

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 tworzonego 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

Łukasz Szydelko

Politechnika Rzeszowska

e-mail: lukaszsz@prz.edu.pl

SEGMENTOWY RACHUNEK KOSZTÓW I WYNIKÓW W RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ ZORIENTOWANEJ NA PROCESY

SEGMENT COSTS AND RESULTS ACCOUNTING IN PROCESS-ORIENTED MANAGEMENT ACCOUNTING

DOI: 10.15611/pn.2015.398.44

Streszczenie: Nowoczesna rachunkowość zarządcza powinna być zorientowana na procesy. Dzięki takiemu rozwiązaniu możliwe jest efektywne wykorzystanie zasobów, ukierunkowanie pracowników na pracę zespołową oraz ogólny rozwój przedsiębiorstwa z wyodrębnionymi procesami. Rachunkowość zorientowana na procesy może zostać podzielona na operacyjną i strategiczną. Przy realizacji celów i zadań rachunkowość zarządcza zorientowana na procesy posługuje się określonymi instrumentami. Wśród nich znajduje się między innymi segmentowy rachunek kosztów i wyników w ujęciu procesów. Celem opracowania jest wskazanie możliwości wykorzystania segmentowego rachunku kosztów i wyników w ujęciu procesów w rachunkowości zarządczej zorientowanej na procesy, w szczególności w zakresie analizy marż pokrycia oraz analizy odchyleń. Przy jego realizacji autor wykorzystał metody: krytycznego przeglądu literatury oraz rozumowania przez analogie. W przedsiębiorstwach efektywność wykorzystania segmentowego rachunku kosztów i wyników w ujęciu procesów zależy głównie od tego, czy procesy te są uporządkowane oraz czy jest przypisana jednoznacznie odpowiedzialność za ich realizację.

Słowa kluczowe: segmentowy rachunek kosztów i wyników, rachunkowość zarządcza zorientowana na procesy, analiza marż pokrycia.

Summary: Modern management accounting should be process-oriented. This solution causes that the use of resources is more efficient, people work better in teams and there is an overall development of the company. Process-oriented management accounting could be divided into operational and strategic. Segment costs and results accounting has a huge role in the process-oriented management accounting, especially in the margin analysis and variance analysis.

Keywords: segment costs and results accounting, process-oriented management accounting, margin analysis.

1. Wstęp

Globalizacja oraz swoboda przepływu kapitału wpływają na rozwój przedsiębiorstw. Ciągłe zmiany w ich otoczeniu bliższym i dalszym powodują, że zarządzający (przy podejmowaniu decyzji) potrzebują informacji wiarygodnych i aktualnych. Informacje takie mogą być dostarczone przez rachunkowość zarządczą.

Międzynarodowa Federacja Księgowych (International Federation of Accounting – IFAC) opracowała ramy konceptualne rachunkowości zarządczej. Zgodnie z wymaganiami tej organizacji rachunkowość zarządcza powinna koncentrować się na [Jarugowa, Nowak, Szychta 1997]:

- wyspecyfikowaniu funkcji, jaką ma spełniać w przedsiębiorstwach,
- użyteczności realizowanych przez nią prac,
- kryteriach, które mogą być wykorzystane w ocenie efektywności jej technik,
- umiejętnościach koniecznych do wykonywania prac z jej dziedziny.

Analiza funkcji rachunkowości zarządczej zgodnie z wymaganiami IFAC wskazuje, że z założenia powinna być ona zorientowana głównie na:

- efektywne i skuteczne wykorzystanie zasobów przedsiębiorstwa,
- generowanie wartości dla właścicieli przedsiębiorstw,
- procesy biznesowe w przedsiębiorstwie,
- pracę zespołową pracowników przedsiębiorstw.

Zgodność z tak ustalonymi ramami konceptualnymi wpływa na postawienie tezy, że rachunkowość zarządcza powinna być zorientowana na procesy. Dzięki takiemu podejściu możliwe będzie również efektywne i skuteczne wykorzystanie zasobów przedsiębiorstwa (z określeniem generowanej wartości) oraz zorientowanie pracowników na pracę zespołową. Rozwiązanie takie może wpływać na rozwój przedsiębiorstw [Chenhall 2008].

Celem opracowania jest wskazanie możliwości wykorzystania segmentowego rachunku kosztów i wyników w ujęciu procesów w rachunkowości zarządczej zorientowanej na procesy, głównie w obszarze analizy marż pokrycia oraz analizy odchyleń. Przy jego realizacji autor wykorzysta metody: krytycznego przeglądu literatury oraz rozumowania przez analogie.

2. Rachunkowość zarządcza zorientowana na procesy

Podstawowym celem rachunkowości zarządczej zorientowanej na procesy jest wspomaganie informacyjne menedżerów procesów/właścicieli procesów w zarządzaniu podległymi im obszarami oraz budowanie wartości przedsiębiorstwa (generowanie wartości dla właścicieli). Z tak postawionego celu głównego wynikają określone zadania rachunkowości zarządczej zorientowanej na procesy. Mogą one być rozpatrywane z punktu widzenia operacyjnego i strategicznego. Warto na po-

trzeby niniejszego opracowania wprowadzić w tym zakresie taki podział w odniesieniu do rachunkowości zarządczej zorientowanej na procesy.

Operacyjna rachunkowość zarządcza zorientowana na procesy powinna koncentrować się na dostarczaniu informacji, które bezpośrednio wspierają operacyjne zarządzanie procesami lub pośrednio wspomagają operacyjny controlling procesów (gdzie są w odpowiedni sposób transformowane na potrzeby operacyjnego zarządzania procesami – dotyczy to przedsiębiorstw, które mają wdrożony operacyjny controlling procesów).

Informacje pochodzące z operacyjnej rachunkowości zarządczej zorientowanej na procesy mogą być wykorzystane w zarządzaniu procesami głównie przy [Gupta 2004]:

- identyfikacji procesów,
- pomiarze procesów,
- analizie procesów,
- kontroli procesów,
- doskonaleniu procesów.

Podczas identyfikacji procesów następuje zdefiniowanie krytycznych wymagań klientów (wewnętrznych i zewnętrznych). Doprecyzowaniu podlegają rola i odpowiedzialność poszczególnych zespołów biorących udział w projekcie identyfikacji. Zbudowana zostaje mapa procesów, dzięki której możliwe jest ustalenie, co jest na wejściu i wyjściu danego procesu, jak również przedstawienie relacji zachodzących między procesami. Do każdego procesu zostaje przypisany menedżer/właściciel procesu.

Pomiar procesów możliwy jest przy odpowiednim skwantyfikowaniu ich dokonań (osiągniętych wyników). Odbywa się to przy wykorzystaniu odpowiednich mierników (parametrów) procesów. Najczęściej w tej sytuacji występuje problem wyboru właściwego miernika (właściwych mierników). Optymalna sytuacja występuje wtedy, gdy są one oparte na miarach statystycznych.

Prowadzenie analizy procesów wiąże się zawsze z określonym celem. On z kolei determinuje wybór mierników procesów, które staną się przedmiotem tej analizy. Mierniki procesów mogą być badane wieloma metodami, dlatego tak ważny w tym aspekcie jest wybór konkretnego podejścia badawczego. W zależności od przyjętej metody otrzymywane są wyniki z analizy. Na ich podstawie powinny zostać wyciągnięte odpowiednie wnioski.

Kontrola procesów jest jednym z najistotniejszych obszarów w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Nieustanny monitoring określonych parametrów związanych z procesami to element nowoczesnego zarządzania procesami. Ciągłe kontrolowanie poszczególnych procesów ma ogromne znaczenie dla przedsiębiorstwa, które funkcjonuje w niestabilnym oraz często nieprzewidywalnym otoczeniu bliższym i dalszym. W samych przedsiębiorstwach pojawiają się również zmiany (nowi pracownicy, nowe produkty, zaktualizowane cele operacyjne i strategiczne, zmiany struktur organizacyjnych, wdrożenie nowoczesnych instrumentów zarządzania itp.).

Przeprowadzenie analiz związanych z procesami oraz dokonanie interpretacji wyników pozwala na wyciągnięcie odpowiednich wniosków związanych z tymi obiektami badawczymi. Identyfikując słabe punkty w określonych procesach, można wdrożyć procedury mające na celu ich doskonalenie (podnoszenie ich efektywności). Najczęściej przejawia się to głównie w eliminacji „wąskich gardeł”, występujących w procesach, ich maksymalnym uproszczeniem oraz zwiększeniem satysfakcji klientów zewnętrznych i wewnętrznych.

Informacje generowane przez operacyjną rachunkowość zarządczą zorientowaną na procesy mają najczęściej charakter krótkoterminowy, wynikowy i są głównie skierowane do menedżerów procesów. Ta grupa odbiorców ma być w tym ujęciu szczególnie wspomagana przy podejmowaniu decyzji zarządczych, dotyczących głównie pojedynczych procesów lub w pewnych sytuacjach wiązki procesów.

Powtarzalność problemów zarządczych na operacyjnym poziomie procesów bezpośrednio wpływa na to, że informacje przygotowane w operacyjnej rachunkowości zarządczej zorientowanej na procesy muszą być opracowane według określonych procedur. Zauważalne jest również w tym obszarze prezentowanie tych informacji w układzie plan – wykonanie – odchylenie – przyczyny powstania odchylenia.

Dzięki takiemu rozwiązaniu menedżerowie procesów mogą w aktywny sposób monitorować stopień wykorzystania zasobów. Takie rozwiązanie pomocne jest również w badaniu realizacji stawianych przed nimi celów oraz poszukiwaniu źródeł wzrostu efektywności w funkcjonowaniu przedsiębiorstw. Jest to szczególnie widoczne na styku procesów (gdzie wyjście jednego procesu staje się wejściem do drugiego). Potencjalne wąskie gardła w tym zakresie przekładają się na spadek efektywności poszczególnych procesów występujących w określonych ciągach logicznych. Należy zwrócić uwagę w tym aspekcie na to, że procesy są powiązane zależnościami przyczynowo-skutkowymi. Może pojawić się problem przenoszenia nieefektywności z danego procesu na inny proces.

Strategiczna rachunkowość zarządcza zorientowana na procesy jest ukierunkowana na przyszłość, spójność działań o charakterze mikro- i makroekonomicznym oraz powiązanie decyzji krótko- i długookresowych w przedsiębiorstwach [Szychta 2008]. Koncentruje się na dostarczaniu informacji związanych z budowaniem wartości przedsiębiorstw. Odbywa się to na podstawie informacji uzyskanych w przekroju procesowego łańcucha wartości.

Kompleksowe podejście do wszystkich procesów i orientacja na otoczenie przedsiębiorstwa jest wyróżnikiem strategicznej rachunkowości zarządczej zorientowanej na procesy. Naczelne kierownictwo lub w pewnych sytuacjach menedżerowie procesów mogą w racjonalny sposób dzięki niej zarządzać procesami na poziomie strategicznym oraz podejmować decyzje związane z [Nowak 2003]:

- wyborem wariantów działalności,
- rozwojem w dłuższym okresie,
- kształtowaniem relacji z otoczeniem.

W strategicznej rachunkowości zarządczej zorientowanej na procesy szczególną uwagę zwraca się na otoczenie przedsiębiorstw. Kluczowi w tym zakresie stają się odbiorcy i dostawcy, jak również konkurenci [Nita 2010]. Dzięki dostarczanym informacjom możliwe jest pozycjonowanie danego przedsiębiorstwa względem głównych rywali rynkowych. Wśród decyzji strategicznych możliwych do podjęcia na podstawie informacji dostarczonych przez strategiczną rachunkowość zarządczą zorientowaną na procesy znajdują się również outsourcing i insourcing procesów. Problem wyprowadzania ze struktury organizacyjnej i włączania ich do tej struktury jest coraz częściej spotykany w praktyce gospodarczej. Podejmowanie decyzji w tym zakresie związane jest z poszukiwaniem takich rozwiązań, dzięki którym następuje wzrost wartości przedsiębiorstw. Realizacja danego procesu przez zewnętrzne jednostki gospodarcze wiąże się często w tym zakresie z powstaniem problemu braku synchronizacji pomiędzy procesami wewnętrznymi i tak nakreślonym zewnętrznym procesem (dotyczy to także włączania procesu do struktury organizacyjnej). Najbardziej zaawansowana sytuacja występuje w sytuacji, gdy problemy te dotyczą procesów zasadniczych.

Strategiczna rachunkowość zarządcza zorientowana na procesy w aktywny sposób powinna wspomagać tworzenie i realizację strategii w przedsiębiorstwie [Nowak 2010; Nita 2008]. Dotyczy to w szczególności wsparcia w zakresie:

- identyfikacji strategii,
- wyboru wariantu strategicznego do realizacji,
- wdrożenia strategii,
- kontroli strategicznej.

Odbywa się to w sposób bezpośredni lub pośredni przy wspomaganie w tym zakresie strategicznego controllingu procesów (jeżeli strategiczny controlling procesów jest wdrożony).

Z punktu widzenia generowania wartości dodanej w przedsiębiorstwach badanie efektywności zużycia zasobów w przekroju łańcucha wartości stało się jednym z paradygmatów strategicznej rachunkowości zarządczej zorientowanej na procesy. Wiele analiz prowadzonych na podstawie dostarczanych przez nią informacji ukierunkowanych jest na poszerzenie wiedzy na temat wartości, które można uzyskać dla właściciela i klienta we wszystkich ogniwach procesowego łańcucha wartości [Michalak 2008].

Rachunkowość zarządcza zorientowana na procesy przy spełnianiu określonych zadań i realizacji postawionych przed nią celów korzysta z wielu metod (narzędzi), zarówno w wymiarze operacyjnym, jak i strategicznym. Pomocny w tym zakresie może okazać się segmentowy rachunek kosztów i wyników.

3. Segmentowy rachunek kosztów i wyników w ujęciu procesów

Segmentowy rachunek kosztów i wyników, określany również jako wieloblokowy i wielostopniowy rachunek kosztów i wyników, jest jednym z podstawowych narzę-

dzi rachunkowości zarządczej. Jeżeli rachunkowość zarządcza zostaje ukierunkowana na realizowane procesy w przedsiębiorstwie, to naturalne staje się również takie przeorientowanie w przypadku wszystkich jej instrumentów.

Marże pokrycia będące integralną częścią segmentowego rachunku kosztów i wyników stanowią punkt odniesienia w wielu analizach. Jeżeli w przedsiębiorstwie są wyodrębnione procesy, to w takiej sytuacji kluczowe staje się tworzenie zestawień opartych na segmentowym rachunku kosztów i wyników w ujęciu procesów.

W każdym takim zestawieniu możliwe jest pokazanie w sposób syntetyczny, jak kształtowane są marże pokrycia na określonych poziomach funkcjonowania przedsiębiorstwa, przy uwzględnieniu występujących obiektów kalkulacyjnych (przedmiotów, dla których prowadzi się kalkulację kosztów).

Najczęściej obliczenie marż pokrycia może odbywać się na poziomie:

- produktów,
- asortymentów produktów,
- kanałów dystrybucji,
- klientów,
- segmentów rynku.

Analizując budowę segmentowego rachunku kosztów i wyników w ujęciu procesów, można zauważyć stopniowalność marż pokrycia. Ich ilość uzależniona jest od wyodrębnionych poziomów kosztów związanych z poszczególnymi obiektami kalkulacyjnymi. Według tego postępowania koszty procesów (działań) w pierwszej kolejności są przypisywane do produktów, a następnie do innych obiektów kalkulacyjnych (zgodnie z przyjętą strukturą obiektów kalkulacyjnych).

Koszty procesów na potrzeby segmentowego rachunku kosztów i wyników w ujęciu procesów należy podzielić na:

- zmienne koszty procesów (zależą od ilości efektów wypracowanych na poziomie procesów),
- stałe koszty procesów (brak reakcji poziomu kosztów na zmiany ilości efektów).

Przy kalkulacji związanej z efektami na poziomie procesów warto dodatkowo wprowadzić podział kosztów stałych procesów na uzasadnione i nieuzasadnione. Stałe uzasadnione koszty procesów to takie, które dotyczą zasobów wykorzystanych i mających związek z realizacją procesów (np. budynki i urządzenia, pracownicy zatrudnieni na czas nieokreślony – wynagrodzenie stałe, media, z którymi związane są opłaty stałe) [Świdarska (red.) 2003]. Stałe koszty procesów mające charakter nieuzasadniony związane są z zasobami niewykorzystanymi, czyli takimi, które zostały przypisane do przedsiębiorstwa, a nie są powiązane z efektami realizowanych w nim procesów.

Wieloblokowość w opisywanym zestawieniu jest pochodną przyjętych założeń związanych ze strukturą obiektów kalkulacyjnych. Im bardziej skomplikowany i rozbudowany układ hierarchiczny obiektów kalkulacyjnych, tym większy stopień wieloblokowości. Przykładowy raport, dotyczący segmentowego rachunku kosztów

i wyników w ujęciu procesów dla produktów, może zostać zaprezentowany według wzorca przedstawionego w tabeli 1.

Tabela 1. Przykładowy raport segmentowego rachunku kosztów i wyników w ujęciu procesów

Przedsiębiorstwo zorientowane procesowo				
Produkty	P1	P2	...	PN
Przychody ze sprzedaży				
Koszt zmienny sprzedanych produktów*				
Marża pokrycia I stopnia				
Koszty zmienne procesów przypisane do produktów				
Marża pokrycia II stopnia				
Koszty stałe procesów uzasadnione przypisane do produktu				
Marża pokrycia III stopnia				
Koszty stałe procesów nieuzasadnione				
Wynik finansowy na działalności operacyjnej				

* w większości przypadków koszt zmienny sprzedanych produktów może być tożsamy z kosztem bezpośrednim sprzedanych produktów

Źródło: opracowanie własne.

Dokonując analizy powstałych marż pokrycia, należy zauważyć, że ich zadaniem jest w przypadku:

- I stopnia – pokrycie kosztów zmiennych procesów przypisanych do produktów, kosztów stałych uzasadnionych procesów przypisanych do produktów, kosztów stałych nieuzasadnionych procesów oraz wygenerowanie dodatniego wyniku finansowego na działalności operacyjnej,

- II stopnia – pokrycie kosztów stałych uzasadnionych procesów przypisanych do produktów, kosztów stałych nieuzasadnionych procesów oraz wygenerowanie dodatniego wyniku finansowego na działalności operacyjnej,
- III stopnia – pokrycie kosztów stałych nieuzasadnionych procesów oraz wygenerowanie dodatniego wyniku finansowego na działalności operacyjnej.

W praktyce najczęściej tego typu zestawienia mogą być tworzone w przedsiębiorstwach produkcyjnych. Stopień ich szczegółowości uzależniony jest od ilości produktów (asortymentów produktów) oraz skomplikowania procesu produkcyjnego.

Biorąc pod uwagę przykładowe przedsiębiorstwo produkcyjne X, należące do branży producentów mebli, można dla niego wyodrębnić w ramach procesu produkcyjnego następujące działania:

- cięcie płyty na formatki,
- wiercenie otworów,
- brzegowanie,
- okleinowanie lub malowanie (jeżeli nie ma okleinowania, to jest malowanie),
- pakowanie.

Przedsiębiorstwo X wytwarza dwa asortymenty mebli. Są one zróżnicowane i uzależnione od rodzaju płyty – HDF lub MDF. Przykładowy raport segmentowego rachunku kosztów i wyników w ujęciu procesów dla przedsiębiorstwa X został zaprezentowany w tabeli 2.

Tabela 2. Przykładowy raport 05/2015 segmentowego rachunku kosztów i wyników w ujęciu procesów dla przedsiębiorstwa produkcyjnego X

Przedsiębiorstwo produkcyjne X – raport za 05/2015		
Produkt	Meble z płyty HDF	Meble z płyty MDF
Przychody ze sprzedaży mebli	1 000 000	1 500 000
Koszt zmienny sprzedanych mebli	600 000	850 000
Marża pokrycia I stopnia	400 000	650 000
Koszty zmienne procesu produkcyjnego przypisane do mebli	300 000	450 000
Marża pokrycia II stopnia	100 000	200 000
Koszty stałe procesu produkcyjnego uzasadnione* przypisane do mebli	150 000	125 000
Marża pokrycia III stopnia	-50 000	75 000
Koszty stałe procesu produkcyjnego nieuzasadnione**		10 000
Wynik finansowy na działalności operacyjnej		15 000

* koszty stałe procesu produkcyjnego uzasadnione obejmują: koszty zużycia maszyn produkcyjnych i hali produkcyjnej, koszty wynagrodzeń pracowników nadzoru produkcyjnego oraz koszty opłaty abonamentowej za prąd i gaz; ** koszty stałe procesu produkcyjnego nieuzasadnione dotyczą kosztów amortyzacji maszyny sterowanej numerycznie o symbolu PX-20 (znajduje się w hali produkcyjnej, ale nie jest wykorzystywana do produkcji mebli z płyty HDF i MDF)

Źródło: opracowanie własne.

Dokonując analizy przykładowego raportu dla przedsiębiorstwa X, można zauważyć, że występuje ujemna marża pokrycia III stopnia (brak rentowności na tym poziomie). Należy w takiej sytuacji obserwować zachowanie się marży na tym poziomie. Powtarzalność niekorzystnych wyników będzie oznaczać konieczność podjęcia decyzji zarządczych w zakresie optymalizacji kosztów związanych z wytwarzanym asortymentem, realizowanym procesem produkcyjnym (poszczególnymi działaniami wchodzącymi w jego zakres) lub w najgorszym przypadku usunięciem asortymentu ze struktury produktowej.

Zestawienia przygotowane na podstawie segmentowego rachunku kosztów i wyników w ujęciu procesów powinny być również tworzone w wersji planistycznej. Ustalenie parametrów w tej sytuacji odbywa się najczęściej na podstawie danych historycznych.

Przy realizacji celów w przedsiębiorstwie istotna jest także ich weryfikacja. Następuje ona poprzez porównanie wartości rzeczywistych i planowanych parametrów ujętych w segmentowym rachunku kosztów i wyników w ujęciu procesów. Szczególna uwaga w tym zakresie powinna zostać zwrócona na różne poziomy rzeczywistych i planowanych marż pokrycia oraz związane z nimi odchylenia.

Wyliczone odchylenia mogą mieć różny charakter. Znak dodatni w tym kontekście może być pozytywnie interpretowany w sytuacji przychodów ze sprzedaży, marż pokrycia i wyniku finansowego na działalności operacyjnej. Natomiast w kontekście kosztów zmiennych sprzedanych produktów, kosztów zmiennych procesów przypisanych do produktów, kosztów stałych procesów uzasadnionych przypisanych do produktu oraz kosztów stałych procesów nieuzasadnionych odchylenie dodatnie jest negatywnie postrzegane. Przy znaku „-” interpretacja na tych parametrach jest odwrotna.

Na podstawie informacji ujętych w raportach związanych z wieloblokowym i wielostopniowym rachunkiem kosztów zmiennych i wyników w ujęciu procesów możliwe jest ustalenie rentowności poszczególnych produktów na różnych poziomach marż pokrycia oraz podejmowanie decyzji zarządczych. Przy ich umiejętnym wykorzystaniu w rachunkowości zarządczej zorientowanej na procesy możliwy jest wybór:

- właściwego asortymentu do produkcji i sprzedaży,
- najbardziej rentownych klientów do współpracy,
- kanałów dystrybucji cechujących się najwyższym poziomem marżowości.

Przyjęcie odpowiedniej struktury obiektów kalkulacyjnych z założenia w tej sytuacji ma gwarantować najwyższe marże pokrycia na wszystkich poziomach i wynik finansowy na działalności operacyjnej.

4. Zakończenie

Wykorzystanie segmentowego rachunku kosztów i wyników w ujęciu procesów w rachunkowości zarządczej zorientowanej na procesy możliwe jest do zastosowania tylko przy spełnieniu określonych warunków. Wśród nich znajdują się:

- uporządkowana struktura procesów (działań) w przedsiębiorstwie,
- jednoznacznie przypisana odpowiedzialność za realizację procesów (działań),
- możliwość transformacji danych kosztowych w różne układy (w tym również procesowy),
- wprowadzenie podziału kosztów procesów (działań) na zmienne i stałe.

Zarządzanie procesami (działaniami) w przedsiębiorstwie przy wykorzystaniu tego instrumentu segmentowego rachunku kosztów i wyników w ujęciu procesów jest znacznie ułatwione. Decyzje menedżerskie podejmowane na poziomie strategicznym i operacyjnym w przedsiębiorstwie obciążone są przez to mniejszym poziomem ryzyka. Dodatkowo wzrasta znacznie efektywność wykorzystania zasobów w przedsiębiorstwach oraz następuje pełna realizacja przyjętej strategii działania.

Literatura

- Chenhall R.H., 2008, *Accounting for the horizontal organization: A review essay*, „Accounting, Organizations and Society”, s. 525.
- Gupta P., 2004, *Business Scorecard: Ensuring Performance for Profit*, McGraw-Hill, New York, s. 23-42.
- Jarugowa A., Nowak W.A., Szychta A., 1997, *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk, s. 10.
- Michalak J., 2008, *Pomiar dokonań od wyniku finansowego do Balanced Scorecard*, Difin, Warszawa, s. 34.
- Nita B., 2008, *Ewolucja rachunkowości zarządczej: od rachunku kosztów do strategicznej rachunkowości zarządczej*, [w:] Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 14, UE, Wrocław, s. 312-313.
- Nita B., 2010, *Rachunkowość zarządcza zorientowana na konkurencję*, [w:] Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 123, UE, Wrocław, s. 396-410.
- Nowak E., 2003, *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa, s. 14.
- Nowak E., 2010, *Zadania rachunkowości zarządczej w świetle międzynarodowych wytycznych dobrych praktyk*, [w:] Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 123, UE, Wrocław, s. 414-415.
- Szychta A., 2008, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 170.
- Świderska G.K. (red.), 2003, *Informacja zarządcza w procesie formułowania i realizacji strategii firmy – wyzwanie dla polskich przedsiębiorstw*, Difin, Warszawa, s. 166-167.