Należy jednak podkreślić, iż na rynku jest dostępne inne oprogramowanie wspierające RCA, GPK, choć firma SAP współpracująca z pracownikami naukowymi i firmami konsultingowymi jest niewątpliwym liderem i prekursorem w budowie zintegrowanego systemu informatycznego implementującego koncepcje GPK i ABC⁷. Wysokie koszty zakupu systemu informatycznego i jego utrzymania mogą być jedną z głównych barier wdrożenia GPK, RCA. Stosowane przez przedsiębiorstwa półśrodki w zakresie wykorzystywanej technologii IT powodują, iż informacje pozyskiwane są z opóźnieniem, a ich analiza jest utrudniona.

Chociaż w ostatniej dekadzie można zauważyć szczególne zainteresowanie niemieckimi systemami rachunku kosztów w USA i Europie Zachodniej, jednak to narzędzie rachunkowości zarządczej raczej nie znajdzie szerokiego zastosowania w innych krajach ze względu na swoją specyfikę oraz aspekty kulturowe. Amerykańskie czy włoskie przedsiębiorstwa nie docenia i nie wykorzystają w pełni szczegółowych i precyzyjnych danych pochodzących z tych systemów. Chociaż nie należy oczekiwać pełnego wdrożenia rachunku planowanych kosztów krańcowych czy też rachunku kosztów zasobów w krajach innych niż Niemcy, to należy spodziewać się coraz częstszego zastosowania niektórych jego elementów (np. marży brutto) w zarządzaniu krótkookresowym.

Podsumowanie

Rachunek planowanych kosztów krańcowych jest specyficznym narzędziem rachunkowości zarządczej, który rozwinął się w Niemczech i jest stosowany z powodzeniem w tamtejszych firmach. Sukces ten nie będzie łatwy do powtórzenia w organizacjach w innych krajach ze względu na znaczące różnice w postrzeganiu roli rachunku kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem czy też w stopniu wykorzystania nowych technologii. Wdrożenie GPK lub jego pochodnych może przynieść firmom korzyści nie tylko z powodu dostarczenia dokładnych danych niezbędnych dla podejmowania decyzji, ale także ze

⁷ W latach 2001–2007 koncepcja RCA i jej założenia były przedmiotem badań sekcji zarządzania kosztami (*Cost Management Section*) organizacji CAM-I. Patronat nad tymi badaniami objęła firma SAP, www.sap.com.

względem na szczególną wagę, jaką przywiązuje się w tej koncepcji do działalności działów rachunkowości zarządczej/controllersingu oraz do odpowiedzialności za koszty.

Wdrożenie i utrzymanie systemu rachunku planowanych kosztów krańcowych czy też rachunku kosztów zasobów to niezwykle skomplikowany i pracochłonny proces wymagający m.in. wyznaczenia centrów kosztów, podziału kosztów w ramach tych centrów kosztowych na stałe i proporcjonalnie zmienne, identyfikacji i monitorowania poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych, a także analizy odchyłeń dla wszystkich centrów kosztów. W zamian za to menedżerowie otrzymają szczegółową i precyzyjną informację, którą powinni umieć i chcieć wykorzystać.

Warto również podkreślić, iż ogromne zainteresowanie GPK w świecie w ostatnich latach jest pozytywnym zjawiskiem będącym dowodem na integrację różnych narzędzi i metod rachunkowości zarządczej. W dobie globalizacji gospodarki światowej proces ten jest naturalną konsekwencją fuzji i przejęć oraz inwestycji bezpośrednich firm w różnych krajach. Łączenie elementów systemów rachunkowości zarządczej stosowanych w różnych kulturach i organizacjach może dostarczać menedżerom niezwykle cennych i wielowymiarowych informacji niezbędnych dla bieżącego podejmowania decyzji i zarządzania strategicznego.

LITERATURA

- Cheney G. (2005), *German Cost Accounting: Will It Work in America?*, „Accounting Today”, 16 May–5 June.
- Friedl G., Hammer C., Pedell B., Küpper H. U. (2009), *How do German Companies Run Their Cost Accounting Systems*, „Management Accounting Quarterly”, vol. 10, no. 2.
- Garg A., Gosh D., Hudick J., Nowacki Ch. (2003), *Roles and Practices in Management Accounting Today: Results from the 2003 IMA-E&Y Survey*, „Strategic Finance”, July.
- Kaplan R. S., Cooper R. (1998), *Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School Press.
- Krumwiede K. R. (2005), *Rewards and Realities of German Cost Accounting*, „Strategic Finance”, April.
- Krumwiede K. R., Suessmair A. (2007a), *Getting Down to Specifics on RCA*, „Strategic Finance”, June.
- Krumwiede K. R., Suessmair A. (2007b), *Comparing U.S. and German Cost Accounting Methods*, „Management Accounting Quarterly”, vol. 8, no. 3.
- Krumwiede K. R., Suessmair A. (2008), *A Closer Look at German Cost Accounting Methods*, „Management Accounting Quarterly”, vol. 10, no. 1.
- Mackie B. (2006), *Merging GPK and ABC on the Road to RCA*, „Strategic Finance”, November.
- Müller H. (1996), *Prozesskonforme Grenzplankostenrechnung*, Gabler, Wiesbaden.
- Sharman P. A. (2003), *Bringing on German Cost Accounting*, „Strategic Finance”, December.
- Sharman P. A., Vikas K. (2004), *Lessons from German Cost Accounting*, „Strategic Finance”, December.

- Sobańska I. (1998), *Rozwój systemów rachunku kosztów w gospodarce rynkowej*, Rafib, Łódź.
- Sobańska I. (2002), *Nowe technologie i ich wpływ na strukturę kosztów i przychodów współczesnych przedsiębiorstw*, [w:] *Rozwój gospodarki rynkowej a rachunkowość w XXI wieku – wybrane zagadnienia*, „Acta Universitatis Lodziensis”, Folia Oeconomica 159.
- Sobańska I. (2010), *Aspekty rozwoju rachunku kosztów w praktyce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 56 (112).
- Smith C. A. (2005), *Going for GPK: Stihl Moves Toward This Costing System in the United States*, „Strategic Finance”, April.
- Szychta A. (2001), *Zastosowanie metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 5 (61).
- Szychta A. (2007), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo UŁ, Łódź.
- Webber S., Clinton D. B. (2004), *Resource Consumption Accounting Applied: The Clopay Case*, „Management Accounting Quarterly”, Fall, vol. 6, no. 1.
- White L. (2009), *Resource Consumption Accounting (RCA): Manager-Focused Management Accounting*, „Wiley Periodicals”, www.interscience.wiley.com, DOI 10.1002/jcaf.20501.
- Van der Merwe A., Keys D. E. (2001a), *RCA Case 1: Excess and Idle Capacity*, „Journal of Cost Management”, July/August.
- Van der Merwe A., Keys D. E. (2001b), *RCA Case 2: Resource Interrelationships*, „Journal of Cost Management”, September/October.
- Van der Merwe A., Keys D. E. (2001c), *RCA Case 3: Decision Support*, „Journal of Cost Management”, November/December.
- Van der Merwe A., Keys D. E. (2002), *The Case for Resource Consumption Accounting*, „Strategic Finance”, April.
- Von Zimmerman P., Sedgley D. (2010), *GPK: Cracks in the Silver Bullet?*, „Journal of Cost Management”, July/August.

STRESZCZENIE

Celem rozdziału jest prezentacja systemów rachunku kosztów stosowanych przez niemieckie przedsiębiorstwa, w szczególności zaś koncepcji rachunku planowanych kosztów krańcowych i rachunku kosztów zasobów oraz próba odpowiedzi na pytanie, co sprawia, iż są one tak użyteczne dla menedżerów. Autorki podkreślają zalety omawianych systemów rachunków kosztów oraz prezentują trudności, jakie wiążą się z ich wdrożeniem. W artykule także rozważa się możliwości przeniesienia doświadczeń menedżerów niemieckich w zakresie systemów rachunków kosztów do przedsiębiorstw w USA i Europie Zachodniej.

SUMMARY

Implementation of German cost accounting techniques in the companies from other countries

The aim of this chapter is to present the German cost accounting techniques, mainly GPK and RCA. The authors are also giving the profound outlines of the advantages and disadvantage of the above mentioned costing methods. Moreover the chapter aims to answer the question why German managers find their costing techniques so beneficial. Finally, the authors discuss the possibility of implementing GPK and RCA in the companies from other countries.

Wydawnictwo UŁ zaprasza www.wydawnictwo.uni.lodz.pl

ISBN 978-83-7525-552-2