

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 398

Zarządzanie kosztami i dokonaniem

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Marcin Kowalewski



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Elżbieta Kozuchowska
Redakcja techniczna i korekta: Barbara Łopusiewicz
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

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

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-522-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Anna Bartoszewicz: Zbilansowana karta wyników jako narzędzie pomiaru pracy komórki audytu wewnętrznego	13
Barbara Batóg, Jacek Batóg, Andrzej Niemiec, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Application of ordinal logit models in the diagnosis of performance measurement system in Polish enterprises	24
Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Model biznesu w sprawozdawczości polskich spółek publicznych na przykładzie branży energetycznej.....	36
Paulina Belch: Analiza kosztów rodzajowych w sektorze paliwowym.....	53
Anna Bialek-Jaworska: Determinanty kosztów kształcenia w szkołach wyższych	62
Leszek Borowiec: Kalkulacja kosztu netto usług transportowych Miejskich Zakładów Autobusowych sp. z o.o. w Warszawie.....	73
Halina Buk: Sprawozdawczość segmentowa bazą informacyjną dla oceny efektywności zarządzania operacyjnego	84
Michał Chalastra: Zakres integracji rachunku kosztów tworzonoego na potrzeby systemów rachunkowości finansowej i budżetowania – wyniki badań empirycznych.....	96
Małgorzata Czerny: Pomiar dokonań w bankach islamskich	105
Dorota Czerwińska-Kayzer: Korzyści biologiczne w rachunku opłacalności produkcji rolniczej	112
Joanna Dyczkowska: Nowoczesne narzędzia raportowania menedżerskiego w kontekście roli współczesnych controllerów	121
Tomasz Dyczkowski: Financial and non-financial information in performance assessment of public benefit organisations	134
Tomasz Dyczkowski: Mierniki dokonań organizacji pożytku publicznego. Możliwości i ograniczenia stosowania	146
Aleksandra Ferens: Identyfikacja i grupowanie kosztów środowiskowych w systemie informacyjnym zarządzania	159
Rafał Jagoda: Koszty i korzyści a ryzyko ubezpieczenia należności.....	168
Elżbieta Jaworska: Pomiar dokonań w obszarze społecznego aspektu odpowiedzialności przedsiębiorstwa wobec pracowników.....	179
Jacek Jaworski, Jacek Woźny: Ramy koncepcyjne zastosowania strategicznej karty wyników w zarządzaniu jednostką podstawową uczelni publicznej.....	189

Wojciech Kariozen: Balanced Scorecard w czołowych polskich uniwersytetach – analiza gotowości do opracowania i wdrożenia	200
Magdalena Kludacz: Zasady rachunku kosztów francuskich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych	209
Bartosz Kołodziejczuk: Uwarunkowania zarządzania kosztami w przemyśle poligraficznym	219
Roman Kotapski: Koszty zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków na potrzeby kształtowania taryf.....	228
Mariola Kotłowska: Czynniki kreowania wartości przedsiębiorstwa ciepłowniczego.....	239
Robert Kowalak: Sprawozdawczość zarządcza zakładu gospodarowania odpadami	249
Marcin Kowalewski: Pomiar i raportowanie dokonań na poziomie strumienia wartości w <i>lean accounting</i>	260
Wojciech Dawid Krzeszowski: Planowanie kosztów w ujęciu procesowym	269
Justyna Kujawska: Koszty administracyjne w szpitalu.....	280
Grzegorz Lew: Pomiar dokonań relacji z klientami w przedsiębiorstwach handlowych.....	289
Monika Łada: Rachunek celowego postarzania produktów.....	298
Małgorzata Macuda: Rola benchmarkingu w pomiarze i ocenie dokonań szpitali.....	307
Teresa Martyniuk, Klaudia Balcer: Pomiar w rachunkowości na tle regulacji międzynarodowych.....	317
Łukasz Matuszak: Rola sprawozdania z działalności w społecznie odpowiedzialnym przedsiębiorstwie.....	327
Jarosław Mielcarek: EBITDA jako podstawa rachunku kosztów docelowych	343
Maria Nieplowicz: Organizacyjne aspekty wdrażania zrównoważonej karty wyników	354
Edward Nowak: Controlling zorientowany na dokonania przedsiębiorstwa..	363
Marta Nowak: Moral conflict in performance measurement.....	372
Agnieszka Nóżka: Zarządzanie kosztami projektów budowlanych realizowanych zgodnie z procedurami kontraktowymi FIDIC – wybrane problemy	380
Ryszard Orliński: Rozliczanie procedur medycznych z wykorzystaniem aplikacji grupera	391
Ewa Różańska: Metody oceny i selekcji projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym	401
Jolanta Rubik: Zarządzanie kosztami pracy a wymogi CSR.....	411
Beata Sadowska: Rachunek kosztów działań – teoria i praktyka.....	420
Anna Surowiec: Supply chain management practices in SME sector	432

Piotr Szczypa: Koncepcja pomiaru osiągnięć w POL-EKO APARATURA spółka jawna	441
Olga Szolno: Cele i mierniki monitorowania celów w systemie kontroli zarządczej i budżetu zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego.....	450
Łukasz Szydelko: Segmentowy rachunek kosztów i wyników w rachunkowości zarządczej zorientowanej na procesy	460
Joanna Świerk: Mapa strategii w działalności jednostek samorządu terytorialnego na przykładzie miasta Lublin	470
Marcin Wierzbiński: Model biznesowy a strategia i zarządzanie strategiczne.....	481
Beata Zyznarska-Dworczak: Zrównoważone zarządzanie kosztami wobec alternatywnych badań naukowych w rachunkowości zarządczej	501

Summaries

Anna Bartoszewicz: Balanced scorecard as a tool of efficiency measurement of the internal audit unit	13
Barbara Batóg, Jacek Batóg, Andrzej Niemiec, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Wykorzystanie porządkowych modeli logitowych w diagnozie systemu pomiaru dokonań przedsiębiorstw polskich	24
Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Business model in the reporting of Polish public companies on the example of the energy sector	36
Paulina Belch: Analysis of generic costs of companies from the petroleum sector.....	53
Anna Bialek-Jaworska: Determinants of the education costs at universities	62
Leszek Borowiec: Calculation of net costs of transport services of Warsaw Bus Company.....	73
Halina Buk: Segment reporting as the information base for evaluation of effectiveness of operating management	84
Michał Chalastra: Areas of integration of costing systems created for the purpose of financial accounting and budgeting – the results of empirical research.....	96
Małgorzata Czerny: Performance measurement in Islamic banks	105
Dorota Czerwińska-Kayzer: Biological benefits in profitability account of agricultural production	112
Joanna Dyczkowska: Modern tools of management reporting in the context of roles of contemporary management accountants	121
Tomasz Dyczkowski: Informacje finansowe i niefinansowe w ocenie dokonań organizacji pożytku publicznego	134

Tomasz Dyczkowski: Performance measures for public benefit organization. Opportunities and limitations of their use	146
Aleksandra Ferens: Identification and grouping of environmental costs in the management information system.....	159
Rafał Jagoda: Costs and benefits vs. a risk of receivables insurance.....	168
Elżbieta Jaworska: Performance measures in the area of social context of corporate responsibility towards employees.....	179
Jacek Jaworski, Jacek Woźny: Conceptual frameworks for the use of Balanced Scorecard in the management of the basic unit of public university	189
Wojciech Kariozen: Balanced Scorecard in top ranked Polish universities – an analysis of readiness for design and implementation	200
Magdalena Kludacz: The principles of cost accounting in French hospitals for the valuation of medical services.....	209
Bartosz Kolodziejczuk: Determinants of business cost management in printing industry	219
Roman Kotapski: Costs of water supply system and sewage collection system with the purpose of creating scales of charges	228
Mariola Kotłowska: Factors of value creation in a heating company	239
Robert Kowalak: Managerial reporting for the waste disposal plants	249
Marcin Kowalewski: Value stream performance measurement of lean accounting.....	260
Wojciech Dawid Krzeszowski: Cost planning in the process perspective.....	269
Justyna Kujawska: Administrative costs in hospital.....	280
Grzegorz Lew: Performance measurement of customer relationships in enterprises of trade	289
Monika Łada: Product planned obsolescence accounting.....	298
Małgorzata Macuda: The role of benchmarking in hospitals' performance measurement.....	307
Teresa Martyniuk, Klaudia Balcer: Measurement in accounting against international regulations.....	317
Łukasz Matuszak: The role of management commentary of socially responsible enterprise	327
Jarosław Mielcarek: EBITDA as a basis for target costing	343
Maria Nieplowicz: Organizational aspects of the Balanced Scorecard implementation	354
Edward Nowak: Performance-oriented controlling.....	363
Marta Nowak: Konflikt moralny w zarządzaniu dokonaniem	372
Agnieszka Nózka: Managing the costs of construction designs carried out in accordance with the FIDIC contract conditions – selected issues	380
Ryszard Orliński: Settlement of medical procedures using Gruper applications	391

Ewa Różańska: Evaluation and selection methods of research and development projects in socially responsible company	401
Jolanta Rubik: Labour costs management vs. CSR requirements.....	411
Beata Sadowska: Cost accounting operations – theory and practice	420
Anna Surowiec: Praktyki zarządzania łańcuchem dostaw w sektorze MSP..	432
Piotr Szczypa: The concept of performance measurement in POL-EKO general partnership	441
Olga Szolno: Objectives and indicators for monitoring the goals in management control and performance budget in local self-government entities.....	450
Łukasz Szydelko: Segment costs and results accounting in process-oriented management accounting	460
Joanna Świerk: Strategy map in the performance of local government units on the example of the city of Lublin.....	470
Marcin Wierzbiński: Business model vs. strategy and strategic management.....	481
Beata Zyznarska-Dworczak: Sustainable costs management in the light of alternative research in management accounting	501

Paulina Belch

Politechnika Rzeszowska

e-mail: pbelch@prz.edu.pl

ANALIZA KOSZTÓW RODZAJOWYCH W SEKTORZE PALIWOWYM

ANALYSIS OF GENERIC COSTS OF COMPANIES FROM THE PETROLEUM SECTOR

DOI: 10.15611/pn.2015.398.04

Streszczenie: Analiza kosztów ma dostarczyć jednostce gospodarczej informacji, które są niezbędne do poznania i oceny poniesionych kosztów, ustalenia możliwości ich obniżania oraz opracowywania sposobów zwiększania efektywności gospodarowania. W artykule zaprezentowane zostały wyniki badań autorki w ramach współpracy z przedsiębiorstwem z sektora paliwowego. Przedstawiona analiza kosztów rodzajowych, szczególnie w zakresie ich dynamiki, struktury i odchyień, stanowi bazę do kompleksowej oceny działalności przedsiębiorstwa. Celem artykułu jest prezentacja i analiza kosztów rodzajowych działalności wybranego przedsiębiorstwa z sektora paliwowego w województwie podkarpackim. Podjęta problematyka badawcza zdeterminowała wybór metod badawczych, takich jak: przegląd literatury, analiza materiałów wewnętrznych wybranego przedsiębiorstwa i wywiad pogłębiony.

Słowa kluczowe: analiza kosztów, układ rodzajowy kosztów, dynamika kosztów, struktura kosztów.

Summary: Cost analysis is to provide an economic unit with information that is necessary for the recognition and evaluation of costs, determination of possibility of lowering and developing the ways to increase the effectiveness of management. The paper's findings were presented to the author in cooperation with the company from the petroleum sector. The analysis of generic costs, especially in terms of their dynamics, structure and variation, forms the basis for a comprehensive assessment of the pre-enterprise activities. The aim of the paper is to present and analyze the generic costs of activity of a company from the petroleum sector in the Subcarpathian region. The research problems determined the choice of research methods, such as: a critical review of literature, the analysis of internal materials of selected company and in-depth interview.

Keywords: cost analysis, generic costs system, dynamics of costs, cost structure.

1. Wstęp

Postępująca globalizacja i stale nasilająca się konkurencja oddziałują w istotny sposób na zarządzających przedsiębiorstwami oraz doprowadzają do wzrostu zapotrzebowania na informacje kosztowe w obszarze zarządzania.

Zarząd przedsiębiorstwa poprzez podejmowane decyzje może wpływać na wysokość kosztów. Marta Nowak uważa, że do takich decyzji należy zaliczyć m.in. wejście na nowy rynek, redukcję zatrudnienia, zakończenie istotnych dziedzin działalności, decyzje o fuzji lub przejęciu czy zmianę kluczowych partnerów biznesowych [Nowak 2006, s. 24-25].

Wzrastająca presja konkurencyjna oraz zwiększenie asortymentu i procesów produkcyjnych powodują, że przedsiębiorstwa są zmuszone do identyfikacji kosztów w celu określenia dokładności cen sprzedaży i osiąganych marż. Instrumentem zarządzania, który dostarcza takich informacji, jest bez wątpienia analiza kosztów. Zarządzający muszą więc zrozumieć praktyki grupowania i rozliczania kosztów organizacji, aby kompetentnie zarządzać jego kosztowym obszarem [Stenzel, Stenzel 2003, s. 1].

Obecna sytuacja na rynku paliwowym jest bardzo trudna dla zarządzających przedsiębiorstwami dystrybuującymi paliwa płynne. W artykule zaprezentowane zostały wyniki badań autorki w ramach współpracy z przedsiębiorstwem z sektora paliwowego. Przedstawiona analiza kosztów rodzajowych, szczególnie w zakresie ich dynamiki, struktury i odchyleń, stanowi bazę do kompleksowej oceny działalności przedsiębiorstwa. Analiza kosztów w układzie rodzajowym ma charakter wyłącznie wstępnej analizy kosztów. Pogłębionym badaniom powinny zostać bowiem poddane w głównej mierze te pozycje kosztów rodzajowych, których udział w strukturze jest znaczący.

Celem artykułu jest prezentacja i analiza kosztów rodzajowych w działalności przedsiębiorstwa z sektora paliwowego z województwa podkarpackiego.

Podjęta problematyka badawcza i postawiony cel zdeterminowały wybór metod badawczych, takich jak: przegląd literatury, analiza materiałów wewnętrznych wybranego przedsiębiorstwa i wywiad pogłębiony. Podmiotem badań jest przedsiębiorstwo z sektora paliwowego, prowadzące działalność dystrybucyjną paliw na terenie województwa podkarpackiego.

2. Cel i zakres analizy kosztów

Celem analizy kosztów jest dostarczenie kierownictwu informacji niezbędnych do planowania, realizowania i kontrolowania działalności przedsiębiorstwa oraz sprawnego zarządzania nim. Informacjami tymi są dane o kształtowaniu się kosztów rodzajowych [Kacprzak 2001, s. 189]. Analiza kosztów ma dostarczyć informacji o kształtowaniu się kosztów w różnych przekrojach. Ponadto koszty stanowią istot-

ny element systemu mierników i wskaźników opisujących działalność przedsiębiorstwa [Nowak 2014, s. 106].

Celem analizy kosztów jest dostarczenie jednostkom gospodarczym informacji, które są niezbędne do poznania i oceny poniesionych kosztów, ustalenia możliwości ich obniżania i opracowywania sposobów zwiększania efektywności gospodarowania. Poznanie kosztów rzeczywistych ma istotne znaczenie dla kolejnych badań [Sawicki 2000, s. 18].

Całość analizy kosztów można podzielić na dwa aspekty. Pierwszym jest ogólna analiza kosztów wraz z badaniem podstawowych tendencji zmian. Kolejnym jest szczegółowa analiza, która umożliwia identyfikację czynników wpływających na koszty, ich poziom, strukturę oraz odchylenia od przyjętych kryteriów [Skowronek-Mielczarek, Leszczyński 2008, s. 165].

Analiza kosztów powinna umożliwiać określenie efektywności ekonomicznej przyszłych inwestycji czy podejmowanie decyzji w sprawach bieżącej działalności przedsiębiorstwa. Ponadto analiza kosztów powinna umożliwić kontrolę i ocenę rezultatów osiągniętych w okresach ubiegłych [Sawicki 2000, s. 19].

Analiza kosztów nie jest samodzielną dyscypliną naukową, jednak w ostatnich latach stała się przedmiotem wzmoczonego zainteresowania ze strony praktyki gospodarczej. Ma to związek z wprowadzeniem gospodarki rynkowej, która zmusza firmę do samodzielnego podejmowania decyzji i organizowania działalności, a jednocześnie ponoszenia odpowiedzialności za wielkość kosztów, przychodów ze sprzedaży i kształtowania się wyników finansowych [Sawicki 2000, s. 18].

Podstawowe zadania analizy kosztów to [Kacprzak 2001, s. 190; Sawicki 2000, s. 19]:

- ocena gospodarności przedsiębiorstwa (w tym jednostek organizacyjnych),
- ustalenie czynników wpływających na poziom i strukturę kosztów oraz ocena kierunku i siły oddziaływania wyróżnionych czynników,
- ułatwienie sprawowania funkcji zarządzania w różnych komórkach organizacyjnych i w całym przedsiębiorstwie,
- identyfikacja i ocena możliwości redukcji kosztów globalnych i ich elementów składowych,
- wykrycie rezerw gospodarczych w zakresie wzrostu efektywności wykorzystania czynników produkcji,
- dostarczenie danych potrzebnych do sporządzenia planu kosztów (krótkookresowych i długookresowych).

Ocena poniesionych kosztów oparta jest na danych uzyskanych z porównania kosztów faktycznych z wielkościami ujętymi w planie przedsiębiorstwa. Istotne jest, aby plany były realne. Duże znaczenie dla poprawnego wykonania analizy ma ustalenie czynników, które oddziaływały na badane wskaźniki kosztów. Ponadto należy określić kierunki i wielkości wpływu tych czynników [Sawicki 2000, s. 19].

W sposób ogólny ustalenie odchyleń dokonuje się według formuły: koszt rzeczywisty – koszt planowany = odchylenie. Warunkiem koniecznym do prawidłowe-

go pomiaru odchylen są wiarygodne informacje o wysokości kosztu rzeczywistego i kosztu planowanego [Szydełko 2004, s. 71].

Przedsiębiorstwa handlowe funkcjonujące w sektorze paliwowym wykorzystują przede wszystkim księgowanie kosztów tylko na kontach zespołu rodzajowego jako sposób ewidencji kosztów. Za minimalny można uznać układ rodzajowy kosztów, sporządzony na podstawie Ustawy o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r., zaprezentowany w tab. 1.

Tabela 1. Układ rodzajowy kosztów

Układ rodzajowy kosztów	Amortyzacja
	Zużycie materiałów i energii
	Usługi obce
	Podatki i opłaty
	Wynagrodzenia
	Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia
	Pozostałe koszty rodzajowe

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Ustawa z 29 września 1994].

Analiza kosztów w układzie rodzajowym to wstępna ocena kształtowania się kosztów w przedsiębiorstwie. Typowa analiza kosztów w układzie rodzajowym sprowadza się do [Bławat 2011, s. 130]:

- analizy dynamiki kosztów,
- oceny struktury kosztów,
- analizy odchylen,
- rozpoznania czynników powodujących zmiany w poziomie i strukturze kosztów.

Analiza struktury kosztów w układzie rodzajowym umożliwia identyfikację i ocenę poszczególnych czynników (przede wszystkim nakładów pracy żywej i uprzedmiotowionej). Zmiana struktury pozwala na ocenę podstawowych tendencji w rozwoju przedsiębiorstwa [Skowronek-Mielczarek, Leszczyński 2008, s. 166].

Analiza struktury kosztów w układzie rodzajowym pozwala na identyfikację wzajemnych proporcji i elementów ponoszonych nakładów pracy żywej i uprzedmiotowionej. Przez zmianę wskaźników struktury można określić tendencje w rozwoju działalności gospodarczej przedsiębiorstwa. Struktura rodzajowa kosztów jest zróżnicowana w zależności od branży. Jest to wynik specyfiki asortymentowej i technologicznej produkcji oraz stopnia jej pracochłonności. Przejście od produkcji przetwórczej do usługowej powoduje wzrost udziału wynagrodzeń oraz spadek kosztów materiałowych [Bednarski 2007, s. 140].

Badanie kosztów przedsiębiorstw handlowych niewątpliwie należy rozpocząć od ogólnej dynamiki i struktury poniesionych kosztów, a także analizy odchylen.

3. Badanie kosztów rodzajowych w wybranym przedsiębiorstwie z sektora paliwowego

Analizowane przedsiębiorstwo działa od 2003 r. jako dystrybutor paliw płynnych na terenie województwa podkarpackiego. Przedmiotem działalności jest hurtowa i detaliczna sprzedaż paliw płynnych. Ponadto przedsiębiorstwo prowadzi sprzedaż, dzierżawę oraz leasing zbiorników dwupłaszczowych, posiadających układ wydawniczy oleju napędowego wraz z systemami monitorowania dostaw i zużycia paliwa, stanowiących wsparcie gospodarki paliwowej w każdej firmie lub gospodarstwie rolnym. Analizowana jednostka jest właścicielem trzech stacji paliw, spośród których dwie są francyzyzowymi stacjami Lotos Paliwa Sp. z o.o.

Flotę przedsiębiorstwa tworzą własne autocysterny oraz ciągniki siodłowe wraz z naczepami do transportu paliw. Jednostki transportowe to głównie takie marki, jak Volvo i Man. Wszystkie środki transportu wyposażone są w pompy rozładunkowe skracające czas wydawania paliw.

Liczba stacji paliw w Polsce w 2013 r. nie zmieniła się znacząco w stosunku do roku 2012. Na terenie kraju funkcjonuje ok. 6,75 tys. stacji paliw, z czego prawie 3 tys. to obiekty należące do przedsiębiorców niezrzeszonych bądź skupione w sieciach niezależnych [www.ure.gov.pl].

Na podstawie Raportu rocznego Polskiej Organizacji Przemysłu i Handlu Naftowego „Przemysł i Handel Naftowy 2013” i przeprowadzonych wywiadów pogłębiionych autorka stwierdza, że do najważniejszych problemów branży paliwowej oraz przedsiębiorstw z sektora paliwowego w Polsce należy zaliczyć przestępczość w obrocie paliwami (tzw. szara strefa) i rentowność branży [POPiHN 2013, s. 8-11].

Główną słabością sektora paliwowego w ostatnich pięciu latach jest znaczna przestępczość w obrocie paliwami. Ofiarami strefy wyłudzeń są uczciwe przedsiębiorstwa, które tracą rynek, gdyż nie są w stanie konkurować cenowo z podmiotami działającymi z naruszeniem prawa [POPiHN 2013, s. 8]. Przestępczość polega na nieodprowadzaniu do urzędów państwowych podatku VAT i akcyzy od sprzedanych paliw, w wyniku czego ich część stanowi dodatkowy rabat udzielany klientom.

Ponadto, jak zaznacza zarząd analizowanego przedsiębiorstwa, ceny detaliczne na stacjach paliw jednego z największych koncernów naftowych w Polsce (realizujących marże na każdym etapie obrotu paliwami) są często niższe od cen hurtowych. Powoduje to, iż przedsiębiorstwa z branży muszą radzić sobie nie tylko z warunkami niestabilności cen, ale również z tzw. niezdrową konkurencją, gdyż w wyniku powyższych działań przedsiębiorstwo traci zarówno klientów hurtowych, jak i detalicznych.

Analiza kosztów w układzie rodzajowym odnosi się tylko do działalności operacyjnej. W przedsiębiorstwach produkcyjnych wartość sprzedanych materiałów i towarów nie ma większego znaczenia, jednak ze względu na charakter działalności analizowanego przedsiębiorstwa w tym przypadku będzie stanowiła dominującą pozycję [Bławat 2011, s. 129-131].

Kształtowanie się kosztów działalności w układzie rodzajowym w analizowanym przedsiębiorstwie w latach 2012-2014 zostało przedstawione w tab. 2.

Tabela 2. Koszty rodzajowe w analizowanym przedsiębiorstwie w latach 2012-2014 (w zł)

Wyszczególnienie	2012	2013	2014	
			plan	wykonanie
Koszty rodzajowe ogółem	3 052 651,99	2 756 285,36	2 950 957,10	2 984 047,18
Amortyzacja	28 650,39	28 092,41	28 000,00	28 083,60
Zużycie materiałów i energii	835 988,53	784 076,59	950 154,30	981 664,16
Usługi obce	394 249,83	291 407,69	212 105,60	218 878,47
Podatki i opłaty	276 104,23	257 990,54	274 300,40	277 889,61
Wynagrodzenia	1 122 566,89	1 029 388,60	1 100 600,90	1 087 768,59
Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	288 232,68	254 539,70	268 120,40	274 498,20
Pozostałe koszty rodzajowe	106 859,44	110 789,83	117 675,50	115 264,55

Źródło: opracowanie własne na podstawie rachunku zysków i strat analizowanego przedsiębiorstwa w latach 2012, 2013, 2014.

Przyjmując wartość sprzedanych materiałów i towarów osiągniętą w roku 2013 za 100, to jej wzrost w 2014 r. wynosił 8,4%. Plan sprzedaży materiałów i towarów wykonano w 102,4%. Warto zaznaczyć, że sektor paliwowy jest bardzo specyficzny ze względu na regularne zmiany w cenach, występujące tzw. ceny dnia, zmiany kursu walut (w szczególności dolara, od którego zależy cena 1 baryłki ropy naftowej).

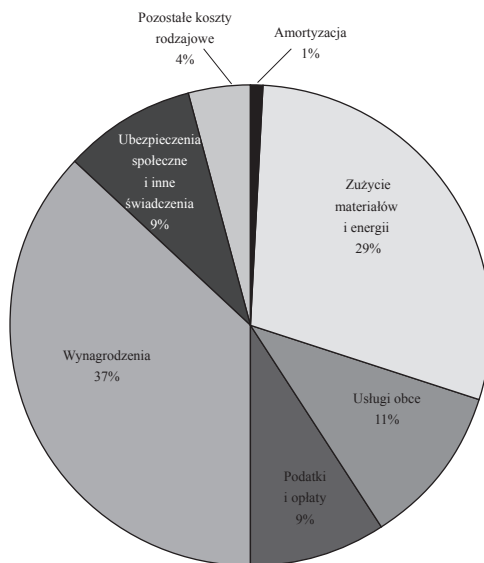
Dynamika kosztów rodzajowych analizowanego przedsiębiorstwa została przedstawiona w tab. 3. Dane te określają w miarę korzystną sytuację w obszarze kształtowania się kosztów rodzajowych ogółem, jak i poszczególnych ich rodzajów. Dynamika sprzedaży w latach 2013-2014 była silniejsza od dynamiki kosztów rodzajowych ogółem. Analizując dynamikę kosztów rodzajowych, można zaobserwować, że ogólna ich suma poniesiona przez badane przedsiębiorstwo w latach 2013-2014 uległa zmianie. W 2014 r. koszty rodzajowe były wyższe o 227 761,82 zł, tj. ok. 8,25% w stosunku do roku ubiegłego i o 1,1% w stosunku do założeń planu. Koszty ogółem w 2013 r. zmalały o 9,7% w porównaniu z rokiem 2012, po czym w 2014 r. wzrosły o 7,1% w stosunku do roku 2013, natomiast sprzedaż wzrosła odpowiednio o 2,1% i 8,25%.

Przyspieszeniu dynamiki łącznych kosztów rodzajowych w roku 2014 w porównaniu z rokiem 2013 towarzyszyło przyspieszenie dynamiki sprzedaży towarów. Wskaźnik dynamiki łącznych kosztów rodzajowych wzrósł o 16,8 punktu procentowego (z 90,3 do 107,1). Wskaźnik dynamiki sprzedaży wzrósł o 6,3 punktu procentowego (ze 102,1 do 108,4). Uwagę należy zwrócić na przekroczenie planowanej sprzedaży o 2,4%, podczas gdy łączne koszty rodzajowe zwiększyły się w stosunku do planu o 1,1%.

Tabela 3. Dynamika kosztów rodzajowych analizowanego przedsiębiorstwa w latach 2013-2014

Wyszczególnienie	Wskaźniki dynamiki		Wskaźnik wykonania planu w 2014 r. (w %)
	2012 = 100		
	2013	2014	
Wartość sprzedanych towarów i materiałów	102,1	108,4	102,4
Koszty rodzajowe ogółem	90,3	107,1	101,1
Amortyzacja	98,1	100,0	100,3
Zużycie materiałów i energii	93,8	125,2	103,3
Usługi obce	73,9	75,1	103,2
Podatki i opłaty	93,4	107,7	101,3
Wynagrodzenia	91,7	105,7	98,8
Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	88,3	107,8	102,4
Pozostałe koszty rodzajowe	103,7	104,0	98,0

Źródło: opracowanie własne.

**Rys. 1.** Struktura kosztów rodzajowych analizowanego przedsiębiorstwa w roku 2014

Źródło: opracowanie własne.

Najszybsze tempo wzrostu w roku 2014 wykazywały koszty zużycia materiałów i energii, przed kosztami ubezpieczeń społecznych. Na podkreślenie zasługuje wolniejsze tempo wzrostu kosztów usług obcych od tempa wzrostu sprzedaży.

W tabeli 4 została przedstawiona struktura kosztów rodzajowych w latach 2013-2014. Dane zawarte w tab. 4 dowodzą, że proporcjom wzrostu poszczególnych rodzajów kosztów i sprzedaży towarzyszyły zmiany w ogólnej strukturze kosztów rodzajowych. Na rys. 1 przedstawiono strukturę kosztów rodzajowych w roku 2014.

W badanym okresie struktura kosztów rodzajowych uległa nieznacznym zmianom. W 2014 r. dominującym elementem kosztów rodzajowych były wynagrodzenia (37%), drugim zużycie materiałów i energii (29%), trzecim usługi obce (11%), podatki i opłaty oraz ubezpieczenia społeczne – 9%, natomiast najmniejszym udziałem charakteryzuje się amortyzacja (1%). W stosunku do roku 2013 nastąpił niewielki wzrost udziału kosztów wynagrodzeń (o 0,5 punktu procentowego) i zużycia materiałów i energii (o 1,1 punktu procentowego).

Tabela 4. Struktura kosztów rodzajowych analizowanego przedsiębiorstwa w latach 2012-2014

Wyszczególnienie	2013	2014	2014	
			plan	wykonanie
Koszty rodzajowe ogółem	100,0	100,0	100,0	100,0
Amortyzacja	0,9	1,0	0,9	0,9
Zużycie materiałów i energii	27,4	28,5	32,2	32,9
Usługi obce	12,9	10,6	7,2	7,3
Podatki i opłaty	9,0	9,4	9,3	9,3
Wynagrodzenia	36,8	37,3	37,3	36,5
Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	9,4	9,2	9,1	9,2
Pozostałe koszty rodzajowe	3,5	4,0	4,0	3,9

Źródło: opracowanie własne.

Pozytywnie należy ocenić fakt, że wskaźniki struktury kosztów w układzie rodzajowym w 2014 r. nie wskazują żadnych większych zmian w stosunku do założeń planowych (amortyzacja, podatki i opłaty), bądź nie są to zmiany bardzo znaczące. Największe odchylenia od planu cechują koszty wynagrodzeń oraz koszty zużycia materiałów i energii, których udział w kosztach całkowitych jest odpowiednio niższy o 0,8 punktu procentowego i wyższy 0,7 punktu od przyjętego planu.

4. Zakończenie

Przedsiębiorstwa z sektora paliwowego funkcjonujące w niestabilnej sytuacji rynkowej muszą dokonywać trafnych decyzji zarządczych, poprzedzonych odpowiednią analizą. Niewątpliwie do metod wstępnej analizy ekonomicznej przedsię-

biorstwa należy analiza kosztów rodzajowych, która daje ogólne informacje o kształtowaniu się kosztów i stanowi bazę do dalszych badań.

Analiza kosztów jest więc niezbędna w procesie podejmowania trafnych decyzji zarządczych. Rynek paliwowy w obecnych czasach jest bardzo nieprzewidywalny i zmienny, dlatego przedsiębiorstwo musi szczególnie dbać o rentowność prowadzonej działalności. Konieczne wydaje się więc systematyczne monitorowanie kosztów działalności gospodarczej.

W efekcie przedstawionych przedsiębiorstwu wyników wstępnej analizy kosztów rodzajowych zarząd zdecydował o kontynuacji badań. Przygotowany został ramowy plan redukcji kosztów rodzajowych poprzez zmniejszenie zatrudnienia, zmianę dostawcy energii i dostawców paliw, likwidację nierentownej komórki firmy (myjnia), efektywniejsze zarządzanie logistyką (minimalizacja pustych przebiegów), podjęcie negocjacji lepszych warunków handlowych (wyższe rabaty przy zakupie paliw i dłuższe odroczone terminy płatności).

Literatura

- Bednarski L., 2007, *Analiza finansowa w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa.
- Bławat F., 2011, *Podstawy analizy ekonomicznej*, CeDeWu, Warszawa.
- Kacprzak K., 2001, *Analiza statystyczna kosztów*, [w:] *Metody statystyczne w analizie działalności przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, PWE, Warszawa.
- Nowak E., 1996, *Teoria kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWN, Warszawa.
- Nowak E., 2014, *Rachunek kosztów jako źródło danych w modelowaniu mikroekonomicznym*, [w:] *Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania Uniwersytetu Szczecińskiego nr 36*, red. J. Hozer, A. Gdakowicz, US, Szczecin.
- Nowak M., 2006, *Koszty w strategiach przedsiębiorstwa*, [w:] *Strategiczne zarządzanie kosztami*, red. E. Nowak, Oficyna Wydawnicza, Kraków.
- POPiHN, Raport roczny Polskiej Organizacji Przemysłu i Handlu Naftowego „Przemysł i Handel Naftowy 2013”, www.popihn.pl (29.03.2015).
- Sawicki K., 2000, *Analiza kosztów firmy*, PWE, Warszawa.
- Skowronek-Mielczarek A., Leszczyński Z., 2008, *Analiza działalności i rozwoju przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa.
- Stenzel C., Stenzel J., 2003, *Essentials of Cost Management*, John Wiley & Sons, Hoboken–New Jersey.
- Szydelko A., 2004, *Rachunek kosztów planowanych w przedsiębiorstwie*, ODDK, Gdańsk.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2013, poz. 330.
- URE, *Charakterystyka rynku paliwowego w roku 2013*, <http://www.ure.gov.pl/> (14.04.2015).