

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

289

Systemy rachunku kosztów i kontroli zarządczej

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Barbara Cibis
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
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

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 2013

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-381-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

| | |
|--|-----|
| Wstęp | 11 |
| Dorota Adamek-Hyska , Zakres kontroli zarządczej przedsięwzięć inwestycyjnych realizowanych w koncepcji partnerstwa publiczno-prywatnego .. | 13 |
| Anna Balicka , Koopetycja uczelni publicznych..... | 22 |
| Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , Wybrane narzędzie lean manufacturing w teorii i praktyce..... | 34 |
| Kinga Bauer , Decyzyjny rachunek kosztów postępowania upadłościowego.. | 43 |
| Piotr Bednarek , Systemy kontroli zarządczej i ich znaczenie z perspektywy naczelnego kierownictwa przedsiębiorstw działających w Polsce | 53 |
| Renata Biadacz , Analiza ryzyka jako element kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego | 70 |
| Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Pomiar dokonań organizacji w controllingu procesowym | 81 |
| Leszek Borowiec , Szacowanie kosztu netto usługi powszechnej na wybranym przykładzie..... | 91 |
| Agnieszka Burczyc-Witczak , Cele i zakres kontroli zarządczej na podstawie Ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 roku..... | 102 |
| Jolanta Chluska , Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów w rachunkowości samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej ... | 111 |
| Adam Chmielewski , Implementacja budżetowania zadaniowego na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego | 120 |
| Anna Maria Chojnacka-Komorowska , Wykorzystanie systemów Business Intelligence w controllingu finansowym | 130 |
| Justyna Dyduch , Wykorzystanie dynamicznego kosztu jednostkowego w ocenie efektywności projektów ekologicznych | 140 |
| Joanna Dynowska , Plany wdrożenia controllingu w przedsiębiorstwach w świetle badań ankietowych | 151 |
| Wojciech Fliegner , Technologia Business Intelligence jako środowisko kontroli zarządczej procesów biznesowych..... | 161 |
| Monika Foremna-Pilarska , Modyfikacja rachunku kosztów rzeczywistych na potrzeby budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwie produkcyjnym | 171 |
| Anna Glińska , Metody ograniczania ryzyka operacyjnego w zakładach pracy chronionej | 181 |
| Renata Gmińska , Nowe koncepcje zarządzania a rachunek kosztów | 193 |

| | |
|---|-----|
| Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska , Wdrożenie rachunku kosztu działań w Pomorskiej Spółdzielni Mieszkaniowej | 203 |
| Beata Gostomczyk , Time Driven Activity Based Costing – przykład zastosowania | 217 |
| Elżbieta Jaworska , Orientacja systemów kontroli zarządczej na społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstwa | 226 |
| Beata Juralewicz , Wybrane elementy rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwach regionalnej komunikacji samochodowej | 239 |
| Zdzisław Kes , Wybrane zagadnienia kontroli budżetowej | 249 |
| Magdalena Kludacz , Zasady rachunku kosztów niemieckich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych | 258 |
| Konrad Kochański , Koncepcja budżetowania projektu na przykładzie przedsiębiorstwa budowlanego..... | 268 |
| Krzysztof Konstantyn , Koncepcja wprowadzenia rachunku odpowiedzialności do przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane..... | 280 |
| Zbigniew Korzeb , Koncepcja RAPM (<i>Risk Adjusted Performance Measure</i>) jako zintegrowany model zarządzania ryzykiem i efektywnością w banku komercyjnym | 294 |
| Mariola Kotłowska , Zmiana sprzedawcy energii elektrycznej jako sposób redukcji kosztów przedsiębiorstwa..... | 304 |
| Marcin Kowalewski , Zarządzanie dokonaniem według koncepcji beyond budgeting | 314 |
| Alina Kozarkiewicz , Model biznesu a system rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie | 323 |
| Paweł Kuzdowicz , Rozliczanie świadczeń wzajemnych a rachunek nośników w przedsiębiorstwie | 332 |
| Mariusz Lisowski , Rachunek kosztów działań w efektywnym zarządzaniu bankiem..... | 343 |
| Sebastian Lotz , Wymiar zarządczy rachunku kosztów docelowych..... | 354 |
| Monika Łada , Modelowanie docelowych osiągnięć organizacji | 365 |
| Sylwia Łęgowik-Świącik , Instrumentalna rola kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych | 373 |
| Iwona Majchrzak , Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami ochrony środowiska | 383 |
| Jarosław Mielcarek , Próba rekonstrukcji podstaw teoretycznych rachunku kosztów docelowych..... | 394 |
| Ewelina Młodzik , Zarządzanie ryzykiem w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie Urzędu Miejskiego w Chojnicach | 406 |
| Daria Moskwa-Bęczkowska , Rachunek kosztów publicznych szkół wyższych w Polsce w świetle reformy szkolnictwa wyższego | 416 |
| Edward Nowak , Pomiar dokonania przedsiębiorstwa jako zadanie rachunkowości | 427 |

| | |
|--|-----|
| Marta Nowak , Praca w controllingu a przybierane role grupowe. Analiza wyników badań empirycznych | 438 |
| Agnieszka Nóżka , Zarządzanie projektami inwestycyjnymi realizowanymi zgodnie z warunkami kontraktowymi FIDIC | 449 |
| Piotr Oleksyk , Wybrane aspekty pomiaru efektywności przedsięwzięć publiczno-prywatnych | 459 |
| Marek Ossowski , Budżetowanie kosztów udziału w targach | 468 |
| Marzena Remlein , Konsolidacja środków pieniężnych jako instrument zarządzania przepływami pieniężnymi w grupie kapitałowej..... | 478 |
| Sabina Rokita , Wybrane problemy planowania i kontroli kosztów projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwach | 487 |
| Ewa Różańska , Potencjał informacyjny rachunku kosztów w zarządzaniu projektami innowacyjnymi | 497 |
| Bogna Sawicka , Kalkulacja kosztów studiów niestacjonarnych na uczelniach publicznych..... | 507 |
| Anna Surowiec , Rachunek kosztów docelowych w zarządzaniu łańcuchem dostaw | 517 |
| Elżbieta Izabela Szczepankiewicz , Systemy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych a systemy zarządzania w instytucjach sektora finansowego – podobieństwa i różnice | 526 |
| Marta Targowicz , Rachunek kosztów działań jako podstawa wyjściowa modelu rachunku kosztów promocji..... | 537 |
| Piotr Urbanek, Ewa Walińska , Wynik finansowy jako miernik dokonań uczelni publicznej | 546 |
| Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Elementy systemu kontroli zarządczej i controllingu finansowego w procesie zarządzania przedsiębiorstwem..... | 556 |
| Beata Zaleska , Ocena wykorzystywania informacji o kosztach w szpitalach prowadzonych w formie SPZOZ i w formie spółki z o.o. | 566 |

Summaries

| | |
|---|----|
| Dorota Adamek-Hyska , The basic scope of management control over investment projects carried out under the public-private partnership scheme | 21 |
| Anna Balicka , Coopetition of public higher education | 33 |
| Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , Selected tools of lean manufacturing in theory and practice | 42 |
| Kinga Bauer , Decision calculus of bankruptcy proceedings costs | 52 |
| Piotr Bednarek , Management control systems and their importance from the perspective of top management of companies operating in Poland | 69 |
| Renata Biadacz , Risk analysis as part of the management control of local government units | 80 |

| | |
|---|-----|
| Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Measurement of the organization performance in process oriented controlling | 90 |
| Leszek Borowiec , Estimating the net cost of the universal service on the chosen example | 101 |
| Agnieszka Burczyk-Witczak , Objectives and scope of management control based on the Public Finance Act of 27 August 2009 | 110 |
| Jolanta Chluska , Deferred income, charges and accruals in the IPHCU accountancy | 119 |
| Adam Chmielewski , Implementation of performance budgeting at the faculty of Management of Warsaw University | 129 |
| Anna Maria Chojnacka-Komorowska , Use of Business Intelligence systems in financial controlling | 139 |
| Justyna Dyduch , The use of dynamic generation cost in the assessment of effectiveness of environmental investment projects | 150 |
| Joanna Dynowska , Plans of controlling implementation as revealed by questionnaire surveys | 160 |
| Wojciech Fliegner , Business Intelligence Technology as an environment for management control of business processes | 170 |
| Monika Foremna-Pilarska , Modification of the real cost statement for the needs of operational budgeting in a production company | 180 |
| Anna Glińska , Methods of reducing operational risk in sheltered workshops | 192 |
| Renata Gmińska , New concepts of management and cost accounting | 202 |
| Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska , Implementation of activity based costing in the <i>Pomorska Spółdzielnia Mieszkaniowa</i> | 216 |
| Beata Gostomczyk , Time-Driven Activity-Based Costing – application example | 225 |
| Elżbieta Jaworska , Management control systems oriented to corporate social responsibility | 238 |
| Beata Juralewicz , Chosen elements of responsibility accounting in regional car companies | 248 |
| Zdzisław Kes , Selected aspects of budgetary control | 257 |
| Magdalena Kludacz , The principles of cost accounting in German hospitals for the valuation of medical services | 267 |
| Konrad Kochański , The concept of project budgeting on the example of construction company | 279 |
| Krzysztof Konstantyn , The conception of introduction of responsibility accounting to building construction production enterprises | 293 |
| Zbigniew Korzeb , The concept of RAPM (Risk Adjusted Performance Measure) as an integrated model of risk and performance management in a commercial bank | 303 |
| Mariola Kotłowska , Changing electricity suppliers as a way to reduce the costs of a company | 313 |

| | |
|--|-----|
| Marcin Kowalewski , Performance management of beyond budgeting | 322 |
| Alina Kozarkiewicz , Business model and management accounting system of an enterprise..... | 331 |
| Paweł Kuźdowicz , Settlement of mutual benefits and object accounting in an enterprise..... | 342 |
| Mariusz Lisowski , Activity based costing in the effective management of the bank..... | 353 |
| Sebastian Lotz , Managerial dimension of target costing..... | 364 |
| Monika Łada , Organization target performance modelling..... | 372 |
| Sylvia Łęgowik-Świącik , Instrumental role of management control in public finance area..... | 382 |
| Iwona Majchrzak , Budgeting as a tool of environment protection costs management | 393 |
| Jarosław Mielcarek , An attempt to reconstruct target costing theoretical foundations | 405 |
| Ewelina Młodzik , Risk management in local government units on the example of the city hall in Chojnice..... | 415 |
| Daria Moskwa-Bęczkowska , Cost accounting of public universities in Poland in the light of the reform of higher education..... | 426 |
| Edward Nowak , Performance evaluation as an aspect of accounting..... | 437 |
| Marta Nowak , Work in controlling and undertaken group roles. Analysis of empirical study..... | 448 |
| Agnieszka Nózka , Management of investment projects carried out in accordance with FIDIC conditions of contract..... | 458 |
| Piotr Oleksyk , Selected aspects of measurement of public-private partnership projects efficiency..... | 467 |
| Marek Ossowski , Budgeting of participation costs in fairs..... | 477 |
| Marzena Remlein , Cash pooling as a management instrument of cash flows in capital group | 486 |
| Sabina Rokita , Selected problems of planning and costs of research and development projects controlling in enterprises..... | 496 |
| Ewa Różańska , Information potential of cost accounting in innovative projects management..... | 506 |
| Bogna Sawicka , Costs calculation of non stationary studies at public universities | 516 |
| Anna Surowiec , Target costing for supply chain management | 525 |
| Elżbieta Izabela Szczepankiewicz , Management control systems in public finances sector entities and management systems in institutions of financial sector – similarities and differences..... | 536 |
| Marta Targowicz , Activity based costing as a base of the model of the promotion costing | 545 |

| | |
|---|-----|
| Piotr Urbanek, Ewa Walińska , Financial result as a measure of public university performance | 555 |
| Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Components of management control and financial control systems in the enterprise management process..... | 565 |
| Beata Zaleska , Evaluation of the use of information system about costs in hospitals run in the form of Independent Public Healthcare Centres and of liability company | 574 |

Monika Foremna-Pilarska

Politechnika Koszalińska

MODYFIKACJA RACHUNKU KOSZTÓW RZECZYWISTYCH NA POTRZEBY BUDŻETOWANIA OPERACYJNEGO W PRZEDSIĘBIORSTWIE PRODUKCYJNYM

Streszczenie: W artykule przedstawiono cele i zadania rachunku kosztów we współczesnym systemie rachunkowości i w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Ponadto zaprezentowano mankamenty rachunku kosztów rzeczywistych, które nie współgrają z procesem budżetowania operacyjnego. Autorka przedstawiła propozycje kierunków przekształceń w rachunku kosztów rzeczywistych w przedsiębiorstwie produkcyjnym, których celem jest dostosowanie do wymogów budżetowania. Wskazała, jak istotne jest współdziałanie narzędzi rachunkowości finansowej z narzędziami rachunkowości zarządczej dla uzyskania informacji pozwalających na optymalizację efektów podejmowanych decyzji.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów, budżetowanie

1. Wstęp

Bieżąca działalność przedsiębiorstw różnej wielkości i branży oraz szanse ich stabilnego rozwoju w przyszłości nierozzerwalnie wiążą się z procesami podejmowania właściwych decyzji, które mają umożliwić osiągnięcie zakładanych celów. Złożoność otoczenia, w jakim funkcjonują współczesne przedsiębiorstwa, a także tempo zachodzących zmian sprawiają, że umiejętność podejmowania odpowiednich decyzji we właściwym czasie nabiera szczególnego znaczenia. W ogólnym rozumieniu decyzja kojarzy się z dokonywaniem wyborów, rozwiązywaniem pojawiających się problemów, wytyczaniem celów i kierunków działania, jak również określaniem metod oraz sposobów służących ich realizacji. Decydowanie jako sztuka rozwiązywania problemów i dokonywania wyborów najlepszych z punktu widzenia możliwych korzyści i ewentualnego ryzyka ma kluczowe znaczenie dla sprawności zarządzania organizacją oraz kształtowania jej przyszłości [Penc 1996, s. 8-9]. Akcentując rangę i znaczenie tego procesu, Penc dodaje, że „nowoczesne zarządzanie można bez większego uproszczenia rozpatrywać jako jeden ciąg decydowania i tworzenia warunków skutecznej realizacji decyzji” [Penc 1996, s. 126]. Podejmowanie decy-

zji, zwłaszcza kierowniczych czy menedżerskich, staje się obecnie coraz trudniejsze i bardziej złożone, co sprawia, iż dużego znaczenia nabiera zdolność pozyskiwania, selekcjonowania i prawidłowego analizowania wiarygodnych i aktualnych informacji, istotnych z punktu widzenia rozpatrywanego problemu. Informacje te muszą dotyczyć zarówno aspektów:

1. formalnoprawnych,
2. finansowo-ekonomicznych,
3. społecznych funkcjonowania przedsiębiorstwa.

Potrzeba właściwego zarządzania za pomocą skutecznego procesu decyzyjnego w aspekcie finansowo-ekonomicznym rodzi wiele istotnych zagadnień do rozwiązania. Wśród nich wyróżnia się rolę rachunku kosztów rzeczywistych w procesie podejmowania decyzji oraz stworzenie kompatybilności między informacją pobieraną z rachunku kosztów rzeczywistych generowanych w rachunkowości finansowej z budżetami operacyjnymi stosowanymi w rachunkowości zarządczej. Oba narzędzia, pochodzące w pewnym sensie z komplementarnych systemów rachunkowości przedsiębiorstwa, powinny być ze sobą skorelowane tak, aby mogły służyć procesowi decyzyjnemu.

W artykule autorka ukazuje propozycje przekształceń modyfikujących system rachunkowości finansowej, który jest podyktowany wdrożeniem budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwie.

2. Rola i znaczenie rachunku kosztów w przedsiębiorstwie

Obecnie rachunek kosztów musi spełniać podwójną rolę. Z jednej strony powinien tradycyjnie dostarczać informacji do celów sprawozdawczości finansowej. Z drugiej zaś konkretyzować i umacniać jego związki z procesem zarządzania [Świdarska 2002, s. 1-8]. „Coraz większego znaczenia nabiera przy tym jego drugi, zarządczy aspekt. Jednocześnie relatywna autonomia rachunku kosztów stanowi przyczynę wyodrębniania właściwych mu metod, zasad, reguł i sposobów postępowania” [Jakubiec 2012, s. 53].

Definiowanie rachunku kosztów jako ciągu uporządkowanych i wzajemnie powiązanych czynności umożliwiających badanie i transformowanie, według przyjętego modelu, informacji o kosztach działalności przedsiębiorstwa obecnie jest niewystarczające. System rachunku kosztów bowiem rozumiany jest dziś znacznie szerzej i często definiowany jako rachunek kosztów i efektów. Współczesny rachunek kosztów obejmuje planowanie i kontrolę osiągnięć przedsiębiorstwa oraz generowanie informacji niezbędnych do podejmowania decyzji operacyjnych i strategicznych. Jest systemem ujmującym informacje w ujęciu: *ex post*, *in tempora* i *ex ante*. Wśród podstawowych celów rachunku kosztów można ogólnie wyróżnić:

1. określenie wartości zapasów produktów, produkcji niezakończonych, surowców i wszelkich zapasów istniejących w przedsiębiorstwie,
2. optymalizację decyzji gospodarczych, w zakresie przyszłych przedsięwzięć,

3. planowanie i kontrolę kosztów całego przedsiębiorstwa i wydzielonych jego struktur.

Realizacja celów ogólnych stawia przed współczesnym rachunkiem kosztów m.in. takie zadania, jak:

1. dostarczanie systematycznych informacji w formie raportów wewnętrznych,
2. dostarczanie systematycznych informacji w formie sprawozdań w zakresie planowania i kontroli kosztów procesów i oceny pracowników odpowiedzialnych,
3. dostarczanie informacji o rentowności produktów lub klientów w celu podejmowania właściwych decyzji z alokacją zasobów i polityką ceową.

Na przestrzeni lat wykształciły się różne systemy rachunku kosztów. Zgrupować je można w ramach dwóch podstawowych kryteriów klasyfikacji [Nowak 2004, s. 20]:

1. ze względu na rodzaj i zakres rozliczania kosztów na produkty,
2. ze względu na stopień standaryzacji kosztów i sposób ich prezentacji.

Ze względu na rodzaj i zakres rozliczania kosztów na produkty można wyodrębnić dwa tradycyjne systemy:

1. rachunek kosztów pełnych,
2. rachunek kosztów zmiennych.

Oba wymienione systemy rachunku kosztów mogą przybierać postać rachunku kosztów rzeczywistych, czyli aktualnych. Wybór i zastosowanie konkretnego systemu rachunku kosztów w przedsiębiorstwie uwarunkowany jest spełnieniem przez niego konkretnych potrzeb informacyjnych, będących pochodną wybranych metod zarządzania, a także konkretnych problemów, jakie w tym przedsiębiorstwie występują.

Reasumując, rachunek kosztów w przedsiębiorstwie stanowi zbiór informacji, który m.in. wspiera kadrę kierowniczą w bieżącym zarządzaniu, ale i w realizacji zadań strategicznych przedsiębiorstwa. Budżetowanie i sprawozdania wynikowo-kontrolne w przekroju centrów odpowiedzialności służą zarządzaniu przez cele. Zatem ustalenie celów i zadań rachunku kosztów, tak aby wspomagał on podejmowanie decyzji, powinno być dostosowane do systemu budżetowania w przedsiębiorstwie.

3. Konieczność zmian w rachunku kosztów rzeczywistych w świetle budżetowania operacyjnego

Zakładając, że przedsiębiorstwo produkcyjne stosuje budżety operacyjne do planowania, monitorowania i kontroli działalności, jasny staje się fakt modyfikacji rachunku kosztów rzeczywistych, który współgrałby z potrzebami tego systemu. Do podstawowych mankamentów rachunku kosztów w świetle budżetów operacyjnych zalicza się:

1. rejestrację kosztów według rodzajów i miejsca powstania kosztu;
2. zbyt ogólny podział na MPK:
 - a. działalności podstawowej (produkcyjnej),

- b. działalności pomocniczej,
 - c. działalności administracyjnej;
3. rozliczanie w ograniczonym zakresie działalności pomocniczej.

Wymienione mankamenty rachunku kosztów rzeczywistych nie wyczerpują katalogu niedostosowań do potrzeb budżetowania operacyjnego, jednak są najistotniejsze. Spojrzenie sytuacyjne sugeruje, że uniwersalne teorie mogą nie mieć zastosowania, ponieważ każde przedsiębiorstwo jest jedyne w swoim rodzaju, a zachowania kierownicze w danej sytuacji są uwarunkowane elementami niepowtarzalnymi, właściwymi tylko dla konkretnej sytuacji. Dlatego trzy wymienione elementy stanowią zbiór podstawowych mankamentów rachunku kosztów względem budżetów operacyjnych. Nie jest to jednak katalog zamknięty.

Jeśli w przyjętym założeniu MPK w strukturze przedsiębiorstwa będą zbyt ogólne, to rejestracja kosztów według rodzajów i miejsca powstania kosztu, mimo że ma charakter dwufazowy, nie wystarcza do ustalenia szczegółowych proporcji kosztów do twórców kosztów i ich miejsc powstania. Jest to analiza kosztów, która nie pozwala na ustalenie rzeczywistych ich twórców ze względu na zbytne uproszczenia przyjęte do ewidencji kosztów w okrojonej liczbie MPK. Sytuacja wymaga analizy faktycznych miejsc powstawania kosztów i porównania z budżetami kosztów, które powinny być sporządzane z uwzględnieniem informacji z rachunku kosztów. Wówczas prace księgowych i budżetujących nie wymagałyby pewnych powieleń w przypadku szczegółowych rozliczeń w ramach budżetów, których brakuje w niedostosowanym do bieżących potrzeb rachunku kosztów. Bardzo istotne w praktyce jest takie przygotowanie rachunku kosztów, które poza zadaniami ewidencyjnymi kosztów i ich rozliczaniem o charakterze sprawozdawczym, uwzględniałoby potrzeby innych użytkowników informacji w nim gromadzonych.

Ponadto zbyt ogólny podział na MPK w przedsiębiorstwie produkcyjnym może skutkować tym, że w zakresie działalności podstawowej, a więc produkcji, powstaną liczne nieprawidłowości liczenia kosztów. Może się tak dzieć wówczas, gdy w przedsiębiorstwie w zakresie produkcji podstawowej zostanie niepodzielone centrum kosztów i będzie obejmować cały wydział, składający się z kilku podzespołów produkcyjnych, oraz jego koszty ogólne. Skutkiem takiej sytuacji będzie zawyżony lub zaniżony koszt wytworzenia produktów. Zbyt syntetyczny podział MPK powoduje nieprawidłowości liczenia kosztów wówczas, gdy nie wszystkie produkty będą przechodziły przez każdy pojedynczy podzespół produkcyjny. Koszty wszystkich podzespołów produkcyjnych, kiedy każda ich istotna wartość jest ujmowana na jednym ogólnym MPK, a później rozliczana na ogół wytwarzanych na nich produktów, nie są adekwatne do faktycznych kosztów konkretnych produktów. W sytuacji, gdy któryś z produktów nie będzie wymagał przejścia przez wszystkie podzespoły produkcyjne, zostanie i tak obciążony nadmiernymi ich kosztami. Co w konsekwencji doprowadzi do zawyżenia kosztów produktów przetworzonych w mniejszym zakresie i zniżenia kosztów produktów przechodzących przez wszystkie podzespoły produkcyjne tworzące linię produkcyjną.

Innym efektem zbyt ogólnych MPK, który skutkuje brakiem identyfikacji nie tylko wspomnianych kosztów wytworzenia, jest brak identyfikacji MPK dla infrastruktury medialnej, ciepłowniczej, wodnej czy informatycznej itp. Jest to zakres rozliczania produkcji pomocniczej. Przy braku odpowiednich MPK wyszczególnionych dla kosztów działalności pomocniczej istnieje konieczność rozliczania kosztów infrastruktury medialnej czy informatycznej bezpośrednio w ciężar kosztów wydziału, na którego terenie dana część podzespołu produkcyjnego się znajduje. W takim założeniu rozliczeń kosztów powstają dwa zasadnicze problemy:

1. z rozliczaniem kosztów podzespołów produkcyjnych znajdujących się poza budynkami wydziałów,
2. z rozliczaniem kosztów podzespołów produkcyjnych znajdujących się w jednym budynku, a wykorzystywanych przez inne wydziały.

Kolejny element zniekształcający faktycznie poniesione i rozliczane koszty dotyczyć może zbyt syntetycznego rejestrowania kosztów ogólnego zarządu za pośrednictwem wspólnego – jednego MPK. Jedno, wspólne centrum kosztu pokrywające się z podziałem MPK to w efekcie stan, który nie jest zadowalający ani z punktu widzenia budżetowania, ani też rachunkowości finansowej, ponieważ:

1. nie ma informacji o kosztach według zakresów odpowiedzialności kierowników poszczególnych działów, wydziałów,
2. nie ma możliwości ustalania wskaźników efektywności dla konkretnych działów, wydziałów,
3. znacznie ogranicza pomiar i identyfikację kosztów niewykorzystanego potencjału w zakresie administracji centralnej przedsiębiorstwa.

Wszystkie omówione mankamenty w zakresie tradycyjnego podejścia do rachunku kosztów powodują konieczność przekształceń w systemie gromadzenia, grupowania i kalkulacji kosztów. Zmiany powinny być zdeterminowane wymogami budżetów kosztów i zasadami ich rozliczania, tak by stanowiły istotne narzędzie wsparcia systemu budżetowania.

4. Proponowane zmiany w rachunku kosztów rzeczywistych z uwzględnieniem warunków budżetowania

Adaptacja rachunku kosztów do potrzeb budżetowania operacyjnego przy wymienionych mankamentach wymaga modyfikacji w postaci następujących procesów:

1. wprowadzenie dodatkowego wymiaru rejestracji kosztów wynikających z potrzeb budżetowania,
2. zwiększenie stopnia szczegółowości rozdziału MPK,
3. rozszerzenie i uszczegółowienie zakresu rozliczeń kosztów działalności pomocniczej [Chalastra 2013, s. 18].

Wprowadzenie dodatkowego wymiaru rejestracji kosztów wynikających z potrzeb budżetowania polega na uwzględnieniu w planie kont (zespołach rejestrujących koszty) takiej liczby kont kosztów, która „nałoży” się na pozycje kosztów w budże-

tach operacyjnych. Rozwiązanie rozbudowuje liczbę kont kosztów, a jednocześnie usprawnia spójność informacji zawartych w księgowości (rachunku kosztów) z informacjami zawartymi w budżetach i co ważne – raportach z ich wykonania.

Wszystkie czynności dostosowania rachunku kosztów do budżetowania są ważne z punktu widzenia wzajemnych relacji, jednak priorytetem zmian jest wyjście od ponownego podziału działalności produkcyjnej, pomocniczej i administracyjnej na szczegółowe MPK.

Dla produkcji podstawowej modyfikacja powinna obejmować podział istniejącego syntetycznego MPK na bardziej szczegółowy. Każde ogólne MPK obejmujące kilka podzespołów produkcyjnych wymaga podziału na szczegółowe centra. Identyfikacja szczegółowych centrów kosztów pozwala na podział kosztów wydziałowych na trzy poziomy:

1. centrum kosztów pojedynczego podzespołu produkcyjnego,
2. centrum kosztów wspólnych jednego podzespołu produkcyjnego,
3. centrum kosztów wspólnych dla całej produkcji.

Przy takim podejściu struktura budżetu MPK dla majątku przypisanego do konkretnego podzespołu produkcyjnego w przedsiębiorstwie produkcyjnym może wyglądać następująco:

1. Majątek posiadany
 - 1.1. rodzaj kosztu X
 - 1.2. rodzaj kosztu XX
 - 1.3. rodzaj kosztu XXX
2. Eksploatacja bieżąca
 - 2.1. rodzaj kosztu Y
 - 2.2. rodzaj kosztu YY
 - 2.3. rodzaj kosztu YYY
3. Remonty bieżące
 - 3.1. rodzaj kosztu Z
 - 3.2. rodzaj kosztu ZZ
 - 3.3. rodzaj kosztu ZZZ
4. Remonty planowane – kapitalne
 - 4.1. zadanie remontowe XY
 - 4.1.1. rodzaj kosztu XY1
 - 4.1.2. rodzaj kosztu XY2
 - 4.1.3. rodzaj kosztu XY3
 - 4.2. zadanie remontowe AZ
 - 4.2.1. rodzaj kosztu AZ1
 - 4.2.2. rodzaj kosztu AZ2.

Każdy podzespół produkcyjny będzie rozliczał koszty w identycznym ujęciu, co w efekcie pozwoli odnieść informacje z rachunku kosztów na poszczególne budżety kosztów centrów pojedynczych podzespołów produkcyjnych. Umożliwi to jednocześnie rozliczanie kierowników poszczególnych budżetów.

W obszarze działalności pomocniczej wskazane jest wydzielenie nowych centrów kosztów, które obejmą pozycje wcześniej bezpośrednio obciążające koszty wydziałowe lub ogólnego zarządu. Do takich centrów można kwalifikować koszty informatyki, koszty remontów ogólnych, koszty utrzymania zaopatrzenia i czystości. Zasady identyfikacji MPK do rozliczania kosztów działalności informatycznej prezentuje tabela 1.

Tabela 1. Identyfikacja MPK działalności informatycznej

| Numer MPK | Nazwa MPK | Wskaźnik efektywności | Klucz rozliczeniowy |
|-----------|------------------------------|--|--|
| MPK 1 | dział informatyki | koszt na 1 pracownika zatrudnionego w dziale | w całości |
| MPK 2 | infrastruktura informatyczna | koszt na 1 stanowisko komputerowe | w całości |
| MPK 3 | ogółem koszty informatyki | koszt na 1 stanowisko komputerowe | wg liczby komputerów w komórkach organizacyjnych |

Źródło: opracowanie własne.

Przy tak wyszczególnionych trzech MPK koszty są rozliczane z zastosowaniem różnych kluczy rozliczeniowych. W przypadku MPK 1, obejmującego koszty utrzymania pracowników zajmujących się obsługą informatyczną, i MPK 2, obejmującego koszty posiadania i eksploatacji serwerów, sieci, urządzeń pomocniczych i oprogramowania, kluczem jest całość kosztu poniesionego, zaś MPK 3, gdzie sumowane są koszty informatyki, rozliczany jest nie jedną sumą, ale według liczby komputerów w komórkach organizacyjnych.

Zasady identyfikacji MPK do rozliczania kosztów działalności remontowej prezentuje tabela 2.

Tabela 2. Identyfikacja MPK działalności remontowej

| Numer MPK | Nazwa MPK | Wskaźnik efektywności | Klucz rozliczeniowy |
|-----------|-----------------------|---------------------------------------|---|
| MPK 1 | dział remontów | koszt na 1 osobę zatrudnioną w dziale | planowana suma kosztów stałych poszczególnych grup pracowników działu |
| MPK 2 | grupa elektromonterów | koszt na 1 roboczogodzinę | według liczby osób obsługujących konkretne komórki organizacyjne |
| MPK 3 | grupa elektryków | koszt na 1 roboczogodzinę | według liczby osób obsługujących konkretne komórki organizacyjne |

Źródło: opracowanie własne.

W zaprezentowanych centrach kosztów działalności remontowej zaproponowano MPK 1, w którym grupowane są koszty związane z utrzymaniem pracowników obsługi działu. Natomiast w MPK 2 i MPK 3 grupowane są koszty płac i wyposażenia danej grupy zawodowej pracowników.

Zasady identyfikacji MPK do rozliczania kosztów zaopatrzenia i czystości prezentuje tabela 3.

Tabela 3. Identyfikacja MPK działalności zaopatrzeniowej i utrzymania czystości

| Numer MPK | Nazwa MPK | Wskaźnik efektywności | Klucz rozliczeniowy |
|-----------|---------------------------------|---------------------------------------|---|
| MPK 1 | dział zaopatrzeniowo-porządkowy | koszt na 1 osobę zatrudnioną w dziale | planowana suma kosztów stałych poszczególnych grup pracowników działu |
| MPK 2 | pracownicy zaopatrzenia | koszt na 1 roboczogodzinę | według liczby osób obsługujących konkretne komórki organizacyjne |
| MPK 3 | pracownicy utrzymania czystości | koszt na 1 roboczogodzinę | według liczby osób obsługujących konkretne komórki organizacyjne |

Źródło: opracowanie własne.

W tabeli 3 wskazano podział działalności zaopatrzeniowo-porządkowej również na trzy MPK. W MPK 1 są koszty związane z utrzymaniem pracowników obsługi działu. Natomiast w MPK 2 i MPK 3 grupowane są koszty płac i wyposażenia danej grupy zawodowej pracowników.

Dane zawarte w tabelach 1-3 są pewnymi propozycjami w zakresie rozwiązań i stopnia szczegółowości podziału działalności pomocniczej na szczegółowe MPK. Do dokładnej analizy potrzebne byłoby konkretne przedsiębiorstwo z istniejącą strukturą organizacyjną i podziałem zadań. Propozycje zmian stanowią swoisty zakres procedur optymalizujących podział i rozliczanie rachunku kosztów i budżetów kosztów generowanych w ramach działalności pomocniczej.

Reasumując kierunki i propozycję zmian w rachunku kosztów rzeczywistych sporządzanym w przedsiębiorstwie produkcyjnym, warto podkreślić, że istnieje alternatywa dla tego typu czynności, polegająca na wdrożeniu nowocześniejszego rachunku kosztów działań (*activity based costing – ABC*), który jest ściśle powiązany z metodą ABB (*activity based budgeting*). Budżetowanie metodą ABB powstało jako naturalne rozwinięcie koncepcji rachunku kosztów działań ABC. W największym uproszczeniu budżetowanie ABB to odwrotność rachunku kosztów działań ABC. Proces ABC zaczyna się od przyporządkowania wydatków na zasoby w dół, do działań, a następnie za pomocą nośników kosztów działań do obiektów kosztowych, takich jak produkty, klienci, usługi. Koszty przepływają „z góry na dół”. W budżetowaniu ABB, tzn. opartym na działaniach, analiza odbywa się w odwrotnym kierunku, tzn. „z dołu do góry” [Foremna-Pilarska 2007, s. 82-83].

W metodzie ABB odchodzi się od tradycyjnego myślenia o kosztach stałych i zmiennych. Tradycyjna koncepcja kosztów zmiennych obejmuje kilka zasobów organizacyjnych. Zasoby o wyższej zmienności i elastyczności to głównie te zasoby, które przedsiębiorstwo nabywa u zewnętrznych dostawców: dostawców materiałów, dostawców energii, urzędu pracy i agencji zapewniających zatrudnienie pracowników sezonowych. Poza zasięgiem tradycyjnego ujęcia kosztów zmiennych znajdują się podstawowe zasoby przedsiębiorstwa: pracownicy zatrudnieni na umowę o pracę i otrzymujący względnie stałe wynagrodzenia, urządzenia techniczne, informatyczne, maszyny, wyposażenie itd. Dzięki ABB koszty tych zasobów można uczynić zmiennymi, dostarczając menedżerom informacji niezbędnych do pozyskania i utrzymania tylko tych zasobów, potrzebnych do prowadzenia działań, na które będzie w przyszłości zapotrzebowanie.

Zdaniem autorki jest to alternatywa dla optymalizacji pozyskiwanych informacji z rachunku kosztów do budżetowania, jednak wymaga znaczących zmian w organizacji, klasyfikacji i ewidencji kosztów. Artykuł miał na celu przedstawić możliwości informacyjne tradycyjnego rachunku kosztów na potrzeby budżetowania w przedsiębiorstwie.

5. Zakończenie

Problematyka spójności narzędzi rachunkowości finansowej z narzędziami rachunkowości zarządczej ma aktualny wydźwięk. Przed współczesnym menedżerem, księgowym i controllerem stawiane są wyzwania w zakresie optymalizacji ponoszonych kosztów i maksymalizacji zyskowności prowadzonej działalności. Współpraca w zakresie ewidencji i rozliczania kosztów, będących w gestii księgowego, może okazać się efektywna, gdy uwzględni on zakres potrzeb controllera odpowiadającego za budżety. Te wzajemne relacje wspomogą menedżera wzbogaconym zakresem informacji o kosztach, nie tylko w tradycyjnym układzie sprawozdawczym, ale i w zakresie centrów odpowiedzialności za koszty, uwzględniającym szczegółowe MPK przedsiębiorstwa. Zaprezentowana w artykule modyfikacja systemu rachunku kosztów rzeczywistych do potrzeb uwzględniających konieczność grupowania kosztów w MPK we właściwie skonstruowanej strukturze budżetów odgrywa ważną rolę w racjonalizowaniu decyzji menedżerskich.

Literatura

- Chalastra M., *Przekształcenie rachunku kosztów rzeczywistych w celu wspomagania budżetowania operacyjnego*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 2/2013.
- Foremna-Pilarska M., *Budżetowanie i controlling w podmiotach gospodarczych*, Wydawnictwo Politechniki Koszalińskiej, Koszalin 2007.
- Jakubiec I., *Od czego zacząć weryfikację rachunku kosztów w zarządzaniu?*, „Rachunkowość Zarządcza i Controlling”, nr 5/ 2012.

- Nowak E., *Dobór systemu rachunku kosztów*, [w:] E. Nowak, R. Piechota, M. Wierzbński, *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004.
- Penc J., *Decyzje w zarządzaniu*, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków 1996.
- Świderska G.K., *Podstawowe pojęcia*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, red. G.K. Świderska, t. I, Difin, Warszawa 2002.

MODIFICATION OF THE REAL COST STATEMENT FOR THE NEEDS OF OPERATIONAL BUDGETING IN A PRODUCTION COMPANY

Summary: The article presents purposes and tasks of the cost statement in the modern accounting system and in the company management. Furthermore, the author presents the deficiencies of the statement of real costs which do not harmonize with the process of operational budgeting and suggestions for the directions of transformations in the statement of real costs in a production company, whose purpose is an adaptation to the requirements of budgeting. She demonstrates how important the cooperation of financial accounting tools is with managerial accounting tools in order to obtain information which allows to optimize the effects of taken decisions.

Keywords: cost statement, operational budgeting.