

Nr 14

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

## Rachunkowość a controlling

Redaktor naukowy

Edward Nowak



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2008

Komitet Redakcyjny

*Andrzej Matysiak (przewodniczący),  
Tadeusz Borys, Jan Lichtarski, Adam Nowicki, Zdzisław Pisz,  
Waldemar Podgórski, Wanda Ronka-Chmielowiec, Jan Skalik, Stanisław Urban*

Recenzenci

*Ksenia Czubakowska, Maria Hass-Symotiuk, Anna Karmańska, Teresa Martyniuk,  
Edward Nowak, Henryk Ronek, Jan Turyna*

Redaktor Wydawnictwa

*Joanna Świrska-Korlub*

Korektor

*Barbara Łopusiewicz*

Projekt okładki

*Beata Dębska*

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2008

**PL ISSN 1899-3192**

Druk i oprawa: Zakład Graficzny UE we Wrocławiu. Zam. 427/08

## Spis treści

Słowo wstępne .....	11
<b>Urszula Balon:</b> Rachunek kosztów jakości w przedsiębiorstwach przemysłu motoryzacyjnego .....	13
<b>Urszula Balon, Anna Boratyńska-Sala:</b> Controlling a podejście procesowe w systemie zarządzania .....	22
<b>Agnieszka Bieńkowska, Anna Zabłocka-Kluczka:</b> FMEA funkcji personalnej – controllingowy instrument diagnozy potencjalnych zagrożeń w obszarze zarządzania personelem .....	32
<b>Agnieszka Bojnowska:</b> Model rozliczania kosztów według rachunku kosztów działań dla banku spółdzielczego – cz. I: przesłanki, etapy, mapa procesów .....	43
<b>Adam Bujak:</b> Wykorzystanie wskaźników opartych na kosztach do oceny systemu rachunkowości .....	51
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Zakres kontroli kosztów w zakładzie ubezpieczeń .....	59
<b>Iwona Chomiak-Orsa:</b> Narzędzia controllingowe w ocenie efektywności przedsięwzięć informatycznych .....	66
<b>Maciej Chorostkowski:</b> Tytuł biegłego rewidenta tylko dla wybranych? ...	73
<b>Janusz Czerny:</b> Rola i znaczenie rachunkowości w procesie restrukturyzacji przedsiębiorstwa .....	80
<b>Ksenia Czubakowska:</b> Ustalanie przychodów i kosztów świadczonych usług w ramach kontraktów długoterminowych .....	90
<b>Anna Cwiakala-Malys:</b> Problem efektywnego wykorzystania zasobów w procesie zarządzania państwową szkołą wyższą .....	100
<b>Marek Dylewski:</b> Ewidencja kosztów zadań publicznych w jednostkach samorządu terytorialnego – wybrane problemy .....	114
<b>Monika Foremna-Pilarska:</b> Budżetowanie operacyjne przychodów a czynnik czasu .....	120
<b>Angelika Kaczmarczyk, Katarzyna Piotrowska:</b> Wiarygodność informacji sprawozdawczej a działalność badawczo-rozwojowa .....	127
<b>Marcin Kaczmarek:</b> Rachunkowość zadaniowa w systemie rachunkowości budżetowej jednostek sektora finansów publicznych .....	133
<b>Małgorzata Kamieniecka:</b> Rola controllingu w procedurze ustalania odroczonego podatku dochodowego .....	141
<b>Zdzisław Kes:</b> Charakterystyka prowadzonych przedmiotów w Katedrze Rachunku Kosztów i Rachunkowości Zarządczej .....	148

---

<b>Marcin Klinowski:</b> Analiza cyklu życia projektu w ocenie jego efektywności	161
<b>Katarzyna Kluska:</b> Kontrola wewnętrzna w procesie badania sprawozdania finansowego	167
<b>Tomasz Kondraszuk:</b> Rachunkowość zarządcza w rolnictwie w warunkach globalizacji	174
<b>Roman Kotapski:</b> Problemy z budżetowaniem. Krytyka a praktyka stosowania	183
<b>Beata Kotowska:</b> Zarządzanie płynnością finansową w przedsiębiorstwie poprzez budżet wpływów i wydatków	193
<b>Michał Jerzy Kowalski:</b> Identyfikowanie obiektów kosztowych w rachunku kosztów działań	202
<b>Mieczysław Kowerski:</b> Strategie dywidendowe na rozwiniętych rynkach kapitałowych	210
<b>Zygmunt Kral:</b> Controllingowy rachunek wyników szkoły wyższej	219
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski:</b> Stopy procentowe w ocenie efektywności zabezpieczenia	228
<b>Dorota Kuźdowicz:</b> Analiza odchyleń w sztywnym i elastycznym rachunku kosztów planowanych	235
<b>Grzegorz Lew:</b> Kontrola w systemie motywacyjnym przedstawicieli handlowych	241
<b>Teresa Martyniuk:</b> Amortyzacja jako instrument strategicznego rachunku kosztów przedsiębiorstwa	247
<b>Aleksandra Martynowicz:</b> Uwarunkowania wyboru metody ustalania różnic kursowych dla celów podatku dochodowego	252
<b>Marek Masztalerz:</b> Analiza wartości produktu w rachunku kosztów docelowych	256
<b>Jarosław Mielcarek:</b> O potrzebie modyfikacji <i>time-driven ABC</i>	265
<b>Jerzy Mońka:</b> Wartość jako cel i płynność finansowa jako determinanta funkcjonowania przedsiębiorstwa	275
<b>Adam Niewęglowski:</b> Rachunek kosztów działań – wczoraj i dziś	286
<b>Bartłomiej Nita:</b> Ewolucja rachunkowości zarządczej: od rachunku kosztów do strategicznej rachunkowości zarządczej	293
<b>Edward Nowak:</b> Rozwój rachunku kosztów w świetle osiągnięć szkoły wrocławskiej	318
<b>Agnieszka Nózka:</b> Procesowe ujęcie działalności jednostki badawczo-rozwojowej	331
<b>Robert Paradecki:</b> Wpływ współzależności produktów bankowych na wynik ze sprzedaży oraz cykl życia	340
<b>Ewa Pasieczna:</b> Oszacowanie podstawy opodatkowania metodą kosztową – studium przypadku	349
<b>Michał Poszwa:</b> Determinanty opłacalności jednorazowych odpisów amortyzacyjnych	357

<b>Adam Putyra:</b> Budżetowanie kosztów działań na podstawie <i>time-driven activity based costing</i> .....	363
<b>Jolanta Rubik:</b> Audytor a controller – sylwetka zawodowa .....	375
<b>Bożena Rudnicka:</b> Ujmowanie kosztów działalności operacyjnej w jednostkach budżetowych w świetle obowiązujących regulacji prawnych .....	380
<b>Kazimierz Sawicki:</b> Rachunkowość i controlling w małych jednostkach gospodarczych .....	388
<b>Elżbieta Sobów:</b> Koszt surowca w kalkulacji kosztu wytworzenia produktu w zakładzie drobiarskim .....	396
<b>Kamila Synak:</b> Rola rachunkowości w ograniczaniu zjawiska asymetrii informacji z perspektywy teorii agencji .....	404
<b>Waldemar Szewc:</b> Praktyczne aspekty usług controllingu w kancelarii doradztwa podatkowego .....	410
<b>Alfred Szydelko:</b> Możliwości wykorzystania informacji z ewidencji księgowej w obszarach decyzyjnych związanych z działalnością pomocniczą .....	420
<b>Katarzyna Szymczyk-Madej:</b> Cele kontroli wewnętrznej w zarządzaniu przedsiębiorstwem .....	427
<b>Marcin Wierzbiński:</b> Podstawowe aspekty controllingu niepublicznej szkoły wyższej .....	437
<b>Beata Zackiewicz:</b> Przegląd technik i narzędzi wspomagających zarządzanie kosztami nowego produktu poprzez rachunek kosztów docelowych .....	449

## Summaries

<b>Urszula Balon:</b> Costs of quality meaning in the automatic enterprises .....	21
<b>Urszula Balon, Anna Boratyńska-Sala:</b> Controlling and process approach in the management system .....	31
<b>Agnieszka Bieńkowska, Anna Zabłocka-Kluczka:</b> FMEA of personnel function – the controlling tool for diagnosis of potential threats in the scope of personnel management .....	42
<b>Agnieszka Bojnowska:</b> The model of calculating costs found on Activity Based Costing for a Polish co-operative bank. Part I: The assumptions, steps, the map of processes .....	50
<b>Adam Bujak:</b> Using the leant-on-costs indicators to the evaluation of the accounting system .....	58
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Cost control in insurance companies .....	65
<b>Iwona Chomiak-Orsa:</b> Controlling tools for it project efficiency evaluation .....	72
<b>Maciej Chorostkowski:</b> Title of statutory auditor only for the chosens? .....	79
<b>Janusz Czerny:</b> The role and meaning of accountancy in the process of the enterprise restructuring .....	89

<b>Ksenia Czubakowska:</b> Determining revenues and costs of provided services in within the frameworks of long-term contracts .....	99
<b>Anna Ćwiakala-Malys:</b> A problem in effective usage of resources in a process of higher state school management .....	113
<b>Marek Dylewski:</b> Cost accounting of public tasks in local government units – chosen problems .....	119
<b>Monika Foremna-Pilarska:</b> Operational incomes budgeting and a time factor .....	126
<b>Angelika Kaczmarczyk, Katarzyna Piotrowska:</b> Reliability of financial information vs. research and development project .....	132
<b>Marcin Kaczmarek:</b> Performance accounting in a system of budget accounting of the public sector units .....	140
<b>Małgorzata Kamieniecka:</b> The role of controlling in deferred tax establishment procedure .....	147
<b>Zdzisław Kes:</b> The characteristic of learning in Department of Cost Calculation and Management Accounting .....	160
<b>Marcin Klinowski:</b> The project life cycle analysis in its efficiency evaluation .....	166
<b>Katarzyna Kluska:</b> Internal control in process of auditing of financial statement .....	173
<b>Tomasz Kondraszuk:</b> Managerial accounting in agriculture in the face of the globalization .....	182
<b>Roman Kotapski:</b> Budgeting problems in companies. A criticism of budget practice .....	192
<b>Beata Kotowska:</b> Liquidity management in an enterprise by cash flow budget	201
<b>Michał Jerzy Kowalski:</b> Identification of cost objects in Activity Based Costing .....	209
<b>Mieczysław Kowerski:</b> Dividends strategies in developed financial markets	218
<b>Zygmunt Kral:</b> Controlling result account of college .....	227
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski:</b> Interest rates in hedging effectiveness evaluation .....	234
<b>Dorota Kuźdowicz:</b> Variance analysis in fix and flexible planned cost accounting .....	240
<b>Grzegorz Lew:</b> The control in motivation system of sales representatives ...	246
<b>Teresa Martyniuk:</b> The depreciation as an instrument of a company strategic cost accounting .....	251
<b>Aleksandra Martynowicz:</b> Conditions of choosing the method of calculation of the foreign exchange differences for income tax purposes .....	255
<b>Marek Masztalerz:</b> Product value analysis in the target costing process ...	264
<b>Jarosław Mielcarek:</b> On the need for modification of time-driven ABC ...	274
<b>Jerzy Mońka:</b> Value as purpose and financial liquidity as determinant of enterprise function .....	285

---

<b>Adam Niewęglowski:</b> Activity-Based Costing – yesterday and today . . . . .	292
<b>Bartłomiej Nita:</b> The evolution of management accounting: from cost accounting to strategic management accounting . . . . .	317
<b>Edward Nowak:</b> Cost accounting development on the example of scientific achievements of the Wrocław University of Economics . . . . .	330
<b>Agnieszka Nózka:</b> Process based R&D unit operation . . . . .	339
<b>Robert Paradecki:</b> Influence of the interdependence of bank products on the result from the sale and life cycle . . . . .	348
<b>Ewa Pasieczna:</b> Tax base estimation by the cost Method – a case study . . . . .	356
<b>Michał Poszwa:</b> Problems of calculating profits of tax depreciation . . . . .	362
<b>Adam Putyra:</b> Activity Costs Budgeting Based on Time-Driven Activity Based Costing . . . . .	374
<b>Jolanta Rubik:</b> Auditor vs controller – careers profile . . . . .	379
<b>Bożena Rudnicka:</b> Formulating costs of operating activity in budgetary units in the light of polish accountancy act regulations and special accountancy policies referring to these units . . . . .	387
<b>Kazimierz Sawicki:</b> Selected problems of accounting and controlling in small enterprises . . . . .	395
<b>Elżbieta Sobów:</b> Cost of raw materials in calculation of product manufactured in a poultry processing . . . . .	403
<b>Kamila Synak:</b> The role of accountancy in reducing information asymmetry from the Agency Theory perspectives . . . . .	409
<b>Waldemar Szewc:</b> Practical aspects of the services of controlling in a tax consultancy office . . . . .	419
<b>Alfred Szydelko:</b> The possibilities of using information from record accounting in decision fields connected with support centers . . . . .	426
<b>Katarzyna Szymczyk-Madej:</b> Goals of internal control in management process . . . . .	436
<b>Marcin Wierziński:</b> Responsibility centres in the controlling system of university . . . . .	450
<b>Beata Zackiewicz:</b> Techniques and tools review for cost management of new product throughout target costing (Target Cost Management) . . . . .	461

**Adam Bujak**

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

## **WYKORZYSTANIE WSKAŹNIKÓW OPARTYCH NA KOSZTACH DO OCENY SYSTEMU RACHUNKOWOŚCI**

### **1. Wstęp**

Podstawowym zadaniem systemów rachunkowości funkcjonujących w jednostkach gospodarczych jest dostarczanie informacji sprawozdawczych wykorzystywanych przez odbiorców zewnętrznych, jak również zarządczych, których oczekuje kierownictwo danego podmiotu. Jednakże nawet fakt pełnej realizacji postawionych zadań nie oznacza jeszcze, że system informacyjny rachunkowości można określić mianem efektywnego. Efektywność bowiem powinna być postrzegana dwuwymiarowo – przez pryzmat skuteczności i sprawności. Skuteczność to właśnie osiąganie zamierzonych rezultatów [7, s. 8], sprawność natomiast należy utożsamiać z właściwym, czyli racjonalnym, sposobem działania, które temu towarzyszy [3, s. 174 i nast.].

Najbardziej rozpowszechnioną i najłatwiejszą w interpretacji formułą służącą do pomiaru efektywności jest iloraz efektów i nakładów [5, s. 11]. Jeżeli wielkości te wyrażone zostaną w jednostkach pieniężnych, to wynik większy niż jeden oznaczać będzie działanie opłacalne, mniejszy niż jeden – nieopłacalne, wartość równa jedności cechować zaś będzie przedsięwzięcia obojętne ze względu na efektywność [6, s. 196], których nie można nazwać ani efektywnymi, ani nieefektywnymi. Zastosowanie przedstawionej formuły do oceny systemu informacyjnego rachunkowości jest jednak problematyczne. Wynika to z faktu, że uzyskiwane efekty niezmiernie trudno skwantyfikować. Informacje, będące produktami sfery rachunkowości, nie mają przecież swojej wartości rynkowej, są dobrami niematerialnymi, których nie sposób obiektywnie wycenić (por. [2, s. 113 i nast.]).

Z tych względów należy poszukiwać innych miar, które mogłyby zostać wykorzystane do oceny efektywności prowadzenia rachunkowości w jednostkach gospodarczych. Doskonale do tego celu nadają się koszty, ponieważ każde działanie jest nierozzerwalnie związane z ich ponoszeniem. Można nawet stwierdzić, że koszty stanowią punkt wyjścia myślenia ekonomicznego [1, s. 39].



## 2. Wskaźniki struktury kosztów

Podstawowym czynnikiem warunkującym możliwość przeprowadzenia oceny systemu informacyjnego rachunkowości na podstawie kosztów jest dysponowanie odpowiednim materiałem źródłowym – danymi empirycznymi, które charakteryzują działalność określonej jednostki gospodarczej. Bardzo ważna jest znajomość ogólnej kwoty kosztów związanych z prowadzeniem rachunkowości dodatkowo uszczegółowionej w ramach klasyfikacji rodzajowej. Wydaje się, że nie jest konieczne wyodrębnienie wszystkich rodzajów kosztów. Należy skoncentrować się na tych grupach, których znaczenie dla funkcjonowania systemu rachunkowości jest szczególnie duże. Najważniejsze grupy kosztów rodzajowych można wskazać dzięki wykorzystaniu wskaźników struktury o następującej konstrukcji [4, s. 45 i nast.]:

$$u_g = \frac{Kr_g}{Kr} \cdot 100,$$

- gdzie:  $g$  – wyróżniona grupa kosztów rodzajowych związanych z prowadzeniem rachunkowości,  
 $u_g$  – udział określonej ( $g$ -tej) grupy kosztów rodzajowych w kosztach prowadzenia rachunkowości,  
 $Kr_g$  – wartość określonej ( $g$ -tej) grupy kosztów rodzajowych związanych z prowadzeniem rachunkowości,  
 $Kr$  – łączne koszty prowadzenia rachunkowości.

Obliczone wartości wskaźników struktury będą prawidłowe jedynie wtedy, gdy suma kwot wszystkich grup kosztów rodzajowych zrówna się z łącznymi kosztami prowadzenia rachunkowości. Omawianą zależność można zilustrować algebraicznie:

$$Kr = \sum_{g=1}^n Kr_g,$$

- gdzie:  $n$  – liczba wyróżnionych grup kosztów rodzajowych związanych z prowadzeniem rachunkowości,  
 pozostałe oznaczenia jak poprzednio.

Wskaźniki struktury informują o udziale poszczególnych grup kosztów rodzajowych w łącznych kosztach prowadzenia rachunkowości. Dzięki obliczeniu wartości wskaźników możliwe jest uszeregowanie poszczególnych rodzajów kosztów według znaczenia. Koszty, których udział zostanie uznany za wysoki, powinny być w pierwszej kolejności poddane gruntownemu badaniu w celu stwierdzenia, czy ich ponoszenie jest rzeczywiście konieczne. Istnieje wtedy możliwość zidentyfikowania kosztów nieuzasadnionych, a więc całkowicie zbędnych lub choćby takich, które w pewnej części dadzą się ograniczyć. Szczegółowa analiza mało zna-

czących lub wręcz nieistotnych grup kosztów rodzajowych stanowiłaby działanie tylko pozornie proefektywnościowe. Niewielki potencjał w zakresie redukcji kosztów nie przełoży się bowiem na istotną poprawę efektywności gospodarowania. Należy przede wszystkim zajmować się tymi obszarami działalności, które mogą przynieść naprawdę duże korzyści.

### 3. Wskaźniki obrazujące zmiany wartości kosztów w czasie

Analiza struktury kosztów, choć niesie ze sobą szereg ważnych informacji o sposobie funkcjonowania systemu rachunkowości, powinna być traktowana jedynie jako wstęp do zastosowania kolejnych metod, m.in. analizy dynamiki. Dynamikę kosztów ( $d$ ) oblicza się według wzoru [4, s. 47 i nast.]:

$$d = \frac{Kr_{(g)1}}{Kr_{(g)0}} \cdot 100,$$

gdzie:  $Kr_{(g)1}$  – łączne koszty prowadzenia rachunkowości lub wyodrębniona grupa tych kosztów w okresie badanym,

$Kr_{(g)0}$  – łączne koszty prowadzenia rachunkowości lub wyodrębniona grupa tych kosztów w okresie podstawowym.

Wartość wskaźnika dynamiki może być obliczona jedynie wtedy, gdy przedsiębiorstwo dysponuje danymi pochodzącymi z co najmniej dwóch okresów sprawozdawczych: badanego i podstawowego. Ważne jest również, by dwie zestawiane ze sobą wielkości były porównywalne [8, s. 96 i nast.], a więc przede wszystkim dotyczyły tego samego przedziału czasowego oraz podobnych warunków funkcjonowania (obowiązujących norm prawnych, zakresu prowadzonej działalności itp.).

Dynamika informuje, jaki procent poziomu kosztów okresu podstawowego stanowią koszty okresu badanego. Jeśli wskaźnik przyjmie wartość powyżej 100%, to koszty wzrosły, jeśli poniżej 100%, to zmalały. Dynamika na poziomie 100% oznacza natomiast, że koszty porównywanych okresów są takie same.

Wielkością ściśle powiązaną z poziomem dynamiki jest tempo zmian ( $t$ ), które wyraża się następującym wzorem:

$$t = \frac{Kr_{(g)1} - Kr_{(g)0}}{Kr_{(g)0}} \cdot 100,$$

gdzie:  $Kr_{(g)1}$ ,  $Kr_{(g)0}$  – jak poprzednio.

Interpretacja wskaźnika tempa zmian jest zbliżona do interpretacji wskaźnika dynamiki. Tempo zmian informuje, o ile koszty badanego okresu różnią się od kosztów okresu przyjętego za podstawę porównań. Wielkość dodatnia oznacza więc wzrost, ujemna – spadek, natomiast zero wystąpi w sytuacji, gdy poziom kosztów nie ulegnie zmianie.

Istotną zaletą wskaźników dynamiki i tempa zmian jest możliwość poddania ich ocenie, choć nie zawsze jednoznacznej. Wzrost kosztów zazwyczaj postrzega się negatywnie, z kolei ich zmniejszenie uznaje się za zjawisko korzystne. W rzeczywistości jednak interpretacja zależy od czynników, które wpłynęły na zaistniałą zmianę. Zarówno wzrost, jak i spadek kosztów należy rozpatrywać przez pryzmat zdarzeń towarzyszących. Między porównywanymi okresami mogły przecież znacznie zmienić się warunki gospodarowania. Jeśli np. przedsiębiorstwo pozyskało nowych odbiorców, musi wzrosnąć produkcja, nabywane są większe partie materiałów, rośnie zatrudnienie. Zwiększenie zakresu prowadzonej działalności wpływa również na rachunkowość. Wzrasta liczba operacji gospodarczych, które należy ująć w księgach, także kierownictwo potrzebuje nowych informacji o charakterze zarządczym. W takiej sytuacji rosnące koszty prowadzenia rachunkowości są nieuniknione.

Wysokiego wskaźnika dynamiki kosztów nie powinno się więc już na wstępie oceniać negatywnie. W pierwszej kolejności należałoby go zestawić z innymi wielkościami, które obrazują zakres działalności danego podmiotu. Zwiększenie przychodów lub zysku może stanowić bowiem swoiste usprawiedliwienie wzrostu wartości nakładów związanych z rachunkowością. Celowe byłoby więc porównanie dynamiki (tempa zmian) kosztów związanych z prowadzeniem rachunkowości z dynamiką (tempem zmian) osiągniętych przychodów lub wyników. Do porównań najkorzystniej jest przyjąć te kategorie przychodów lub wyników, które dotyczą podstawowej działalności, a więc przychody ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, ewentualnie powiększone o pozostałe przychody operacyjne oraz przychody finansowe. Spośród kategorii wynikowych najlepiej wykorzystać wynik na sprzedaży, względnie wyniki na działalności operacyjnej lub gospodarczej. Przydatność wyników brutto i netto jest ograniczona, ponieważ wpływ na ich wartość wywierają zdarzenia o charakterze nadzwyczajnym.

Inną przyczyną wysokiej dynamiki kosztów może być inflacja. Również w takim przypadku wzrost kwoty kosztów nie musi być konsekwencją pogorszenia efektywności gospodarowania.

#### 4. Wskaźniki odchyień wartości kosztów

Porównywanie dynamiki lub tempa zmian kosztów z odpowiednimi wskaźnikami dotyczącymi przychodów czy wyników niesie ze sobą szereg informacji bardzo istotnych z punktu widzenia oceny systemu rachunkowości. Podobnych porównań powinno być jednak więcej. Porównywać ze sobą można m.in. rzeczywiste i planowane wartości wskaźników struktury, dynamiki lub tempa zmian. W tym celu wykorzystuje się formułę:

$$O_{bw} = W_{rz} - W_p,$$

gdzie:  $O_{bw}$  – odchylenie wartości badanego wskaźnika,  
 $W_{rz}$  – rzeczywista wartość badanego wskaźnika,  
 $W_p$  – planowana wartość badanego wskaźnika.

Odchylenie, czyli różnica między wielkościami rzeczywistą i planowaną, które wyrażone jest w punktach procentowych, stosunkowo łatwo poddać interpretacji. Wartość dodatnia zazwyczaj oceniana jest negatywnie, gdyż świadczy o przekroczeniu planowanego poziomu kosztów. Ujemna wartość odchylenia może być natomiast traktowana jako zjawisko korzystne, ponieważ koszty są niższe od wartości planowanych. Brak różnicy między omawianymi wielkościami oznacza, iż plan w zakresie kształtowania kosztów został wykonany.

Szczególny sposób interpretacji wystąpi w przypadku badania wskaźników struktury, ponieważ algebraiczna suma odchyień dotycząca wszystkich wyodrębnionych grup kosztów zawsze równa jest zeru. Pewna część różnic zostałaby więc zinterpretowana negatywnie, pozostałe zaś pozytywnie, dlatego oceniać należy jedynie te grupy kosztów, których udział jest największy lub które wykazują wysokie odchylenia.

W analogiczny sposób porównywać ze sobą można również rzeczywiste i planowane wartości ponoszonych kosztów zarówno całkowitych, jak i poszczególnych ich grup. Odchylenia bezwzględne ( $O_b$ ), nazywane także absolutnymi, oblicza się następująco:

$$O_b = Kr_{(g)rz} - Kr_{(g)p},$$

gdzie:  $Kr_{(g)rz}$  – rzeczywista kwota łącznych kosztów prowadzenia rachunkowości lub wyodrębnionych grup tych kosztów,

$Kr_{(g)p}$  – planowana kwota łącznych kosztów prowadzenia rachunkowości lub wyodrębnionych grup tych kosztów.

W tym przypadku różnica jest wielkością pieniężną, lecz zasady jej interpretacji nie odbiegają od sposobu oceny odchyień wyrażonych w punktach procentowych.

Odchylenia dotyczące kwot kosztów mogą być także obliczane jako wielkości względne ( $O_w$ ):

$$O_w = \frac{O_b}{Kr_{(g)p}} \cdot 100,$$

gdzie:  $O_b$ ,  $Kr_{(g)p}$  – jak poprzednio.

Interpretacja poziomu odchyień względnych jest analogiczna do przedstawionej w punkcie 3 interpretacji wskaźnika tempa zmian, z tą jedynie różnicą, że bazą porównań nie są koszty okresu poprzedniego, ale koszty planowane.

Porównywanie wielkości rzeczywistych z założonymi znacznie ułatwia ocenę sposobu funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości. Równie przydatne mogą okazać się odchylenia obliczane w stosunku do wzorcowych wielkości poszczególnych wskaźników czy kwot kosztów. Termin wzorcowy w tym przypadku powinno się rozumieć jako najbardziej pożądany, optymalny w danych wa-

runkach. Należy zaznaczyć jednocześnie, że wartość wzorcowa nie zawsze musi być tożsama z planowaną. Przedsiębiorstwa bowiem planują wartości kosztów na poziomie realnym, możliwym do osiągnięcia. Wartość wzorcowa może być z kolei traktowana jedynie jako pewien perspektywiczny cel, do którego należy dążyć, ale którego nigdy nie uda się w pełni osiągnąć.

## 5. Pozostałe wskaźniki odnoszące się do kosztów

Analiza kosztów związanych z funkcjonowaniem systemu rachunkowości oparta może zostać również na innych wielkościach stosunkowych. Wśród nich istotną rolę odgrywa syntetyczny wskaźnik kosztochłonności ( $W_{kr}$ ):

$$W_{kr} = \frac{Kr}{K} \cdot 100,$$

gdzie:  $K$  – koszty ogółem przedsiębiorstwa,  
 $Kr$  – jak poprzednio.

Wysoka wartość wskaźnika potwierdza duże znaczenie systemu rachunkowości w przedsiębiorstwie, a jednocześnie powinna stanowić pewien impuls do podjęcia wysiłków w celu ograniczenia kosztów generowanych przez ten system. Niski poziom wskaźnika oznacza natomiast, że koszty prowadzenia rachunkowości nie wpływają znacznie na ogólne koszty przedsiębiorstwa, a tym samym potencjał w zakresie ich redukcji jest niewielki.

Miary opisujące efektywność systemu rachunkowości można także oprzeć na zatrudnieniu. Wynika to z faktu, że właśnie ludzie odpowiadają za wszelkie ponoszone koszty. Wskaźnik kosztochłonności zatrudnienia ( $W_{kz}$ ) przyjmuje postać:

$$W_{kz} = \frac{Kr}{Z_r} \cdot 100,$$

gdzie:  $Z_r$  – przeciętna liczba osób zatrudnionych w sferze rachunkowości lub przeciętne zatrudnienie przeliczone na pełne etaty,  
 $Kr$  – jak poprzednio.

Im mniejsza wartość wskaźnika, tym korzystniejsza jest ocena efektywności. Kosztochłonność zatrudnienia ukształtuje się bowiem na wysokim poziomie m.in. wtedy, gdy pewna część kosztów nie ma ekonomicznego uzasadnienia (np. utrzymywanie wielu pomieszczeń czy budynków, amortyzacja środków trwałych, które nie są w pełni wykorzystywane). Wysoką wartość wskaźnik wykaże również w sytuacji, gdy osoby zatrudnione będą w znacznym stopniu obciążone pracą. Zbyt mała liczba personelu w stosunku do potrzeb może się przyczynić do ponoszenia bezzasadnych kosztów (np. konieczność wypłaty dodatku za pracę w godzinach nadliczbowych). W takiej sytuacji korzystniejsze byłoby oszacowanie nie kosztów

przypadających na jednego zatrudnionego, ale kosztów obciążających jedną efektywnie przepracowaną roboczogodzinę.

Analiza kosztochłonności zatrudnienia może być dodatkowo pogłębiona przez podstawienie w liczniku zaprezentowanej formuły tych grup kosztów, które wykazują szczególnie silny związek ze stanem kadrowym działu rachunkowości. Należą do nich przede wszystkim wynagrodzenia oraz zużycie materiałów i energii. Kwota wynagrodzeń przypadających na jedną osobę może być np. dodatkowo skonfrontowana z wynagrodzeniem, jakie konkurencyjne przedsiębiorstwa oferują kandydatom na pracowników posiadającym odpowiednie kwalifikacje.

Poszczególne wartości wskaźników kosztochłonności można także porównywać między sobą w kolejnych okresach sprawozdawczych oraz odnosić do wielkości planowanych lub wzorcowych.

## 6. Podsumowanie

Trudno byłoby nie zgodzić się ze stwierdzeniem, że analiza systemu informacyjnego rachunkowości jest potrzebna. Przedsiębiorstwa, które chcą rozwijać się czy choćby tylko przetrwać na konkurencyjnym rynku, muszą przecież stale podnosić poziom osiąganego efektywności, i to nie tylko w sferze produkcji, świadczonych usług czy handlu, ale w każdym obszarze prowadzonej działalności.

Pomiar i ocena sposobu funkcjonowania systemu rachunkowości na podstawie zaprezentowanych wskaźników nie są zadaniami prostymi. Ze względu na to, że obowiązujące przepisy nie nakazują odrębnego ewidencjonowania kosztów związanych z prowadzeniem rachunkowości przedsiębiorstwa nie zawsze dysponują odpowiednim zbiorem danych empirycznych. W praktyce więc jakiegokolwiek analizy dotyczące sfery rachunkowości można przeprowadzić dopiero wtedy, gdy określone zostaną koszty związane z jej funkcjonowaniem. Ujmowanie kosztów według dodatkowych kryteriów to czynność angażująca czas pracy ludzi i sprzętu. Jednakże rezultatem relatywnie niewielkiego wzrostu kosztów związanych z poszerzeniem charakteru prac ewidencyjnych jest dostarczenie nowych informacji, które pozwalają nie tylko ocenić system rachunkowości funkcjonujący w przedsiębiorstwie, ale przede wszystkim zarządzać tym systemem. Oznacza to możliwość podejmowania decyzji zmierzających do minimalizacji nakładów przy zachowaniu wymaganego zakresu informacji wynikowych generowanych przez rachunkowość.

## Literatura

- [1] Gabrusewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetschke H., *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 1998.
- [2] Ilczuk J., Jerczyńska M., *Efektywność systemów informatycznych zarządzania*, PWE, Warszawa 1979.
- [3] Kotarbiński T., *Kurs logiki dla prawników*, PWN, Warszawa 1974.

- [4] Nowak E., *Analiza sprawozdań finansowych*, PWE, Warszawa 2005.
- [5] Nowak E., *Przedsięwzięcia gospodarcze a efektywność gospodarowania*, [w:] *Ocena efektywności przedsięwzięć gospodarczych*, red. E. Nowak, AE, Wrocław 1998.
- [6] Skrzypek E., *Jakość i efektywność*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2000.
- [7] Telep J., *Podstawowe pojęcia z dziedziny organizacji i efektywności*, [w:] *Ocena efektywności funkcjonowania organizacji gospodarczych*, red. Z. Bombera, J. Telep, WSE, Warszawa 2004.
- [8] Więckowski J., *Analiza ekonomiczna w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWE, Warszawa 1988.

## **USING THE LEANT-ON-COSTS INDICATORS TO THE EVALUATION OF THE ACCOUNTING SYSTEM**

### **Summary**

Companies that operate in a competitive market are constantly forced to control the efficiency of all activities that they perform. It concerns not only the sphere of production or trade, but also the accounting system. After all, the process of delivering information generates considerable costs.

The article presents several kinds of indicators which serve to determine the efficiency of the enterprise's accounting system. These indicators, if they are used by managers, will constitute the valuable instrument enabling the minimization of the costs of the keeping accounting.