

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

252

Instrumenty zarządzania kosztami i dokonaniem

Redaktorzy naukowi
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 Barbuski , 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 Nóżka , 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 Barbarski , 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
Iłona Kędzierska-Bujak , Possibility of combining the total performance scorecard and open book management – selected problems.....	222
Konrad Kocharński , 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 Nózka , 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 Stronczek , 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 Wiszniewski , 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

Alfred Szydelko

Politechnika Rzeszowska

WPŁYW PROCESÓW INTEGRACYJNYCH RACHUNKU KOSZTÓW ZMIENNYCH NA JAKOŚĆ INFORMACJI KOSZTOWYCH

Streszczenie: W artykule poruszono problem wykorzystania systemu rachunku kosztów zmiennych przy tworzeniu zintegrowanych i hybrydowych systemów rachunku kosztów. Dokonano prezentacji skutków procesów integracyjnych rachunku kosztów zmiennych ze sprawozdawczym rachunkiem kosztów i wybranymi nowoczesnymi rachunkami kosztów, zwracając szczególną uwagę na wpływ tych procesów na jakość informacji kosztowych finansowych i zarządczych.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów zmiennych, zintegrowany rachunek kosztów, hybrydowy rachunek kosztów, informacja kosztowa.

1. Wstęp

Zarządzanie kosztami wymaga coraz to doskonalszych informacji możliwych do wykorzystania przy wspomaganiu procesów decyzyjnych. Jednym z kierunków działań dla tworzenia takich informacji są procesy integrujące istniejące już systemy rachunku kosztów. Dzięki nim można zwiększyć użyteczność informacji kosztowych przy zarządzaniu operacyjnym i strategicznym.

Jednym z systemów rachunku kosztów, który ma „zdolność” do integrowania z innymi systemami rachunku kosztów, jest rachunek kosztów zmiennych.

Celem opracowania jest próba wskazania obszarów i kierunków wpływu wybranych zintegrowanych i hybrydowych systemów rachunku kosztów, w których uwzględniono rozwiązania stosowane w rachunku kosztów zmiennych, na poprawę jakości informacji o kosztach.

Do realizacji celu wykorzystano metody badawcze w formie analizy literatury i pracy koncepcyjnej.

2. Jakość informacji o kosztach

Na praktyczne wykorzystanie informacji o kosztach w przedsiębiorstwie wpływ wywiera wiele czynników. Jednym z zasadniczych jest jakość dostarczanych informacji. Problem jakości informacji kosztowych należy rozpatrywać przez pryzmat pra-

widłowych informacji dostarczanych przez system informacyjny rachunkowości, którego elementem jest system informacyjny rachunku kosztów.

Informacje dostarczane przez rachunkowość stanowią jej produkt, zatem można przyjąć, że ich jakość, rozumianą również jako prawidłowość, powinien określać w sensie ogólnym zespół cech produktu stanowiących o jego zdolności do spełnienia wymagań odbiorców. Poziom jakości informacji może być mierzony stopniem spełnienia tych wymagań.

Specyfika informacji dostarczanych przez rachunkowość przesądza jednak o tym, że nie wszystkie cechy jakościowe (techniczne, użytkowe, estetyczne i ekonomiczne), przypisywane powszechnie w ramach kwalitologii produktom w sferze materialnej, można odnieść wprost do informacji finansowej, w tym kosztowej. B. Micherda za najistotniejsze cechy, mające wpływ na jakość informacji dostarczanych przez rachunkowość, uznaje realność, wartość poznawczą, operatywność i ekonomiczność [Micherda 2004, s. 26].

Problem cech jakościowych informacji finansowej jako zbioru jej właściwości, które powodują, że staje się ona użyteczna dla odbiorców w procesie podejmowania decyzji, eksponują również założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej i MSR 1 [Międzynarodowe... 2011, s. A23-A56]. Wedle nich zasadniczą, wręcz nadrzędną cechą informacji finansowych jest ich użyteczność, oparta na dwóch fundamentalnych cechach jakościowych: przydatności i wiernej prezentacji, pozwalająca zaspokajać potrzeby informacyjne szerokiego kręgu odbiorców. Inne cechy (porównywalność, sprawdzalność, terminowość, zrozumiałość) należy rozpatrywać w kategoriach ich wpływu na użyteczność. Na użyteczność informacji wpływ wywierają również ekonomiczność i dokonany kompromis przy ustalaniu cech jakościowych informacji finansowych [Walińska 2008, s. 100-105].

Informacje kosztowe o cechach jakościowych dla informacji finansowej pochodzą ze sprawozdań finansowych (dla odbiorców zewnętrznych) lub z raportów wewnętrznych (dla odbiorców wewnętrznych) generowanych na podstawie ksiąg rachunkowych, zwłaszcza ksiąg pomocniczych i zestawień ich sald (niekiedy również obrotów).

Informacje dla odbiorców wewnętrznych służące podejmowaniu decyzji pochodzą również spoza ksiąg rachunkowych i wówczas niemożliwe jest spełnienie przez informację kosztową cech przypisanych prawem bilansowym.

Informacje o kosztach pochodzące z rachunkowości zarządczej powinny pochodzić zarówno z rutynowych, jak i specjalnych raportów wewnętrznych, umożliwiających podejmowanie decyzji menedżerskich w wymiarze operacyjnym i strategicznym. Informacje te powinny spełniać wymogi wewnętrznie przyjęte przez przedsiębiorstwo dla określonych rodzajów informacji.

Przy doborze cech jakościowych dla informacji o kosztach w ramach rachunkowości zarządczej można uwzględnić trzy wzajemnie powiązane aspekty (techniczny, behawioralny, kulturowy) oraz, o ile to możliwe i/lub opłacalne, zastosować cechy jakościowe informacji finansowych. Ostatecznie o wartości informacji kosztowej

powinna decydować przewaga korzyści z jej posiadania nad kosztami jej pozyskania, a w systemie rachunkowości zarządczej główną rolę powinny odgrywać zrozumiałość i odpowiedniość [Jaruga i in. 2001, s. 511-513]. Informacje kosztowe z rachunkowości zarządczej wymagają również specjalistycznych kwalifikacji u odbiorców tych informacji.

3. Procesy integracyjne w rachunku kosztów

Zachodzące zmiany w rachunku kosztów, będące konsekwencją rozszerzającego się i zmieniającego się zapotrzebowania na informacje kosztowe ze strony różnych kręgów odbiorców, doprowadziły do wykształcenia się różnych typów i odmian rachunku kosztów, które dostarczają informacji dla operacyjnego i strategicznego zarządzania kosztami. Rachunki kosztów, które są bazą informacyjną dla zarządzania kosztami w wymiarze operacyjnym, umownie nazywa się tradycyjnymi, a służące strategicznemu zarządzaniu kosztami traktuje się jako nowoczesne [Sobańska 2009, s. 471-472].

Za tradycyjne rachunki kosztów uważa się rachunek kosztów pełnych, rachunek kosztów zmiennych i rachunek kosztów standardowych.

Do nowoczesnych rachunków kosztów zaliczyć można [Nowak, Wierzbiński 2010, s. 22]: rachunek kosztów działań, rachunek kosztów cyklu życia produktu, rachunek kosztów docelowych, rachunek kosztów ciągłego doskonalenia, rachunek kosztów w przekroju klienta, rachunek kosztów łańcucha wartości, rachunek kosztów działania „dokładnie na czas”, rachunek kosztów jakości, rachunek kosztów projektów innowacyjnych.

Korzystając z bogatej oferty w obszarze systemów rachunku kosztów, w wielu przedsiębiorstwach dokonuje się zmiany funkcjonującego systemu rachunku kosztów pod kątem dostosowania zakresu i jakości informacji kosztowych do potrzeb zarządczych. W procesach tych wyróżnia się podejście umiarkowane i radykalne [Sobańska 2009, s. 465]. Przy podejściu umiarkowanym przedsiębiorstwa wprowadzają wiele zmian w stosowanym sprawozdawczym rachunku kosztów w celu zwiększenia dokładności oraz rozszerzenia struktury tworzonych informacji o kosztach rzeczywistych i planowanych. Dotyczy to przede wszystkim ulepszenia procedur budżetowania kosztów, ujmowania i prezentacji kosztów w wymiarze rozdzielczym z wykorzystaniem wariantu dyspozycyjnego systemu rachunku kosztów planowanych [Szydełko 2004, s. 89-96], weryfikacji i ewentualnej zmiany kluczy podziałowych kosztów pośrednich, zwiększenia liczby obiektów odniesienia kosztów (uszczegółowienie układu rodzajowego kosztów i wprowadzenie ośrodków odpowiedzialności). W podejściu radykalnym rezygnuje się z dotychczasowych rozwiązań w stosowanym sprawozdawczym rachunku kosztów i zastępuje je nowymi systemami, wykorzystującymi zintegrowane systemy informatyczne.

Wśród sposobów na poprawę jakości informacji kosztowych wyróżnić można działania polegające na tworzeniu systemów rachunku kosztów powstałych w pro-

cesach integrujących już funkcjonujące systemy. Tego rodzaju działania stosowane są powszechnie w różnych obszarach działalności człowieka.

W literaturze przedmiotu coraz częściej pojawiają się systemy rachunku kosztów określane jako systemy zintegrowane, hybrydowe, mieszane. Dokonując klasyfikacji fazowej procesu ewolucji systemów rachunku kosztów, Kaplan i Cooper systemy pomiaru kosztów w ostatniej fazie nazwali „zintegrowanymi” [Kaplan, Cooper 2000, s. 29].

I. Sobańska używa terminów „mieszane, hybrydowe systemy rachunku kosztów” oraz „wielozadaniowe albo inaczej mieszane (lub hybrydowe) systemy rachunku kosztów, które budowane są według zasad kilku systemów rachunku kosztów, odrębnie prezentowanych w literaturze fachowej” [Sobańska 2009, s. 471].

W.H. Webster używa określenia „hybrydowy rachunek kosztów” dla systemu, w którym występuje jeden lub więcej rodzajów rachunku kosztów [Webster 2004, s. 156].

Analiza znaczenia terminów „zintegrowany” i „hybrydowy” prowadzi do wniosku, że określenie systemu rachunku kosztów jako „zintegrowany” lub „hybrydowy” powinno mieć dla tego systemu określone znaczenie [Szydełko 2010, s. 506-509].

Przez zintegrowany rachunek kosztów należy rozumieć:

- system połączonych rachunków kosztów (integracja wewnętrzna),
- podsystem będący częścią składową innego systemu (integracja zewnętrzna).

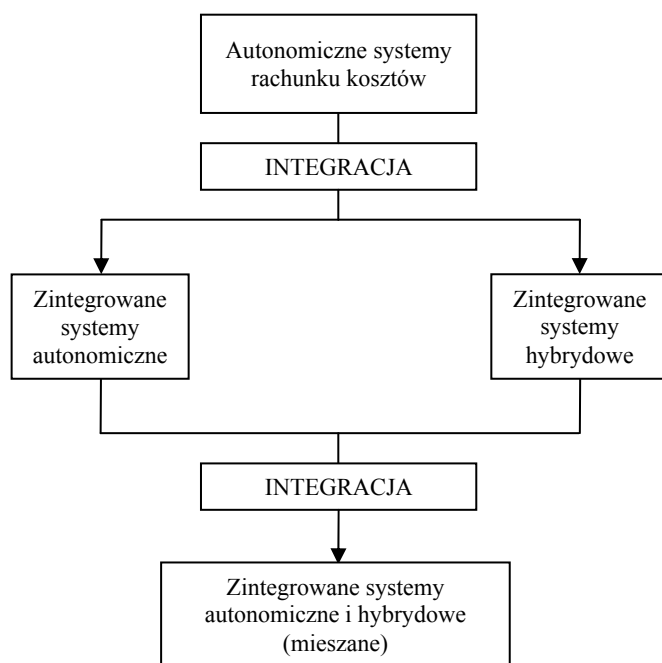
Zintegrowany wewnętrznie system rachunku kosztów powstaje w wyniku połączenia n systemów rachunku kosztów w celu zwiększenia zakresu informacji kosztowych dla różnych kręgów odbiorców [Szydełko 2001, s. 3.11]. Łączna ilość informacji w zintegrowanym wewnętrznie rachunku kosztów jest sumą ilości informacji generowanych przez łączone systemy rachunku kosztów przed ich połączeniem. Korzyścią takiej integracji jest stworzenie systemu wielowymiarowej informacji kosztowej o parametrach jakościowych identycznych z tymi, jakie dostarczały autonomiczne dotychczas systemy rachunku kosztów.

Zintegrowany zewnętrznie system rachunku kosztów powstaje w wyniku synchronizacji rozwiązań określonego systemu rachunku kosztów lub zintegrowanego wewnętrznie systemu rachunku kosztów z systemem (systemami) zarządzania przedsiębiorstwem. W tym przypadku o ilości i jakości informacji kosztowych decydują wymogi zgłaszane przez system zarządzania przedsiębiorstwem, dostępne rozwiązania w zakresie technologii informatycznej i zakres możliwości informacyjnych zintegrowanego zewnętrznie systemu rachunku kosztów.

Przez hybrydowy rachunek kosztów można rozumieć system n połączonych ze sobą rachunków kosztów, posiadających jedno wspólne źródło danych lub jeden zestaw tych źródeł, dostarczający informacji kosztowych nie zawsze równych sumie informacji (więcej lub mniej) dostarczanych odrębnie przez każdy z tych rachunków działających w warunkach autonomicznych. Również jakość informacji kosztowych powinna być wyższa, co zwiększa ich użyteczność. Tworzenie hybrydowych systemów rachunku kosztów pozwala na generowanie przez ten rachunek informacji no-

wych (nowa jakość), niemożliwych do uzyskania w procesach tworzenia wewnętrznie zintegrowanego rachunku kosztów.

W związku z wyróżnieniem hybrydowych i zintegrowanych systemów rachunku kosztów procesy integracyjne w systemach rachunku kosztów mogą doprowadzić do powstania trzech rodzajów systemów rachunku kosztów, co prezentuje rys. 1.



Rys. 1. Rodzaje zintegrowanych systemów rachunku kosztów

Źródło: opracowanie własne.

Zintegrowane systemy mieszane to systemy, w których dominują zazwyczaj zintegrowane systemy hybrydowe.

4. Integracja rachunku kosztów zmiennych ze sprawozdawczym rachunkiem kosztów

Wiele przedsiębiorstw wdraża i stosuje rachunek kosztów zmiennych niezależnie od obligatoryjnego sprawozdawczego rachunku kosztów, będącego integralną częścią systemu rachunkowości finansowej. Powoduje to dualizm w zakresie obsługi rachunku kosztów, objawiający się tym, że:

- sprawozdawczy rachunek kosztów, którego rozwiązania wynikają formalnie z zatwierdzonego przez kierownika jednostki zakładowego planu kont, a merytorycznie z przyjętej polityki rachunkowości, obsługiwany jest przez pracowni-

ków służb finansowo-księgowych, a głównym jego celem jest finansowa sprawozdawczość kosztowa i podatkowa,

- rachunek kosztów zmiennych to domena działów ekonomicznych (controllingowych), które traktują ten rachunek jako jedno z narzędzi wspomagających zarządzanie operacyjne.

Takie rozwiązanie kwestii funkcjonowania obydwu rachunków kosztów prowadzi często do konfliktów pomiędzy służbami głównego księgowego i menedżera finansowego, a także zwiększa koszty pozyskiwania informacji kosztowych.

W związku z powyższym pojawiały się próby wskazania konieczności integracji rachunku kosztów zmiennych ze sprawozdawczym rachunkiem kosztów na płaszczyźnie ewidencyjnej [Świdarska 1997, s. 296]. Wskazano również możliwości ewidencyjnej integracji różnych systemów rachunku kosztów w ramach zakładowego planu kont, szczególnie akcentując możliwości wkomponowania rachunku kosztów zmiennych w ewidencyjne rozwiązania sprawozdawczego rachunku kosztów [Szydełko 2000, s. 30-34].

W procesie ewidencyjnej integracji rachunku kosztów zmiennych ze sprawozdawczym rachunkiem kosztów bazowy powinien być sprawozdawczy rachunek kosztów, którego obligatoryjność i podstawowe zasady funkcjonowania usankcjonowane są przepisami międzynarodowego prawa bilansowego i regulacjami krajowymi. Mimo że prawo bilansowe bezpośrednio i precyzyjnie nie określa rozwiązań stosowanych w sprawozdawczym rachunku kosztów, a zwłaszcza systematyki oraz procedur grupowania i rozliczania kosztów, to pośrednio przez pozycje kosztowe tworzące sprawozdanie rachunek zysków i strat oraz bilansowe zasady wyceny majątku narzucają ujmowanie i prezentację kosztów w przekroju rodzajowym, podmiotowym i przedmiotowym, dopuszczając przy tym uproszczenia (tylko przekrój rodzajowy lub tylko przekrój kalkulacyjny).

W sprawozdawczym rachunku kosztów przedsiębiorstw wykorzystujących rachunek kosztów jako źródło informacji do zarządzania dominują w sensie ewidencyjnym rozwiązania polegające na ujmowaniu kosztów poniesionych pierwotnie w układzie rodzajowym, a następnie, już wtórnie, na odniesieniu ich na koszty do rozliczenia w miejscach powstania i na produkty z uwzględnieniem zasady memoriału.

Integrację rachunku kosztów zmiennych ze sprawozdawczym rachunkiem kosztów można uzyskać przez:

- 1) integrację na poziomie analitycznym,
- 2) integrację na poziomie syntetycznym.

Prawo bilansowe traktuje bardzo ogólnie problem prowadzenia ksiąg pomocniczych dla syntetycznych kont kosztów, nie precyzując w sposób szczegółowy, według jakich kryteriów i zasad mają one być wyodrębnione i funkcjonować. Inicjatywa w tym zakresie wychodzi ze strony zarządzających przedsiębiorstwem, którzy określają zapotrzebowanie na informacje dla celów zarządczych. Właśnie ta swoboda w zakresie kreowania wieloprzekrojowej analityki kosztów w sprawozdawczym

rachunku kosztów, umożliwiającą tworzenie bazy informacyjnej dla rachunkowości zarządczej/controllersingu, jest jednym ze sposobów ewidencyjnej integracji rachunku kosztów zmiennych ze sprawozdawczym rachunkiem kosztów.

Najlepszym umiejscowieniem kont analitycznych kosztów zmiennych i stałych są konta zespołu 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”. W wielu przedsiębiorstwach w ramach tego zespołu prowadzona jest już zazwyczaj ewidencja analityczna w innych przekrojach, co w praktyce oznacza, by dla każdego istniejącego już konta analitycznego do konta syntetycznego z zespołu 5 wyodrębnić i poprowadzić ewidencję analityczną w przekroju kosztów zmiennych i kosztów stałych.

Integracji rachunku kosztów zmiennych ze sprawozdawczym rachunkiem kosztów na poziomie syntetycznym dokonuje się przez wprowadzenie do zakładowego planu kont przedsiębiorstwa kolejnego zespołu kont syntetycznych, którego wyłącznym zadaniem jest grupowanie i rozliczanie kosztów według kryteriów ich zmienności, tj. w konwencji rachunku kosztów zmiennych.

Brak jakichkolwiek regulacji przez prawo bilansowe w tym zakresie oraz racjonalne działania księgowych – praktyków w polskich przedsiębiorstwach, w zasadzie bezkrytycznie akceptujących wzorcowy plan kont Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, powodują, że tworzenie zakładowego planu kont dla konkretnego przedsiębiorstwa to w dużej mierze powielanie rozwiązań wzorcowych, z ewentualną próbą dostosowania zawartych w nim rozwiązań do indywidualnych potrzeb przedsiębiorstwa. To dostosowanie w zakresie zespołów kont sprawozdawczego rachunku kosztów dotyczy w zasadzie rozstrzygnięcia, czy w rachunku kosztów będzie tylko zespół 4, tylko zespół 5, czy zespoły 4 i 5 razem. Wprowadzenie kolejnego zespołu kont (poza wzorcowym układem od 0 do 8) można więc uznać za działanie niekonwencjonalne.

Zespół kont grupujący i rozliczający koszty w ramach rachunku kosztów zmiennych, przykładowo 9 – „Koszty według ich zmienności oraz ich rozliczenie”, w najprostszym ujęciu składa się z trzech kont syntetycznych:

900 – Koszty zmienne,

901 – Koszty stałe,

990 – Rozliczenie kosztów według kryterium ich zmienności.

Zespół ten funkcjonuje na zasadzie analogii do stosowanego powszechnie układu rodzajowego kosztów (zespół 4) w przypadku ustalania przez przedsiębiorstwo księgowego wyniku finansowego w formule kalkulacyjnej (jest układem ewidencyjnie samozamykającym się).

Niezależnie od poziomu integracji rachunku kosztów zmiennych ze sprawozdawczym rachunkiem kosztów ilość, zakres i jakość informacji kosztowych są w zasadzie identyczne jak w przypadku funkcjonowania tych rachunków w sposób autonomiczny. Integracja może wywierać wpływ na obniżenie kosztów pozyskiwania informacji o kosztach (poprawiać jej ekonomiczność) oraz czyni rachunek kosztów zmiennych rachunkiem systematycznym, co zapewnia ciągłość w dostarczaniu informacji o kosztach zmiennych i kosztach stałych.

5. Hybryda rachunku kosztów zmiennych ze sprawozdawczym rachunkiem kosztów

Aktualnie obowiązujące prawo bilansowe definiuje kategorię „koszt wytworzenia produktu” do wyceny zapasu produktów, którą to kategorię ustala się w ramach sprawozdawczego rachunku kosztów. Zgodnie z nim koszt wytworzenia produktu obejmuje koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu. Koszty bezpośrednie obejmują wartość zużytych materiałów bezpośrednich, koszty pozyskania i przetworzenia związane z produkcją i inne koszty poniesione w związku z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje w dniu wyceny. Do uzasadnionej, odpowiedniej do okresu wytwarzania produktu, części kosztów pośrednich zalicza się zmienne pośrednie koszty produkcji oraz tę część stałych, pośrednich kosztów produkcji, które odpowiadają poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych.

Prawo bilansowe dokonało w tym przypadku procesu hybrydyzacji (skrzyżowania) dwóch systemów rachunku kosztów: sprawozdawczego rachunku kosztów z klasycznymi podziałami na koszty bezpośrednie i koszty pośrednie oraz rachunku kosztów zmiennych z podziałem na koszty zmienne i koszty stałe. Skrzyżowanie tych rachunków nastąpiło w wybranym przez prawo bilansowe obszarze, tj. w kosztach pośrednich wytwarzania produktów, ujmowanych ewidencyjnie jako koszty wydziałowe.

Zasadniczym celem tego procesu było zapewnienie właściwej wyceny bilansowej zapasu produktów (wyeliminowanie z kosztu wytworzenia kolejnego kosztu okresu – kosztów stałych niewykorzystanych zdolności produkcyjnych), ale dzięki temu powstały nowe informacje kosztowe o charakterze zarządczym (koszt wytworzenia produktu, koszt niewykorzystanych zdolności produkcyjnych). Te nowe informacje kosztowe, obligatoryjnie generowane przez rachunki kosztów w przedsiębiorstwach mających obowiązek badania sprawozdań finansowych, mogą zostać wykorzystane przez różne kręgi odbiorców informacji.

W praktyce księgowej ujawnianie kosztu wytworzenia produktów i ewentualnych kosztów stałych niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych następuje wyłącznie przy wycenie bilansowej zapasu produktów i/lub przy wycenie bieżącej [Fedak 2010, s. 296-303]. Stosowanie kosztu wytworzenia produktu do wyceny bieżącej znacznie zwiększa jakość, a przez to przydatność tych informacji kosztowych dla celów zarządczych.

6. Rachunek kosztów zmiennych a nowoczesne rachunki kosztów

Rozwiązania bazujące na rachunku kosztów zmiennych od wielu lat funkcjonują w przedsiębiorstwach jako jedno z zasadniczych narzędzi wspomagających zarządzanie kosztami, a sama koncepcja tego rachunku wpływa w istotny sposób na

kształtowanie nowoczesnych systemów rachunku kosztów stosowanych we współczesnych przedsiębiorstwach [Zarzycka 2011, s. 233].

Dzięki procesom integracyjnym i hybrydyzowania rachunku kosztów zmiennych z nowoczesnymi systemami rachunku kosztów i innymi narzędziami rachunkowości zarządczej powstają informacje kosztowe pozwalające menedżerom wspomagać procesy decyzyjne zarówno dotyczące krótkich okresów, jak i długookresowe (niwelując tym samym podstawowy zarzut wobec samego rachunku kosztów zmiennych o jego nieprzydatności w decyzjach długookresowych).

Szczególną rolę rachunek kosztów zmiennych odgrywa w kształtowaniu systemów rachunku kosztów dotyczących [Zarzycka 2011, s. 234-238]:

- rachunku planowanych kosztów krańcowych,
- procesowego rachunku kosztów krańcowych i marż brutto,
- rachunku kosztów zasobów,
- rachunkowości przerobu.

Rachunek planowanych kosztów krańcowych (niem. *Grenzplankostenrechnung*) powstał w drodze integracji rachunku kosztów zmiennych z systemem zarządzania przedsiębiorstwem (integracja zewnętrzna) i jest zasadniczym systemem rachunku kosztów, którego wybrane rozwiązania stosowane są powszechnie przez wiele lat w niemieckich przedsiębiorstwach. Dotyczą one zwłaszcza przypisywania kosztów pośrednich oraz kosztów zmiennych i stałych do centrów odpowiedzialności za koszty, stosowania analizy ogólnej i przyczynowej odchyień dla poszczególnych centrów kosztów oraz wykorzystania procedur kalkulacji marży brutto.

Procesowy rachunek kosztów krańcowych i marż brutto (niem. *Prozesskonforme Grenzplankostenrechnung*) stosowany jest w niemieckich przedsiębiorstwach jako hybryda rachunku planowanych kosztów krańcowych i rachunku kosztów działań w celu tworzenia i dostarczania informacji o znacznie poszerzonym zakresie dla zarządzania procesami (działaniami) w przedsiębiorstwie ze szczególnym uwzględnieniem wykorzystania zmienności kosztów w rozliczaniu kosztów pośrednich.

Rachunek kosztów zasobów (*resource consumption accounting*) to amerykańska odmiana (hybryda) niemieckiego rachunku planowanych kosztów krańcowych i rachunku kosztów działań, wykorzystywana informacyjnie do wspomaganie zarządzania kosztami zasobów oraz pozwalająca wykorzystywać w podejmowaniu decyzji wielostopniową strukturę kosztów stałych, wielostopniowe ustalanie rezultatów w postaci marż brutto oraz ustalanie rentowności obiektów odniesienia kosztów (produktów, procesów, centrów kosztowych i wynikowych, zasobów, klientów) [Szychta 2008, s. 300].

Rachunkowość przerobu (*throughput accounting*) powstała na bazie integracji koncepcji teorii ograniczeń z rachunkiem kosztów zmiennych. System ten pozwala zidentyfikować najbardziej wiążące ograniczenia w danym przedsiębiorstwie i zarządzać nimi w celu jak najefektywniejszego wykorzystania posiadanych zasobów. Do pomiaru wartości przerobu, wykorzystywanej do ustalania kalkulowanego zysku netto, stosuje się miarę zbliżoną koncepcyjnie do pojęcia marży brutto.

7. Podsumowanie

Rachunek kosztów wywiera duży wpływ na zakres i jakość informacji kosztowych, dostarczanych przez zintegrowane lub hybrydowe systemy rachunku kosztów, w systemie zarówno rachunkowości finansowej, jak i rachunkowości zarządczej.

Integracja rachunku kosztów zmiennych lub narzędzi rachunkowości zarządczej wykorzystujących zmienność kosztów z innymi systemami może odbywać się na zasadzie łączenia (wkomponowania) lub przez hybrydyzację (krzyżowanie). W wyniku łączenia zwiększa się zakres informacji dostarczanych przez zintegrowany system rachunku kosztów, a hybrydowy rachunek kosztów musi generować przynajmniej jedną informację kosztową niemożliwą do uzyskania wprost z autonomicznych rachunków kosztów. Szczególna jakość informacyjna powstaje więc w hybrydowych rachunkach kosztów, a w rachunkach zintegrowanych można mówić o poprawie jakości informacji wskutek zwiększenia jej ekonomiczności.

Niezależnie od charakteru integracji wykorzystanie rachunku kosztów zmiennych w tych procesach powoduje zawsze dostarczanie przez nowe systemy rachunku kosztów wielowymiarowych informacji wykorzystywanych do podejmowania decyzji w ramach zarządzania operacyjnego i strategicznego.

Łącząc się z innymi systemami, rachunek kosztów zmiennych wnosi do nowo powstającego systemu swoje pozytywne cechy i narzędzia, ale równocześnie inne systemy wzbogacają możliwości samego rachunku kosztów zmiennych, czyniąc go chociażby przydatnym w decyzjach długookresowych. Takie działania wpływają korzystnie na rozwój systemów rachunku kosztów, umożliwiając tworzenie nowych, lepszych jakościowo informacji o kosztach, a tym samym przedłużając przydatność zarządczą tradycyjnych systemów rachunku kosztów na przyszłość.

Literatura

- Fedak Z., *Wycena zapasu produktów*, [w:] *Rachunkowość. Zamknięcie roku 2010*, Rachunkowość Sp. z o.o., Warszawa 2010.
- Jaruga A.A., Nowak W.A., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania. Wydanie II*, SWSPiA, Łódź 2001.
- Kaplan R.S., Cooper R., *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2000.
- Micherda B., *Współczesna rachunkowość w kreowaniu wiarygodnego obrazu działalności jednostki gospodarczej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 2004.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej według stanu na dzień 1 stycznia 2011r.*, IFRS Foundation, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce Zarząd Główny w Warszawie Instytut Certyfikacji Zawodowej Księgowych, Warszawa 2011.
- Nowak E., Wierziński M., *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2010.
- Sobańska I., *Rachunek kosztów w praktyce polskiej*, [w:] *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, red. I. Sobańska, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2009.
- Szychta A., *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008.

- Szydełko A., *Hybrydowe rachunki kosztów w kreowaniu informacji na potrzeby zarządzania kosztami*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego nr 123, Wydawnictwo UE, Wrocław 2010.
- Szydełko A., *Integracja rachunku kosztów zmiennych z rachunkiem kosztów pełnych*, [w:] T. Martyniuk, J. Wermut, E. Nowak (red.), *Rachunek kosztów w praktyce, t. 3*, Wydawnictwo Dashoffer Verlag, Warszawa 2001.
- Szydełko A., *Możliwości wkomponowania rachunku kosztów zmiennych w ewidencyjne rozwiązania systematycznego rachunku kosztów*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000, nr 8.
- Szydełko A., *Rachunek kosztów planowanych w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 2004.
- Świdorska G.K. (red.), *Rachunkowość zarządcza*, Poltext, Warszawa 1997.
- Walińska E., *Założenia fundamentalne i nadrzędne zasady rachunkowości*, [w:] E. Walińska (red.), *Rachunkowość. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa 2008*, ABC a Wolters Kluwer Business, Warszawa 2008.
- Webster W.H., *Accounting for Managers*, McGraw-Hill, New York 2004.
- Zarzycka E., *Wpływ rachunku kosztów zmiennych na kształt wybranych systemów rachunków kosztów stosowanych przez współczesne przedsiębiorstwa*, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego nr 1/2, Sopot 2011.

THE EFFECT OF DIRECT COSTING INTEGRATION PROCESSES FOR THE QUALITY OF COST INFORMATION

Summary: This article addresses the problem of using direct costing system for creating integrated and hybrid cost accounting. The paper presents the effects of the direct costing, reported cost accounting and chosen newest cost accounting integration processes, which are the most important in the generation of financial and managerial high quality cost information.

Keywords: direct costing, integrated cost accounting, hybrid cost accounting, cost information.