

Alfred Szydelko

Politechnika Rzeszowska

PROJEKTOWANIE SYSTEMU RACHUNKU KOSZTÓW DLA OŚRODKÓW ODPOWIEDZIALNOŚCI ZA KOSZTY

1. Wstęp

Koncepcja zarządzania przedsiębiorstwem przez pryzmat wyodrębnionych podmiotów wewnętrznych jest powszechnie stosowana zarówno w gospodarce światowej, jak i polskiej. W przeszłości w dużych przedsiębiorstwach w scentralizowanej gospodarce polskiej występowały ośrodki odpowiedzialności funkcjonujące w ramach wewnętrznego bądź wewnątrzzakładowego rozrachunku gospodarczego. Pojawienie się gospodarki rynkowej stworzyło w Polsce szansę na pełne wykorzystanie zalet ośrodków odpowiedzialności w ramach controllingowego zarządzania przedsiębiorstwem [Szydelko 2000, s. 110].

We współczesnym przedsiębiorstwie wyróżnia się różne ośrodki (centra) odpowiedzialności, wśród których najpowszechniej w praktyce stosowane są centra kosztów [Nowosielski 2002, s. 45]. Przyczyn tej powszechności należy upatrywać przede wszystkim w wielorakich możliwościach klasyfikacji dla celów decyzyjnych kosztów ośrodka odpowiedzialności. Równocześnie należy zwrócić uwagę, że procedury tworzące systematykę kosztów w ośrodkach odpowiedzialności powinny przybrać postać sformalizowaną, którą można określić mianem rachunku kosztów ośrodka odpowiedzialności.

2. Pojęcie i rodzaje ośrodków odpowiedzialności za koszty

Ośrodki odpowiedzialności mogą być różnie określane. Dla naszych rozważań można przyjąć, że ośrodek odpowiedzialności to segment organizacji, na czele którego stoi kierownik, odpowiedzialny za określone wyniki tego segmentu [Drury 1998, s. 416]. W sytuacji, gdy kierownik ośrodka odpowiada za realizację wyzna-

czonych mu zadań z równoczesną odpowiedzialnością za poziom poniesionych na ten cel kosztów, ośrodek ten można określić jako ośrodek odpowiedzialności za koszty (centrum kosztów). W praktyce ośrodkiem odpowiedzialności za koszty staje się każda komórka organizacyjna przedsiębiorstwa, dla której określa się budżet kosztów „pod” określone zadania rzeczowe i sprawnościowe [Nowosielski 2002, s. 45]. Kierownik ośrodka odpowiedzialności za koszty musi mieć przyznany taki zakres uprawnień decyzyjnych, by mógł względnie samodzielnie kształtować te elementy kosztów ośrodka, na które ma wpływ (w ramach uzyskanych uprawnień), a w ramach komórek ruchu również ze względu na miejsce tego ośrodka w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa (im wyżej znajduje się ośrodek w strukturze organizacyjnej, tym zakres kosztów kontrolowanych przez kierownika tego ośrodka jest z reguły szerszy).

Sprawnie funkcjonujące centrum kosztów potrzebuje więc wieloprzekrojowych informacji o swoich kosztach, zarówno w ujęciu planistycznym, jak i rzeczywistym, by móc je kontrolować, a w konsekwencji za nie odpowiadać. O rodzaju i zakresie informacji o kosztach, niezbędnych kierownikowi ośrodka odpowiedzialności do zarządzania kosztami (poza określonym zakresem pełnej samodzielności decyzyjnej), decyduje w głównej mierze jego przynależność do poszczególnych stopni procesu wytwórczego, które jako kryterium wyróżnia następujące ośrodki odpowiedzialności za koszty [Sierpińska, Niedbała 2003, s.145]:

- centra kosztów ogólnych, które całą swoją produkcję przekazują innym centrům kosztów,
- centra kosztów produkcji podstawowej, w których odbywa się produkcja podstawowych produktów,
- centra kosztów produkcji pomocniczej, których produkcja zaspokaja głównie potrzeby centrów produkcji podstawowej,
- centra kosztów ogólnego zarządu, służące kierowaniu przedsiębiorstwem,
- centra kosztów sprzedaży, ponoszące koszty związane ze zbytem produktów,
- centra kosztów badań i rozwoju, które ponoszą koszty w celu zapewnienia przyszłej egzystencji przedsiębiorstwa,
- centra kosztów materiałowych, ponoszące koszty zakupów, magazynowania, wydawania materiałów i ich kontroli.

Specyfika i zakres działania każdego z wymienionych ośrodków odpowiedzialności za koszty będą wymagać ponoszenia przez nie określonych rodzajów kosztów.

3. Systematyka kosztów w ośrodkach odpowiedzialności za koszty

Bilansowa klasyfikacja kosztów, stosowana głównie na potrzeby pomiaru wyniku finansowego i ewentualnie wyceny zapasu produktów na poziomie kosztu wytworzenia, nie może być bezpośrednio przydatna kierownikom ośrodków odpowiedzialności za koszty. Układ rodzajowy kosztów dotyczy przedsiębiorstwa jako całości (przydatny dla zarządu), układ podmiotowo-przedmiotowy zaś nastawiony

jest przede wszystkim na rozdzielanie kosztów pomiędzy koszty produktów a koszty okresu. Jedynie układ podmiotowy pozwala komórkom nadrzędnym dokonywać oceny ośrodków odpowiedzialności za pomocą wielkości kosztów globalnych.

Dla ośrodków odpowiedzialności za koszty zasadniczym problemem staje się rozdzielanie kosztów tego ośrodka na:

- koszty kontrolowane,
- koszty niekontrolowane.

Koszty kontrolowane to koszty, będące bezpośrednio skutkiem decyzji podjętych przez kierownika ośrodka odpowiedzialności, a także koszty, na które kierownik może wywierać wpływ pośredni (np. akceptować wewnętrzne rozliczenia). Koszty niekontrolowane to koszty, na które kierownik centrum kosztów nie ma żadnego wpływu.

Koszty kontrolowane powinny podlegać dalszemu podziałowi według różnych kryteriów. Co do kosztów niekontrolowanych – w literaturze panuje dość powszechne przekonanie, że powinny być pominięte lub odseparowane [*Rachunkowość...* 2001, s. 65], a przynajmniej nie powinno się ich dalej dzielić na poziomie ośrodka odpowiedzialności. W praktyce spotyka się jednak rozwiązania, że koszty niekontrolowane w ośrodkach odpowiedzialności są dzielone na grupy ze wskazaniem komórek za nie odpowiedzialnych (zazwyczaj z wyższego poziomu w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa). Może to wywierać pozytywny wpływ na ich optymalizację dzięki możliwości nieformalnych oddziaływań kierowników ośrodków odpowiedzialności i świadomości zarządzających komórkami nadrzędnymi, że wysokość ich kosztów jest znana w przedsiębiorstwie.

Koszty kontrolowane powinny być dzielone według kryterium zmienności na koszty zmienne i koszty stałe. Podział ten umożliwia dokładniejsze planowanie kosztów ośrodka odpowiedzialności, jak też precyzyjniejsze monitorowanie i kontrolę.

Następnie do kosztów zmiennych i kosztów stałych należy zastosować klasyfikację rodzajową. Można to uczynić na dwa sposoby:

- przenosząc rozwiązania z układu rodzajowego przedsiębiorstwa na wszystkie ośrodki odpowiedzialności,
- wprowadzając układ rodzajowy kosztów indywidualnie dla każdego ośrodka odpowiedzialności.

W sytuacji pierwszej następuje ujednolicenie pozycji rodzajowych kosztów wszystkich ośrodków odpowiedzialności, co sprzyja planowaniu kosztów (synchronizacja planów cząstkowych z układu podmiotowego z planem kosztów rodzajowych przedsiębiorstwa), ułatwia pracę służb finansowo-księgowych (ujednolicona dekretecja dotycząca kont analitycznych) oraz opracowywanie wzorów raportów wewnętrznych i ich sporządzanie. Jednak takie rozwiązanie ze względu na różnorodność ośrodków odpowiedzialność za koszty może niekiedy powodować, że struktura rodzajowa kosztów nie będzie dostosowana do potrzeb kie-

rownika danego ośrodka (będzie „za szeroka” lub „za wąska”). Dlatego możliwe jest też rozwiązanie z tworzeniem układu rodzajowego kosztów dla każdego ośrodka odpowiedzialności indywidualnie. Za takim podejściem przemawia fakt, że klasyfikacja rodzajowa w ramach ośrodka odpowiedzialności jest prowadzona dla kierownika tego ośrodka i powinna mu służyć jako zasadnicze narzędzie do monitorowania i ostatecznej kontroli kosztów, za które ponosi odpowiedzialność.

4. Ewidencja kosztów w ośrodkach odpowiedzialności za koszty

Możliwości ewidencyjnego ujęcia kosztów w centrach kosztów zależą przede wszystkim od rozwiązań ewidencyjnych, wynikających z systemu rachunkowości i obowiązującego prawa bilansowego.

Ośrodki odpowiedzialności za koszty stanowią zasadniczy trzon układu podmiotowego kosztów, prowadzonego w zespole „5” zakładowych planów kont. Grupa się w nim i rozlicza koszty według miejsc ich powstawania, a liczba tych miejsc (potencjalnych ośrodków odpowiedzialności za koszty) zależy od wielkości przedsiębiorstwa, specyfiki danej branży, programu produkcji czy dokładności ewidencji kosztów na potrzeby rachunku kalkulacyjnego. Istotnym elementem kształtującym liczbę miejsc powstawania kosztów będzie również system ich wewnętrznej kontroli.

Wedle polskiego prawa bilansowego warunkiem wystarczającym jest ujmowanie kosztów pośrednich ewidencyjnie na kontach syntetycznych miejsc powstawania kosztów (550 „Koszty ogólnego zarządu”, 540 „Działalność bytowa”, 507 „Koszty sprzedaży”) i na syntetycznych z prostą ewidencją analityczną w przekroju miejsc powstawania kosztów (502 „Koszty wydziałowe”, 530 „Produkcja pomocnicza”) [Gierusz 2005, s. 476-497].

W sytuacji, gdy w miejscach powstawania kosztów pojawiają się ośrodki odpowiedzialności za koszty, należy zastosować rozbudowaną ewidencję analityczną, nastawioną na dostarczanie informacji wspomagających podejmowanie decyzji i kontrolę ich realizacji. Propozycje rozwiązań w tym zakresie zaprezentowano w tab. 1.

Tabela 1. Przekroje analityki dla wybranych kont zespołu „5”

Symbol konta	Analityka w przekroju:			
	ośrodków odpowiedzialności	zmienności	wpływu na koszty	rodzajowym
1	2	3	4	5
502	+	+	+	+
507	+	-	+	+
530	+	+	+	+
540	+	+	+	+
550	+	-	+	+

Źródło: opracowanie własne.

Analityka w przekroju kolumny nr 2 dostarcza informacji do oceny ośrodków odpowiedzialności za koszty komórkom nadrzędnym, a równocześnie informuje kierownika ośrodka odpowiedzialności o realizacji budżetu w ujęciu globalnym. Analityka w przekroju kolumn 3-5 służy wspomaganiu kierownika ośrodka odpowiedzialności za koszty w planowaniu kosztów, ich monitorowaniu i ostatecznej kontroli realizacji budżetu kosztów w ujęciu szczegółowym.

Przy tym rozwiązaniu konta układu podmiotowego miałyby następującą strukturę analityczną:

5. – A1 – A2 – A3 – A4,

- gdzie: A1 – analityka pierwszego stopnia w przekroju poszczególnych ośrodków odpowiedzialności,
 A2 – analityka drugiego stopnia w przekroju „koszty zmienne – koszty stałe”,
 A3 – analityka trzeciego stopnia w przekroju „koszty kontrolowane – koszty niekontrolowane”,
 A4 – analityka czwartego stopnia w przekroju rodzajowym dla kosztów kontrolowanych i w przekroju odpowiedzialnych komórek dla kosztów niekontrolowanych.

W zależności od rodzaju ośrodka odpowiedzialności można zrezygnować z analityki A1 (gdy na koncie syntetycznym ujmuje się koszty danego centrum) i/lub analityki A2 (w sytuacji, gdy większość kosztów ośrodka ma jednolity charakter – stały lub zmienny). Nie dotyczy to centrów kosztów, będących wydziałami produkcji podstawowej, gdy przedsiębiorstwo decyduje się na ustalanie kosztu wytworzenia produktów – wówczas analityka tego typu wynika z przepisów prawa bilansowego.

Dzięki ewidencyjnemu, zgodnemu z narzędziami systemu rachunkowości, ujęciu kosztów w rachunku kosztów ośrodków odpowiedzialności następuje pełna synchronizacja wewnętrznych rachunków z rachunkiem kosztów przedsiębiorstwa. Tego typu podejście można jednak zastosować w sytuacji, gdy ośrodki odpowiedzialności za koszty mogą być ewidencyjnie potraktowane jako księgowe miejsca powstawania kosztów. Dotyczy to zwłaszcza centrów kosztowych wyodrębnionych w praktyce na podstawie kryteriów organizacyjnego i funkcjonalnego.

Nieco odmienne podejście występuje przy zastosowaniu kryterium zadaniowego wyodrębniania centrów kosztowych. Wówczas jako ośrodki odpowiedzialności za koszty można przyjąć zadania produkcyjne realizowane przez przedsiębiorstwo pod warunkiem, że za dane zadanie odpowiada kierownik (takim centrum może być np. w przedsiębiorstwie budowlanym budowa obiektu, za którą odpowiada kierownik budowy). Rachunek kosztów takiego centrum kosztowego należy wówczas przeprowadzić na kontach analitycznych układu przedmiotowego kosztów, z odpowiednim zastosowaniem analityki z układu podmiotowego kosztów. W przypadku, gdy tego typu centra kosztów nie mieszczą się w ramach działal-

ności operacyjnej przedsiębiorstwa, koncepcję rachunku kosztów ośrodków odpowiedzialności należy zastosować w innych zespołach kont (np. w zespołach „0” czy „7”) lub poprowadzić ten rachunek pozaewidencyjnie.

Ośrodki odpowiedzialności za koszty mogą być również wyodrębnione według kryterium procesowego, które traktuje centra kosztowe jako pojedyncze działania lub zespoły działań, stanowiące zamknięte fazy procesu technologicznego. Centra kosztowe bazujące na procesach mogą być zastosowane w przedsiębiorstwach, w których funkcjonuje rachunek kosztów działań [Nowak, Piechota, Wierzbiński 2004, s.278].

5. Rozdzielcza postać rachunku kosztów ośrodków odpowiedzialności

Dla ośrodków odpowiedzialności za koszty ustala się budżety kosztów, dzięki którym możliwa się staje kontrola kosztów przez pryzmat ewentualnych odchyień kosztów rzeczywistych od kosztów planowanych, sprawowana przez kierowników wyższych szczebli decyzyjnych (często zarządu) oceniających dany ośrodek, jak również przez kierownika danego centrum kosztów.

Kierownictwo wyższych szczebli decyzyjnych potrzebuje aktualnej i rzetelnej informacji o zakresie i stopniu realizacji zadań postawionych przez nich podległym im ośrodkom odpowiedzialności. W praktyce informacja ta ma charakter okresowy, zazwyczaj miesięczny.

Kierownicy ośrodków odpowiedzialności za koszty potrzebują informacji bieżących o kształtowaniu się kosztów kontrolowanych w ich ośrodku (najlepiej uzyskiwanych w czasie rzeczywistym). Tylko takie informacje mogą bowiem służyć podejmowaniu szybkich i racjonalnych decyzji kreujących koszty. W praktyce przedsiębiorstw częstotliwość informacji o kosztach jest uwarunkowana rytmem pomiarów, co powoduje, że kierownicy mogą otrzymywać specjalne raporty kosztowe zmianowe (dziennie, tygodniowe lub dekadowe). W wielu przedsiębiorstwach częstotliwość zmianowa lub dzienna jest trudna do zrealizowania. Idealnym rozwiązaniem dla kierowników ośrodków odpowiedzialności w zakresie informowania o kształtowaniu się kosztów jest ich monitorowanie [Kardasz, Kotapski, Szczerbiński 2000, s. 21].

Jednym z narzędzi umożliwiających pozyskiwanie informacji dla kierowników wyższego szczebla i kierowników ośrodków odpowiedzialności za koszty jest rachunek kosztów planowanych, będący jedną z powszechnie stosowanych odmian rozdzielczej postaci rachunku kosztów [Szydełko 2004, s. 189]. Stwarza on bazę planistyczną do właściwego kształtowania zadań kosztowych, dostarcza mierników oceny w postaci odchyień kosztów rzeczywistych od kosztów planowanych (budżetowanych) i stwarza przesłanki do ustalenia przyczyn ich powstania.

Rachunek kosztów planowanych występuje w wariantach rozliczeniowym i dyspozycyjnym. Rozliczeniowy wariant rachunku kosztów planowanych ze swą okresową (miesięczną) prezentacją odchyień może być wykorzystywany głównie

do dostarczania informacji kierownikom wyższego szczebla. Rachunek kosztów planowanych w wariancie dyspozycyjnym, który pozwala na bieżące wręcz ujawnianie odchyłeń (monitorowanie kosztów) w ośrodkach odpowiedzialności, staje się nieodzownym narzędziem kierowników centrów kosztowych. Równocześnie ten wariant wymusza precyzyjne planowanie (budżetowanie) kosztów ośrodka odpowiedzialności, gdyż budżety kosztów muszą tworzyć bazę informacyjną o wielkościach planowanych kosztów nie tylko dla kierowników ośrodków odpowiedzialności, ale i dla osób rejestrujących i dokumentujących powstanie kosztu rzeczywistego. Dzięki temu wzrastają wartości poznawcze ewentualnych odchyłeń kosztów rzeczywistych od kosztów planowanych, co czyni efektywniejszym zarządzanie kosztami przez kierowników centrów kosztowych.

6. Podsumowanie

Na zwiększenie korzyści wynikających z wykorzystania ośrodków odpowiedzialności za koszty w zarządzaniu przedsiębiorstwem wywiera wpływ również organizacja i zasady działania systemów rachunku kosztów tych ośrodków. O ile to jest możliwe, należy wykorzystywać do ich budowy dopuszczalne rozwiązania z systemu rachunku kosztów przedsiębiorstwa, opartego na zasadach rachunkowości i prawie bilansowym, zwłaszcza w obszarze tworzenia i funkcjonowania kont analitycznych.

Szczególną uwagę należy zwrócić na to, by kierownicy ośrodków odpowiedzialności za koszty, a tym samym bezpośredni wykonawcy budżetów kosztowych, mieli jak najpełniejszą i jak najszybszą informację o stopniu realizacji zadań nie tylko w wymiarze rzeczowym, ale i kosztowym.

Przy tworzeniu systemów rachunku kosztów ośrodków odpowiedzialności za koszty należy stosować rozdzielcze postacie tego rachunku, a zwłaszcza rachunek kosztów planowanych (budżetowanych) w wariancie dyspozycyjnym.

Literatura

- Drury C., *Rachunek kosztów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998.
- Gierusz J., *Plan kont z komentarzem. Handel. Produkcja. Usługi*, ODDK, Gdańsk 2005.
- Kardasz A., Kotapski R., Szczerciński A., *Istota i monitorowanie ośrodków odpowiedzialności za koszty*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, Infor 2000 nr 9.
- Nowak E., Piechota R., Wierziński M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004.
- Nowosielski S., *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo AE, Wrocław 2002.
- Rachunkowość w zarządzaniu zdecentralizowanym przedsiębiorstwem*, red. E. Nowak, PWE, Warszawa 2001.
- Sierpińska M., Niedbała B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003.
- Szydełko A., *Rachunek kosztów planowanych w przedsiębiorstwie*, ODDK, Gdańsk 2004.

Szydelko A., *Wewnętrzny rozrachunek gospodarczy a controlling*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 868, Wrocław 2000.

DESIGNING THE COST ACCOUNTING SYSTEM FOR COST CENTERS

Summary

This article shows the problems of management by means of cost centers. The effectiveness of this management increases when we design and implement cost accounting for cost responsibility centers. The appropriate cost accounting should be planning cost accounting.