

PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

252

Instrumenty zarządzania kosztami i dokonaniem

Redaktorzy naukow
Edward Nowak
Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Jolanta Chluska, Ksenia Czubakowska, Mieczysław Dobija, Wojciech Fliegner,
Wiktor Krawczyk, Dorota Kuchta, Henryk Ronek, Elżbieta Skrzypek

Redaktorzy Wydawnictwa: Agnieszka Flasińska, Aleksandra Śliwka

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Małgorzata Czupryńska, Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>
oraz w The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon [http://kangur.uek.krakow.pl/
bazy_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-245-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Jacek Barbarski , Rola czynnika ludzkiego w rozwoju sektora bankowego w Polsce	11
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zablocka-Kluczka , Strategiczna karta wyników jako narzędzie realizacji idei zrównoważonego rozwoju organizacji	26
Leszek Borowiec , Koncepcja kosztu netto usług komunalnych w Polsce.....	42
Halina Buk , Kreowanie wyniku finansowego ze sprzedaży długoterminowych usług budowlanych	54
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk , Kalkulacja kosztów ubezpieczeń dla przedsiębiorstw na potrzeby rachunków decyzyjnych.....	66
Małgorzata Cieciora, Hanna Ewa Czaja-Cieszyńska , Konstrukcja systematycznego rachunku kosztów logistyki w kontekście tworzenia wartości przedsiębiorstwa.....	76
Alina Dyduch , Budżetowanie kosztów w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe	88
Joanna Dynowska , Metody racjonalizacji kosztów w ośrodkach odpowiedzialności w przedsiębiorstwach województwa warmińsko-mazurskiego	104
Waldemar Piotr Gil , Dylemat koncepcji kosztu kapitału własnego	115
Renata Gmińska , Rachunek kosztów logistyki jako narzędzie zarządzania kosztami	126
Joanna Habelman , Pomiar i ocena dokonań w Zarządzie Morskich Portów Szczecin i Świnoujście S.A.	136
Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identyfikacja zasobów i rachunek kosztów zasobów w koncepcji rachunku kosztów działań na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego	149
Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identyfikacja procesów i rozliczenie kosztów w koncepcji rachunku kosztów działań na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego	163
Elżbieta Jaworska , Społeczna odpowiedzialności przedsiębiorstw jako źródło szans i przewagi konkurencyjnej	180
Marcin Kaczmarek , Aspekty wdrożeniowe zarządzania przez zadania w Policji.....	193
Ilona Kędzierska-Bujak , Możliwość połączenia kompleksowej karty wyników i zarządzania przez otwarte księgi – wybrane zagadnienia	213
Konrad Kochański , Nowoczesne koncepcje rachunku kosztów i ich przydatność w podejmowaniu decyzji w obszarze logistyki przedsiębiorstwa.....	223

Marcin Kowalewski , Mapy strategii w procesie implementacji w przedsiębiorstwie systemu pomiaru dokonań	237
Michał Jerzy Kowalski, Marcin Krzysztof Świdorski , Wpływ wzrostu sprzedaży na wartość przedsiębiorstwa	248
Jarosław Kujawski , Przychody i marża w rozszerzonym <i>Earned Value Management</i>	263
Grzegorz Lew , „Zrównoważony” rachunek kosztów	280
Agnieszka Lew , Zarządca walory tradycyjnego rachunku kosztów	290
Sebastian Lotz , Target costing w zarządzaniu kosztami w branży motoryzacyjnej .	300
Monika Łada , Analiza rentowności strumieni wartości	312
Anna Łapińska , Specyfika rachunku kosztów w rolnictwie	324
Jarosław Mielcarek , Zarządzanie wynikami za pomocą optymalizacji wielkości serii produkcyjnej	334
Daria Moskwa-Bęczkowska , Zarządzanie kosztami w publicznych szkołach wyższych jako instrument poprawy ich efektywności	349
Przemysław Mućko , Studium przypadku zastosowania rachunku kosztów działań w policji angielskiej	365
Bożena Nadolna , Metody badawcze rachunkowości zarządczej a ich podstawy filozoficzne	377
Agnieszka Nózka , Rachunek kosztów w instytucie badawczym jako instrument kontroli i oceny ośrodków odpowiedzialności	393
Andrzej Parzonko , Koszty normatywne jako ważny instrument wspomagający zarządzanie gospodarstwem mlecznym – rozwiązania KTBL	403
Michał Pietrzak , <i>Balanced scorecard</i> a kreowanie wartości z zasobów ludzkich poprzez zaangażowanie pracowników	415
Michał Poszwa , Identyfikacja i wycena przychodów z nieodpłatnych świadczeń	432
Sabina Rokita , Wykorzystanie wybranych narzędzi rachunku kosztów w ocenie <i>ex ante</i> i <i>ex post</i> opłacalności innowacji produktowych	440
Anna Stronczek , Kontrola zarządcza w znowelizowanej ustawie o finansach publicznych	448
Piotr Szczypa , Koszty jakości procesów logistycznych przedsiębiorstwa	458
Alfred Szydelko , Wpływ procesów integracyjnych rachunku kosztów zmiennych na jakość informacji kosztowych	467
Lukasz Szydelko , Wykorzystanie informacji z rachunku kosztów docelowych w zarządzaniu ośrodkami odpowiedzialności za koszty	478
Piotr Urbanek , Rachunkowość odpowiedzialności. Teoria a praktyka biznesowa	489
Małgorzata Wasilewska , Wycena przedsięwzięcia inwestycyjnego „Pole Stefanów” kopalni Bogdanka SA z wykorzystaniem opcji realnych	502
Elżbieta Wawrzyniak , Niewykorzystana zdolność produkcyjna a analiza punktu progu rentowności w szpitalu	520
Edward Wiszniowski , Koncepcja skorygowanej ceny nabycia i jej wpływ na pozycje sumy bilansowej	531

Paweł Wroński , Wstępna analiza wyników inwestycyjnych wybranych otwartych funduszy emerytalnych.....	545
Adam Zawadzki , Rachunek ekonomiczny w outsourcingu.....	560

Summaries

Jacek Barburski , The role of human factor in the development of banking sector in Poland.....	25
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Balanced scorecard as a tool for implementing sustainable development idea to an organization.....	41
Leszek Borowiec , The concept of net cost of municipal services in Poland.....	53
Halina Buk , Creation of financial result from the long-time construction contract sales.....	65
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk , Cost calculation of business insurance in decision accounts.....	75
Małgorzata Cieciora, Hanna Ewa Czaja-Cieszyńska , The construction of conventional cost accounting in logistics in the context of generating the company value.....	87
Alina Dyduch , Cost budgeting in the State Forests National Forest Holding.....	103
Joanna Dynowska , Methods of cost rationalization in responsibility centers in the enterprises in Warmia and Mazury voivodeship.....	114
Waldemar Piotr Gil , Dilemma of the concept of the cost of equity capital.....	125
Renata Gmińska , Logistics costing as a tool of cost management.....	135
Joanna Habelman , Measurement and evaluation of achievements of Szczecin and Świnoujście Seaports Authority.....	148
Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identification of resources and resources consumption accounting in the activity-based costing concept on the example of a large manufacturing company.....	162
Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identification of processes and cost accounting in the activity-based costing concept on the example of a large manufacturing company.....	179
Elżbieta Jaworska , Corporate social responsibility as a source of opportunities and competitive advantage.....	192
Marcin Kaczmarek , Aspects of implementing performance management in the Police.....	212
Ilona Kędzierska-Bujak , Possibility of combining the total performance scorecard and open book management – selected problems.....	222
Konrad Kochoński , Modern costing concepts and their usefulness in taking decisions in the area of logistics.....	236
Marcin Kowalewski , Strategy maps in performance measurement system.....	247
Michał Jerzy Kowalski, Marcin Krzysztof Świdorski , The influence of sales growth rate on business valuation.....	262

Jarosław Kujawski , Revenue and margin in extended earned value management	279
Grzegorz Lew , „Balanced” cost accounting	289
Agnieszka Lew , Managing values of traditional bill of costs	299
Sebastian Lotz , Target costing in automotive industry costs management processes	311
Monika Łada , Value streams profitability analysis	323
Anna Łapińska , Specificity of cost accounting in agriculture	333
Jarosław Mielcarek , Performance management with optimum batch size	348
Daria Moskwa-Bęczkowska , Costs management in public higher education institutes as a tool of their efficiency improvement	364
Przemysław Mućko , Case study of activity based costing implementation in English police forces	376
Bożena Nadolna , Management accounting research methods and their philosophical foundations	392
Agnieszka Nóżka , Cost accounting in research institute as a control and evaluation tool of responsibility centers	402
Andrzej Parzonko , Normative costs as an important instrument to assist dairy farm management – KTBL solutions	414
Michał Pietrzak , Balanced Scorecard and value creation from human resources through employees’ engagement	431
Michał Poszwa , Identification and measurement of free of charge benefits revenue	439
Sabina Rokita , Using selected instruments of cost accounting in ex ante and ex post assessment of profitability of product innovations	447
Anna Stroncsek , Management control of the new public finance act	457
Piotr Szczypa , Quality costs of corporation’s logistic processes	466
Alfred Szydelko , The effect of direct costing integration processes for the quality of cost information	477
Łukasz Szydelko , Using of information from target costing in cost responsibility centers management	488
Piotr Urbanek , Responsibility accounting. business theory and practice	501
Małgorzata Wasilewska , Real Options Valuation of “Pole Stefanów” investment project by Bogdanka joint stock company	519
Elżbieta Wawrzyniak , Unused capacity and the analysis of hospital break-even point	530
Edward Wiszniowski , The concept of amortized cost and its impact on balance sheet items of the sum of input	544
Paweł Wroński , Preliminary analysis of selected investment open pension funds	559
Adam Zawadzki , Outsourcing cost-effectiveness evaluation	571

Agnieszka Lew

Politechnika Rzeszowska

ZARZĄDCZE WALORY TRADYCYJNEGO RACHUNKU KOSZTÓW

Streszczenie: Jednostki gospodarcze działające w warunkach polskiej gospodarki rynkowej są zobowiązane do stosowania na potrzeby rachunkowości zasad określonych w ustawie o rachunkowości. Przy zapotrzebowaniu ze strony użytkowników wewnętrznych dane wynikające z rachunkowości finansowej można zastosować do rachunkowości zarządczej związanej z zarządzaniem jednostką gospodarczą. Najlepszym przykładem wykorzystania takich możliwości jest tradycyjny rachunek wyników, który czerpie informacje zawarte w rozbudowanym i dostosowanym do potrzeb jednostki planie kont zgodnym z wymogami formalnymi rachunkowości finansowej, a prezentuje w swoim zakresie dane potrzebne do zarządzania jednostką gospodarczą.

Słowa kluczowe: rachunek wyników, koszty, rachunkowość finansowa.

1. Wstęp

Rachunkowość finansowa jest nieodzownym elementem związanym z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zgodnie z art. 2 ustawy o rachunkowości, zwaną dalej ustawą o rachunkowości [Ustawa z dnia 29 września 1994...], stosować przepisy tejże ustawy powinny m.in. jednostki gospodarcze mające status spółek handlowych oraz spółek cywilnych, które spełniają wymogi wymienione w przytoczonym artykule ustawy (przychody netto ze sprzedaży towarów za poprzedni rok obrotowy wynoszące co najmniej 1 200 000 euro). Mając na uwadze taki stan prawny, jednostki gospodarcze zobowiązane są do stosowania zawartych w ustawie o rachunkowości przepisów, czyli do stosowania tzw. rachunkowości finansowej¹. Posiadając informacje zawarte w tej rachunkowości przy dodatkowym nakładzie pracy i ustawieniu systemu rachunkowego, jednostka gospodarcza, jeżeli tylko chce, może, rozbudowując plan kont, osiągnąć „świetne narzędzie” służące do zarządzania, tj. do planowania, organizowania, zatrudniania, kierowania i kontroli [Piosik 2006, s. 16, za: Zadora 1997, s. 230], czyli do organizowania miejsca powstawania kosztów, do kalkulowania kosztu wytworzenia, a także do motywowania osób odpo-

¹ Definicja rachunkowości finansowej pojawi się w części drugiej artykułu.

wiedzialnych za ich powstawanie, czyli innymi słowy, do zastosowania w swej jednostce gospodarczej elementów rachunkowości zarządczej. W związku z tym celem artykułu jest próba analizy możliwości zastosowania tradycyjnego rachunku kosztów, który „wywodzi się” z rachunkowości finansowej, w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi. Jest to możliwość o tyle istotna, że z reguły nie powoduje wzrostu, w sposób znaczący, kosztów uzyskania takich informacji. Przy pisaniu artykułu autor posługuje się przede wszystkim badaniami literaturowymi pozycji zwartych powstałych na przełomie XX i XXI w., które przy rozpatrywaniu tego problemu wciąż zachowują swoją aktualność. I choć w ostatnich latach publikacje z zakresu rachunków kosztów koncentrują się na nowoczesnych rachunkach kosztów, pomijając lub traktując marginalnie problem tradycyjnego rachunku kosztów, to jest on wciąż najbardziej rozpowszechnionym i najczęściej używanym rachunkiem kosztów w praktyce gospodarczej polskich przedsiębiorstw. Należy również pamiętać, że zastosowanie nowoczesnych rachunków kosztów w większości jednostek gospodarczych nie ma uzasadnienia ekonomicznego ze względu m.in. na wysokie koszty wprowadzenia czy też dużą czasochłonność i pracochłonność.

2. Istota rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej

2.1. System rachunkowości

W ostatnich czasach rachunkowość określana jest często jako podstawowy system informacyjny w jednostce gospodarczej obejmujący zarówno zasoby, jak i metody oraz procedury przetwarzania danych [Turyna 2008, s. 16]. Rachunkowość powinna w swej istocie umożliwić gromadzenie i weryfikowanie dokumentów źródłowych, zapewnić wiarygodność, bezbłądność i kompletność dokumentów, pozwalać na ujmowanie danych związanych z kosztami i przychodami w różnych przekrojach ewidencyjnych i informacyjnych, a także tworzyć podstawową bazę danych związaną z prowadzoną działalnością gospodarczą [Kotapski i in. 2008, s. 34]. Rachunkowość to system, który ma w jednostce gospodarczej umożliwić podejmowanie decyzji związanych z zarządzaniem jednostką, ale także ma pozwolić na przeprowadzenie analizy i kontroli związanej z zebranymi i udokumentowanymi danymi potrzebnymi do rachunku ekonomicznego i do informacji ekonomicznej. W tym aspekcie pomocny jest podział rachunkowości na finansową i zarządczą.

2.2. Rachunkowość finansowa

Rachunkowość finansowa to nic innego jak podsystem rachunkowości, który dostarcza informacji głównie użytkownikom zewnętrznym (inwestorom, właścicielom, kredytodawcom, otoczeniu przedsiębiorstwa, np. urzędowi skarbowemu), ale także wykorzystywany jest na potrzeby sporządzania sprawozdań wewnętrznych [Turyna 2008, s. 18]. Jednak podstawowym celem rachunkowości finansowej jest sporządza-

nie sprawozdania finansowego, zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa. Do elementów takiego sprawozdania finansowego zalicza się:

- bilans,
- rachunek zysków i strat,
- rachunek przepływów pieniężnych,
- zestawienie zmian w kapitale własnym,
- dodatkowe informacje i objaśnienia².

Na podstawie rachunkowości finansowej oceniany i rozliczany jest zarząd jednostki gospodarczej przez jej właścicieli. Rachunkowość finansowa związana jest z ochroną interesów majątkowych właścicieli, ale także państwa i kontrahentów jednostki gospodarczej, dlatego też jest ściśle uregulowana literą prawa. Cechą charakterystyczną rachunkowości finansowej jest ujmowanie zasobów gospodarczych podlegających ewidencji w kategoriach historycznych (*ex post*).

2.3. Rachunkowość zarządcza

Rachunkowość zarządcza to podsystem rachunkowości dostarczający informacji do tego, by realizować funkcje zarządzania jednostką gospodarczą, czyli planowania, organizowania, kierowania, zatrudniania i kontroli [Piosik 2006, za: Zadora 1997, s. 230]. To system, który wykorzystuje własne metody przetwarzania, prezentowania i analizy danych, które później mogą być wykorzystywane przez jednostkę gospodarczą do stosowania alternatywnych rozwiązań i wyboru najlepszego z nich zgodnego z profilem działalności i potrzebami jednostki gospodarczej. Zastosowanie rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie zaspokaja także potrzeby informacyjne kierownictwa jednostki jak najbardziej racjonalnego wykorzystania zasobów zapewniających osiągnięcie przyjętych celów i założeń [Czubakowska i in. 2006, s. 16]. Innymi słowy, rachunkowość zarządcza dostarcza takich informacji, które mają wspomóc zarządzających w procesach planowania ekonomicznego, podejmowania decyzji najlepszych dla jednostki i kontroli realizacji założonych planów. To w rachunkowości zarządczej istotą są takie działania, jak gromadzenie, klasyfikowanie, przetwarzanie, analizowanie i opracowywanie raportów przyszłościowych, czyli ujmujących dane *ex ante*, dla kadry zarządzającej, które później wykorzystywane są przez wszystkich użytkowników wewnętrznych jednostki gospodarczej np. w minimalizowaniu kosztów przy maksymalizowaniu przychodów, zarządzaniu ośrodkami odpowiedzialności i innymi aspektami zarządzania jednostką gospodarczą [Turyna 2008, s. 18]. Cechą charakterystyczną rachunkowości zarządczej jest także to, iż brak jest ogólnie przyjętych zasad i regulacji prawnych, dlatego istnieje

² W tym opracowaniu autor skupia się na sprawozdaniu finansowym, które spełnia wymogi zawarte w art. 64 ustawy o rachunkowości i ma obowiązkowe badanie sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta, stąd „bogactwo” elementów sprawozdania finansowego, które mogą być wykorzystane do sporządzania sprawozdań zgodnie z rachunkowością zarządczą.

wiele równoległe funkcjonujących, alternatywnych systemów, metod czy też modeli tejże rachunkowości [Piosik 2006, s. 17].

2.4. Rachunkowość finansowa a rachunkowość zarządcza

Rachunkowość finansowa i zarządcza to nie są odrębne zbiory, niepowiązane ze sobą. Wręcz przeciwnie, rachunkowość zarządcza wykorzystuje dane *ex post* generowane przez rachunkowość finansową do tworzenia sprawozdań nastawionych na przyszłość (*ex ante*). Istnieje wiele wspólnych cech obydwu podsystemów, choć oczywiście występują też różnice między nimi. Do cech wspólnych zaliczamy:

- przedmiot rachunkowości,
- podmiot rachunkowości,
- zasady klasyfikacji zdarzeń gospodarczych,
- terminologię rachunkowości,
- metodę bilansową.

Do różnic natomiast zaliczamy m.in.:

- kategorie użytkowników informacji,
- orientację czasową,
- system regulacji,
- jednostki pomiaru [Turyna 2008, s. 17].

Wydaje się jednak, że różnice między rachunkowością finansową a rachunkowością zarządczą są bardziej wyraziste i zauważalne, dlatego też obie rachunkowości, choć są podsystemami tego samego przedmiotu rachunkowości, postrzegane i interpretowane są oddzielnie.

3. Tradycyjny rachunek wyników wykorzystywany na potrzeby rachunkowości zarządczej

Jak powiedziano, rachunkowość finansowa to system opierający się na zapisach formalnych. Do takich danych zaliczyć trzeba także wzorcowy plan kont, który ustawa o rachunkowości pozwala dostosować do wewnętrznych potrzeb danej jednostki gospodarczej, tworząc tym samym zakładowy plan kont. Chcąc zaadaptować do swojej jednostki gospodarczej rachunkowość zarządczą, można tak dostosować plan kont, by „wyciągnąć” z danych dostępnych w zakładowym planie kont informacje potrzebne do zarządzania, kierowania, planowania, kontrolowania i motywowania w jednostce gospodarczej. Do tego jest potrzebna wiedza, w jaki sposób i gdzie powstają koszty w jednostce gospodarczej. Istotą wykorzystania tradycyjnego rachunku wyników na potrzeby rachunkowości zarządczej jest nic innego jak analiza kosztów *ex post* jako podstawy założeń kosztowych, związanych z kosztami pełnymi wynikającymi z planu kont, dostosowanego do potrzeb informacyjnych jednostki gospodarczej.

3.1. Ogólny podział kosztów w działalności przedsiębiorstwa

Typowym zastosowaniem rachunkowości finansowej w zarządzaniu jednostką gospodarczą jest odpowiedni podział kont kosztowych dostosowanych do potrzeb informacyjnych tejże jednostki. Taka ewidencja kosztów powinna umożliwić zmierzenie i wyodrębnienie kosztów związanych z [Kotapski i in. 2008, s. 37]:

- realizacją wykonywanych operacji gospodarczych,
- utrzymaniem linii technologicznych,
- utrzymaniem zasobów ludzkich,
- utrzymaniem maszyn znajdujących się w jednostce gospodarczej,
- utrzymaniem jednostek transportowych,
- utrzymaniem jednostek sprzętowych,
- utrzymaniem budynków czy warsztatów przedsiębiorstwa,
- utrzymaniem komórek, które zostały wyodrębnione w strukturze organizacyjnej jednostki gospodarczej,
- procesami związanymi z działalnością jednostki, np. zarządzania, ochrony, obsługi księgowej,
- działaniami promującymi,
- sprzedażą,
- miejscem powstawania tych kosztów i tzw. obszarów odpowiedzialności.

Jako że nadrzędnym celem prowadzenia rachunku kosztów związanym z rachunkowością zarządczą jest dostarczenie zarządzającym jednostką gospodarczą informacji związanych z oceną prawidłowej lub nieprawidłowej sytuacji w firmie, podejmowanie decyzji i kontrola ich wykonania, ewidencja kosztów szczególnie w zespole kont „5” powinna odpowiadać na pytania, jakie koszty poniosła jednostka gospodarcza w określonym czasie, co to był za koszt, z jakim produktem, bądź usługą, koszt był związany, gdzie te koszty powstały, w jakiej komórce powstały i kto za nie odpowiadał. Definicja rachunku kosztów informuje, iż jest to „względnie wyodrębniony podsystem rachunkowości dostarczający informacji o kosztach i wynikach całej działalności lub wyodrębnionych obiektów” [Piosik 2006, s. 31]. Te informacje, które zawarte są w rachunku kosztów, mogą posłużyć w jednostce gospodarczej zarówno do sporządzania sprawozdań finansowych zgodnych z wymogami rachunkowości finansowej, jak i do zarządzania jednostką.

3.2. Koszty w podziale z rachunkowości finansowej wykorzystywane do rachunkowości zarządczej

Jako że wiele współczesnych jednostek gospodarczych często ma złożoną strukturę asortymentową, organizacyjną czy też procesową, podział poszczególnych kosztów tzw. prostych rozlicza się i klasyfikuje w różnych przekrojach. Do tego oczywiście może posłużyć typowy podział zastosowany na kontach zespołu „4” i „5” dostosowany do właściwości wewnętrznych jednostki gospodarczej, czyli inaczej mówiąc,

system ewidencyjny związany z układem rodzajowym i kalkulacyjnym kosztów, który obejmuje układ podmiotowy i przedmiotowy kosztów.

Typowy układ kosztów w podziale na rodzaje kosztów (tzw. koszty proste), czyli w zespole kont „4” odpowiada podziałowi na konta, które informują, jaki rodzaj zasobu został zużyty:

- amortyzacja,
- zużycie materiałów i energii,
- usługi obce,
- podatki i opłaty,
- wynagrodzenia,
- świadczenia na rzecz pracowników,
- pozostałe koszty rodzajowe.

Natomiast typowym podziałem w zespole kont „5” nazywanych kosztami według typów działalności zwanym kalkulacyjnym jest podział na:

- produkcję podstawową,
- koszty wydziałowe,
- koszty zakupu,
- koszty działalności handlowej,
- koszty sprzedaży,
- koszty produkcji pomocniczej,
- koszty działalności bytowej,
- koszty ogólnego zarządu.

Układ kalkulacyjny opiera się na zróżnicowaniu kosztów według miejsca powstawania tych kosztów i według poszczególnych grup kosztów lub samych produktów. Dodatkową cechą układu kalkulacyjnego jest różnicowanie kosztów na koszty pośrednie i bezpośrednie związane z produktami wytwarzanymi, gdzie koszty bezpośrednie to te koszty, które są bezpośrednio związane z danym produktem, np. koszty płac bezpośrednich lub koszty materiałów bezpośrednich. Natomiast do kosztów pośrednich zaliczyć można te koszty, których nie jesteśmy w stanie w sposób bezpośredni przypisać do konkretnego produktu lub działalności, czyli np. koszty związane z prowadzeniem jednostki gospodarczej, koszty zarządu lub koszty zakupu czy sprzedaży.

Nie można też zapominać, iż taki podział kosztów związany ze współczesnym rachunkiem kosztów, który tworzymy na podstawie informacji z rachunkowości finansowej wymaga realizowania wielu funkcji, stąd też tak szczegółowy podział zastosowany w układzie kalkulacyjnym. Układ kont zespołu „5” powinien zawierać: koszty zleceń produkcyjnych, koszty utrzymania i eksploatacji maszyn oraz urządzeń z rozbiciem na każdą jednostkę wyodrębnioną w przedsiębiorstwie, koszty zasobów ludzkich, koszty utrzymania infrastruktury, np. hal produkcyjnych, koszty administracyjne itp., koszty ogólne produkcji, tzw. koszty wydziałowe, koszty obsługi przedsiębiorstwa, np. działu księgowości, działu spraw pracowniczych, koszty zarządzania wydzielonymi obszarami przedsiębiorstwa, np. wydziałem produkcyj-

nym, koszty administrowania przedsiębiorstwem – rady nadzorczej, zarządu, dyrektorów poszczególnych obszarów działalności przedsiębiorstwa, koszty procesów zachodzących w przedsiębiorstwie, np. ochrony, utrzymania bezpieczeństwa na terenie przedsiębiorstwa, administrowania i utrzymania sieci informatycznej, utrzymania czystości w jednostce gospodarczej itp. Niemniej jednak nie ma przeciwwskazań do zastosowania bardziej lub mniej szczegółowego podziału kosztów na poszczególne kategorie.

3.3. Szczegółowy podział kosztów wykorzystywany do tradycyjnego rachunku wyników

Przykładem zawartości poszczególnych grup kosztów uszeregowanych według układu kalkulacyjnego może być zaprezentowany poniżej podział kosztów.

- Koszty wydziału produkcyjnego (koszty bezpośrednie produktów, koszty utrzymania ciągu technologicznego, koszty maszyn, koszty urządzeń, koszty zabezpieczenia i utrzymania sprawności ciągu technologicznego i maszyn, koszty związane z zasobami ludzkimi, koszty zarządzania i administrowania danym wydziałem, koszty magazynu zlokalizowanego na wydziale, koszty utrzymania hali produkcyjnej).
- Koszty związane z utrzymaniem i eksploatacją wszelkiego rodzaju maszyn (amortyzacja środków trwałych, leasing, zużycie paliwa, oleje i smary, konserwacja, przeglądy techniczne, części zamienne, remonty, pozostałe materiały, pozostałe koszty związane z właściwym utrzymaniem stanu technicznego maszyny, koszty usług przeglądów technicznych, konserwacji) [Kotapski i in. 2008, s. 16].
- Koszty związane z zasobami ludzkimi (wynagrodzenia pracowników za pracę, wynagrodzenia z tytułu umów o dzieło i zleceń, wynagrodzenia pracowników młodocianych, wynagrodzenia chorobowe, narzuty na wynagrodzenia, ubezpieczenia pracowników, składka na Fundusz Pracy, składka na Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych, ubrania robocze przeznaczone dla pracowników, badania profilaktyczne pracowników, posiłki i napoje profilaktyczne, szkolenia pracowników, środki czystości i pozostałe, podróże służbowe, pozostałe koszty) [Pietroń-Pyszczyk, Kotapski 2005, s. 5–8].
- Koszty związane z zarządzaniem i administrowaniem wydziałem produkcyjnym (wynagrodzenia i narzuty na wynagrodzenia pracowników wydziału produkcyjnego, szkolenia, konferencje, świadczenia na rzecz pracowników związanych z wydziałem, usługi telekomunikacyjne, usługi informatyczne, pozostałe usługi obce, zużycie materiałów biurowych, podróże służbowe, amortyzacja środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych związanych z wydziałem produkcyjnym, koszty literatury fachowej, pozostałe koszty) [Kotapski i in. 2008, s. 19].

- Koszty utrzymania i funkcjonowania budynku (koszty związane z mediami – energia elektryczna, gaz, woda, ogrzewanie, obsługa komunalna – odprowadzanie ścieków, wywóz nieczystości i śmieci, konserwacja i utrzymanie czystości, ochrona budynku, ochrona przeciwpożarowa, utrzymanie urządzeń technicznych, utrzymanie sieci telefonicznej i informatycznej, obsługa techniczna, obsługa administracyjna, podatek od nieruchomości, podatek od gruntu).
- Koszty związane z funkcjonowaniem jednostki handlowej (koszty nabycia towarów, koszty sprzedaży towarów, koszty utrzymania powierzchni handlowej, koszty wyposażenia sklepu, koszty związane z nakładami na personel, koszty ochrony sklepu, koszty reklamy).
- Koszty związane z działaniami marketingowymi (koszty przygotowania i udziału w targach i wystawach, koszty organizacji spotkań z klientami, koszty prezentacji produktów w miejscach sprzedaży, koszty promocji, koszty przygotowania i dystrybucji katalogów sprzedaży, koszty konkursów dla klientów, koszty reklamy publicznej, koszty sponsoringu, koszty gadżetów reklamowych, koszty badań rynkowych i analiz rynkowych, koszty obsługi przez agencje reklamowe, koszty działu marketingu) [Kotapski 2006, s. 38, 39].
- Koszty sprzedaży (koszty opakowań zwrotnych i bezzwrotnych, koszty załadunku i wyładunku, koszty przesyłki, koszty ubezpieczeń, cło, akcyza, opłaty przewozowe, koszty usług spedycyjnych, transport do klienta, zezwolenie na sprzedaż alkoholi, koszty prowizji dla kontrahentów, koszty szkoleń sprzedawców, koszty przygotowania i przechowania próbek partii sprzedaży dla klienta, koszty przygotowania oferty, koszty obsługi sprzedaży).
- Koszty zarządzania i obsługa przedsiębiorstwa (rada nadzorcza, zarząd, koszty działu księgowości, koszty działu controllingu, koszty działu kadr, koszty działu organizacyjno-prawnego, koszty działu handlowego).
- Koszty ogólne przedsiębiorstwa (wynikające z odrębnych przepisów prawa, np. tworzenia Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych, koszty realizacji projektów usprawniających działalność jednostki gospodarczej, np. wdrażania systemu budżetowania, systemu informatycznego, nowego programu finansowo-księgowego, analiz i raportów dotyczących funkcjonowania przedsiębiorstwa, doradztwa ekonomicznego, technologicznego, prawnego, badań i rozwoju jednostki gospodarczej) [Kotapski i in. 2008, s. 20].

Tak szczegółowy podział kosztów w oparciu o zasady obowiązujące zgodnie z literą prawa pozwala na zrealizowanie funkcji, które są wymagane od współczesnego rachunku kosztów, tj. funkcji dowodowej (związanej z gromadzeniem i weryfikacją dowodów kosztowych), funkcji ewidencyjnej (tworzenia bazy danych wykorzystywanych na potrzeby jednostki gospodarczej, ukazania ewidencyjnego różnych przekrojów kosztów), funkcji informacyjno-statystycznej (wygenerowania danych potrzebnych do obowiązkowej statystyki, wypracowywania i przekazywania szybkiej informacji), funkcji planistycznej (zastosowania konkretnych mierników kosztów w planowaniu), funkcji optymalizacyjnej (tworzenia podstaw podziału zadań,

pojawiania się elementów rachunku decyzyjnego), funkcji cenowej (kalkulowania kosztów wytworzenia produktów, cen wewnętrznych, cen przeznaczonych dla kontrahentów itp.), funkcji analitycznej (oceny działalności, badania pojawiających się zjawisk, związków przyczynowo-skutkowych występujących w jednostce gospodarczej). Zarazem tak szczegółowy podział pozwala na wykorzystanie informacji z kont kosztowych do optymalizacji tych kosztów (np. weryfikacja kosztów generowanych w związku ze zużywanymi artykułami biurowymi, środkami czystości wykorzystywanymi przez poszczególne działy w jednostce gospodarczej itp.). To również może być motywator dla osób odpowiedzialnych za dany obszar działania do minimalizowania kosztów w tej dziedzinie, którą zarządzają. Taki podział kosztów można wykorzystać również do różnego rodzaju analiz potrzebnych do zarządzania jednostką gospodarczą lub do kontrolowania wydatków pojawiających się w związku z funkcjonowaniem w danym obszarze gospodarczym.

4. Zakończenie

Po przeprowadzonych badaniach literaturowych można wskazać, że możliwości zastosowania tradycyjnego rachunku kosztów we wspomaganii zarządzania przedsiębiorstwami są duże. Odpowiednio rozbudowana syntetyka i analityka kont kosztów rodzajowych (zespół kont nr 4) oraz kont według miejsc powstawania (zespół kont nr 5) zestawiona z informacjami, jakie dają pozostałe konta (szczególnie zespołu kont nr 7), generuje wystarczającą ilość informacji dla zarządzania zdecydowaną większością procesów gospodarczych w przedsiębiorstwach. Wdrożenie nowoczesnych rachunków kosztów, tj. rachunku kosztów działań, rachunku kosztów docelowych, rachunku kosztów ciągłego doskonalenia, rachunku kosztów jakości³ czy innych wiąże się często z ponoszeniem sporych nakładów. Konieczne staje się również wdrożenie odpowiednio rozbudowanych systemów informatycznych, których obsługa pociąga za sobą kolejne koszty. A zatem wykorzystanie do wspomaganii zarządzania tradycyjnego rachunku kosztów w jednostkach gospodarczych jest rozwiązaniem optymalnym, ponieważ i tak każde przedsiębiorstwo prowadzące pełne księgi rachunkowe musi go posiadać. Dlatego też jednostki gospodarcze funkcjonujące we współczesnym świecie nie mogą zamykać się tylko na rachunkowość finansową, do której obliguje ich ustawa o rachunkowości. I choć tradycyjny rachunek kosztów, który spełnia wymogi związane ze sprawozdaniem finansowym, nie może zaspokoić potrzeb informacyjnych potrzebnych do zarządzania jednostką gospodarczą, może być punktem wyjścia dla zarządzających jednostkami gospodarczymi, które nigdy nie stosowały rachunkowości zarządczej i które są niechętne

³ Więcej na temat wymienionych nowoczesnych rachunków kosztów można znaleźć w opracowaniu *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania* [Nowak, Wierziński 2010]. Autorzy, skupiając się na tradycyjnym rachunku kosztów, by nie wprowadzać kolejnych definicji, jedynie wymieniają niektóre nowoczesne rachunki kosztów.

do zmian w swym systemie rachunkowym. Nie można nie doceniać roli, jaką we współczesnym świecie daje zastosowanie wszelkiego rodzaju „pomocy” w efektywnym zarządzaniu jednostką gospodarczą, a do tego właśnie przyczynić się może zastosowanie elementów rachunkowości finansowej w rachunkowości zarządczej. Trzeba również zauważyć, że rachunek kosztów też nie powinien funkcjonować we współczesnej rachunkowości w oderwaniu od innych dyscyplin, które mogą wspomóc procesy decyzyjne i zarządcze (np. statystyki czy ekonometrii). Najważniejsze, by nie zamykać swej jednostki gospodarczej na rozwój i na wykorzystywanie interdyscyplinarnych systemów zarządzania, do których niewątpliwie zaliczyć można zastosowanie rachunkowości finansowej w zarządzaniu jednostką gospodarczą.

Literatura

- Czubakowska K., Gabrusiewicz W., Nowak E., *Podstawy rachunkowości zarządczej*, PWE, Warszawa 2006.
- Kotapski R., *Jak ewidencjonować koszty działalności marketingowej*, „Biuletyn Rachunkowości i Finansów” 2006, nr 3.
- Kotapski R., Kowalak R., Lew G., *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo Marina, Wrocław 2008.
- Nowak E., Wierziński M., *Rachunkowość zarządcza. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa 2010.
- Pietroń-Pyszczek A., Kotapski R., *Koszty pracy i ich ewidencja*, „Rachunkowość Finansowa i Audyt” 2005, nr 12.
- Piosik A., *Zasady rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2006.
- Turyńska J., *Rachunkowość finansowa*, C.H. Beck, Warszawa 2008.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU z 2009 nr 152, poz. 1223 z późn. zm.
- Zadora K., *Czym jest, a czym nie jest rachunkowość zarządcza*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej nr 40, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 1997.

MANAGING VALUES OF TRADITIONAL BILL OF COSTS

Summary: Entities operating in the conditions of Polish market economy are required to obey accounting principles set out in the Accounting Act. With demands from internal users the data resulting from the financial accounting can be applied to management accounting relating to the entity management. The best example of the use of such opportunities is the traditional income statement, which gets information contained in the extended and adapted to the needs of an entity account plan consistent with the formal requirements of financial accounting, and presents data in its field needed to manage a business entity.

Keywords: income statement, costs, financial accounting.