

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
Malgorzata 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

Michał Chalastra

Uniwersytet Gdański

e-mail: michal.ch@nord-controlling.com.pl

**ZAKRES INTEGRACJI RACHUNKU KOSZTÓW
TWORZONEGO NA POTRZEBY SYSTEMÓW
RACHUNKOWOŚCI FINANSOWEJ I BUDŻETOWANIA
– WYNIKI BADAŃ EMPIRYCZNYCH**

**AREAS OF INTEGRATION OF COSTING SYSTEMS
CREATED FOR THE PURPOSE OF FINANCIAL
ACCOUNTING AND BUDGETING –
THE RESULTS OF EMPIRICAL RESEARCH**

DOI: 10.15611/pn.2015.398.08

Streszczenie: Zadania realizowane przez systemy rachunkowości finansowej i budżetowania nie są jednakowe. Z tego powodu posługują się one narzędziami spełniającymi ich indywidualne wymogi. Szczegółowe zasady ich konstrukcji w każdym systemie są więc odmienne. Część tych narzędzi jest jednak wspólna dla obu systemów. Istotne jest zatem zidentyfikowanie tych narzędzi. Pozwoli to na wskazanie, jak powinny być one skonstruowane, aby jednocześnie spełniały wymogi rachunkowości finansowej i budżetowania. Artykuł prezentuje wyniki badań empirycznych przeprowadzonych w trzech przedsiębiorstwach z różnych branż (przedsiębiorstwo produkcyjne, bank oraz szpital). Badania polegały na integracji systemów rachunkowości finansowej do wymogów budżetowania. Ich wynikiem jest wskazanie obszarów integracji obu tych systemów oraz zasad, jakie powinny spełniać narzędzia rachunkowości finansowej, aby mogły dodatkowo realizować zadania budżetowania.

Słowa kluczowe: budżetowanie, rachunek kosztów, integracja rachunkowości finansowej i budżetowania.

Summary: Tasks performed by the financial accounting systems and budgeting are not identical. For this reason, they use the tools to meet their individual requirements. Thus detailed rules for the design of each system are different. Some of these tools, however, are common to both systems. It is therefore important to identify these tools. This will allow to indicate how they should be designed to meet the requirements of both financial accounting and budgeting. The article presents the results of empirical studies conducted in three companies from different industries (manufacturing company, a bank and a hospital). The study involved the integration of financial accounting for budgeting requirements. Their result is to identify the areas of integration of these two systems and the rules to be met by financial accounting tools so that they can also carry out the tasks of budgeting.

Keywords: budgeting, cost accounting, integration of financial accounting and budgeting.

1. Wstęp

We współczesnych organizacjach gospodarczych budżetowanie stanowi jedno z podstawowych narzędzi zarządzania. Elementem wspierającym budżetowanie powinna być rachunkowość finansowa [Giętowska 2002]. Stwierdzenie to wynika z faktu, że niektóre zadania realizowane przez jeden ze wskazanych systemów są również wykonywane w ramach drugiego i z tego powodu należy je integrować. W zakresie rejestracji i rozliczania kosztów rzeczywistych system budżetowania powinien wykorzystywać narzędzia zarezerwowane dotąd jedynie dla rachunkowości finansowej. I odwrotnie – systematyczny rachunek kosztów musi otworzyć się na specyficzne potrzeby informacyjne budżetowania. Pozwoli to uniknąć wykonywania poszczególnych zadań dwukrotnie. Dzięki tej integracji powstanie jednolity system rachunkowości realizujący odmienne zadania sprawozdawczości bilansowej oraz budżetowania.

2. Opis metody badawczej

Proces zbliżania systemów rachunkowości finansowej i budżetowania stanowi interesujący obiekt dociekań w dziedzinie nauk o zarządzaniu. Z tego powodu autor przeprowadził badania empiryczne w firmach reprezentujących różne branże – przedsiębiorstwie produkcyjnym, banku oraz szpitalu. Ich celem jest identyfikacja obszarów rachunku kosztów, w których integracja obu omawianych systemów jest szczególnie potrzebna. Efektem przeprowadzonych badań jest wypracowanie rozwiązań referencyjnych budowy narzędzi wykorzystywanych przez rachunkowość finansową, których adaptacja do wymogów budżetowania pozwoli na stworzenie jednolitego rachunku kosztów, obsługującego oba systemy. W badaniach wykorzystano przede wszystkim metodę badanie przez działanie, polegającą na uczestnictwie autora w projektowaniu, wdrażaniu i ocenie systemów rachunku kosztów integrujących rachunkowość finansową i budżetowanie [Baskerville, Myers 2004; Davison, Martinsons, Kock 2004]. Przedmiotem badań jest system rachunkowości finansowej, a w szczególności dotychczas prowadzony rachunek kosztów jednostek gospodarczych, pod kątem jego przebudowy do realizacji funkcji budżetowania. Badania przeprowadzono na wąskiej próbie trzech podmiotów. Uzasadnieniem jest tu czas trwania prac wdrożeniowych – dla każdego przedsiębiorstwa był to blisko rok. Przy realizacji poszczególnych projektów uwzględniono bowiem następujące okoliczności:

1. Analizie został poddany bardzo szeroki obszar funkcjonowania jednostek, zarówno w aspekcie wykorzystywanych narzędzi zarządzania, jak i realizowanych procesów.

2. Badania przeprowadzono równolegle z procedurami implementacji systemów budżetowania, począwszy od analizy stanu przed wdrożeniem, aż do ich zakończenia.

3. Zebrane dane są bardzo szczegółowe, ich uzyskanie wymagało częstych i bezpośrednich kontaktów z pracownikami obserwowanych podmiotów.

3. Identyfikacja etapów procesu tworzenia rachunku kosztów wymagających adaptacji do potrzeb budżetowania

Proces ewidencji i rozliczania kosztów dla potrzeb przygotowania sprawozdania finansowego realizowany jest w następujących etapach:

1. Rejestracja kosztów według rodzaju na kontach zespołu 4.
2. Rozliczanie kosztów na miejsca powstawania i produkty (nośniki) w ramach kont zespołu 5.
3. Rozliczenie kosztów w czasie.
4. Rozliczenie kosztów zakupu.
5. Rozliczenie kosztów działalności pomocniczej.
6. Rozliczenie kosztów wydziałowych zmiennych i stałych.
7. Kalkulacja kosztu wytworzenia poszczególnych produktów.
8. Rozliczenie kosztów sprzedaży.
9. Rozliczenie kosztów ogólnego zarządu.

Podczas wdrożenia systemu rachunkowości zarządczej, w celu integracji opisanej procedury z budżetowaniem, należy przeprowadzić prace adaptacyjne tylko w niektórych obszarach.

Tabela 1. Syntetyczna prezentacja działań integracyjnych procesu tworzenia rachunku kosztów wykonywanego w ramach rachunkowości finansowej z systemem budżetowania

Etapy procesu tworzenia rachunku kosztów	Opis działań integracyjnych
1	2
Rejestracji kosztów według rodzaju na kontach zespołu 4	Zwiększenie szczegółowości analizy danych.
Rozliczania kosztów na konta zespołu 5	Zwiększenie szczegółowości analizy danych*.
Rozliczania kosztów działalności pomocniczej	Zwiększenie zakresu rozliczeń kosztów świadczeń wewnętrznych poza obszar wymagany przez rachunkowość finansową. Preferowanie zasad rozliczeń kosztów umożliwiających zachowanie porównywalnych stawek usług wewnętrznych podczas planowania i rozliczania budżetu. Identyfikacja kosztów niewykorzystanego potencjału z dokładnością do mpk je generujących.

1	2
Rozliczania kosztów wydziałowych – stałych	Identyfikacja kosztów niewykorzystanego potencjału z dokładnością do mpk je generujących.
Rozliczenie kosztów sprzedaży	Identyfikacja kosztów według reguł analiz wielowymiarowych. Rozliczenie kosztów sprzedaży na produkty i inne ich nośniki w ramach ustalania kosztu całkowitego.
Rozliczenie kosztów ogólnego zarządu	Rozliczenie kosztów ogólnego zarządu na produkty w ramach ustalania kosztu całkowitego. Identyfikacja kosztów niewykorzystanego potencjału z dokładnością do mpk je generujących.

*Działania te dotyczą kosztów działalności podstawowej, wydziałowych, produkcji pomocniczej, ogólnego zarządu oraz sprzedaży

Źródło: opracowanie własne.

Pominięte w powyższym zestawieniu etapy tworzenia rachunku kosztów są zgodne w obu analizowanych podsystemach rachunkowości i z tego powodu nie wymagają analizy.

4. Analiza kosztów według rodzaju oraz produktów i miejsc ich powstawania

W odniesieniu do rejestracji kosztów według rodzaju oraz ich rozliczania na konta zespołu 5 działania integrujące oba systemy rachunkowości polegają na dokonaniu odpowiedniej systematyki kosztów. W obu przypadkach następuje rozszerzenie analizy o elementy wynikające z potrzeb budżetowania. Stwierdzenie to oparte jest na założeniu, że istniejący w przedsiębiorstwie plan kont spełnia wymogi rachunkowości finansowej. Wdrożenie budżetowania i adaptacja do tego systemu rachunkowości wprowadza nowe kryteria analizy kosztów wymagane wyłącznie przez rachunkowość zarządczą. Wymogi te uzyskać można w drodze uszczegółowienia analizy. W zakresie ewidencji kosztów według rodzaju następuje rozbudowanie konta zespołu 4 poprzez dodanie segmentów analitycznych. Przykładowo, koszty zużycia materiałów i energii podzielić można na materiały eksploatacyjne pojazdów czy remontowe. Działania te są jedną z metod uzyskania informacji o kosztach według zakresu odpowiedzialności lub czynnika je generującego [Ossowski 2005]. Umożliwiają również identyfikację kosztów według ich istotności. Pozwala to na zastosowanie odpowiednich metod planowania budżetu względem wartości kosztów.

W zakresie rejestracji kosztów na kontach zespołu 5 w pierwszej kolejności przeanalizować należy zmiany dokonane w obszarze kont z grupy 501 – koszty produkcji podstawowej. W rachunkowości finansowej wystarczająca jest tu identyfikacja kosztów pojedynczych produktów czy zleceń. Szczegółowość ta jest nie-

zbędna do ustalenia kosztu wytworzenia konkretnego produktu. W rachunkowości zarządczej dane te mogą być jednak niewystarczające. Może bowiem być wymagane zwiększenie szczegółowości tej analizy o elementy określające wydziały oraz gniazda produkcyjne, jakie tworzą koszty z tej kategorii. Wynika to z takich potrzeb budżetowania, jak:

- 1) identyfikacja zakresów odpowiedzialności za koszty kierowników różnych wydziałów,
- 2) indywidualne ustalanie kosztów każdej fazy produkcji w celu jej optymalizacji,
- 3) identyfikacja odchyleń kosztów rzeczywistych od planowanych z dokładnością do fazy procesu wytwarzania.

Taka szczegółowość wynika z faktu, że analiza rodzajowa kosztów tworzona do kont 501 nie zawsze pozwoli na ustalenie, w jakiej fazie powstały koszty. Wystąpić może bowiem sytuacja, gdy ten sam koszt rodzajowy dotyczy kilku faz wytwarzania. W zakresie kosztów pośrednich analizę zasad uszczegółowienia identyfikacji mpk odrębnie należy przeprowadzić w obszarze wyznaczania kosztu wytworzenia oraz kosztów okresu. W pierwszym przypadku są to mpk zidentyfikowane dla wydziałów produkcji podstawowej oraz pomocniczej. Według wymogów kalkulacji reguły rachunkowości finansowej i zarządczej są tu zbieżne. Poprawne przeprowadzenie ich rozliczenia w ramach kalkulacji wykonywanej według reguł prawa bilansowego jest zgodne z oczekiwaniami budżetowania. W ramach rachunkowości zarządczej powyższe mpk mogą zostać jednak podzielone na jeszcze bardziej szczegółowe centra kosztów. Działanie takie jest sugerowane w przypadku, gdy mpk te obejmują koszty związane z zasobami o istotnej wartości lub odpowiadają za nie różne osoby. Jednym z bardziej istotnych obszarów wpływu budżetowania na rachunkowość w omawianym zakresie jest podział kosztów ogólnego zarządu na pojedyncze centra kosztów. Według reguł rachunkowości finansowej wystarczająca jest identyfikacja wszystkich kosztów z tej kategorii na jednym zbiorczym mpk. Wynika to z następujących faktów:

- 1) Zaniechanie rozliczania tych kosztów na produkty.
- 2) Prezentacja informacji o łącznej ich wartości w sprawozdaniu finansowym jako element kosztu okresu.

Tymczasem w rachunkowości zarządczej oczekiwana jest bardziej szczegółowa ich analiza [Kotapski 2005]. Koszty te powinny zostać podzielone na samodzielne mpk, jakimi mogą być:

- 1) Pojedyncze komórki organizacyjne.
 - 2) Zasoby o istotnych kosztach.
 - 3) Jednostkowe zadania, dla jakich tworzy się budżet [Łada-Cieślak 2002].
- Celem takiej szczegółowej analizy jest uzyskanie następujących efektów:
- 1) Identyfikacja zakresów odpowiedzialności [Nowak 1996].
 - 2) Dokonanie analizy porównawczej kosztów jednorodnych działów i zasobów względem dobrych wzorców według zasad benchmarkingu [Kowalak 2002].

3) Wykonanie analizy porównawczej planu z jego realizacją na poziomie pojedynczych mpk [Gierusz 2007].

Podobne wymogi większej szczegółowości identyfikacji mpk obowiązują w zakresie kosztów sprzedaży. W rachunkowości zarządczej należy ustalić dla nich:

- 1) Zakres odpowiedzialności.
- 2) Proces.
- 3) Obiekt kosztów.

Za koszty sprzedaży może być odpowiedzialnych kilka różnych działów. Każdy z nich może generować koszty ze względu na realizację wielu procesów. Poszczególne procesy mogą być planowane odmiennymi technikami według indywidualnych strategii. Za obiekt kosztów w analizowanym zakresie uznać należy natomiast przedmiot, na rzecz jakiego zostały one poniesione, i można tu wyróżnić:

- 1) Produkty.
- 2) Geograficzne rynki zbytu.
- 3) Kanały dystrybucji.

W rachunkowości zarządczej ważnym celem tworzenia tak szczegółowej analizy dla wskazanych kosztów okresu jest [Wnuk-Pel 2011]:

- 1) Ustalenie zakresów odpowiedzialności.
- 2) Zastosowanie indywidualnych strategii zarządzania kosztami.
- 3) Dopasowanie metod planowania do specyfiki kosztów.

4) Przeprowadzenie kalkulacji w zakresie szerszym, niż ustalają to reguły rachunkowości finansowej.

Podsumowując, stwierdzić można, że analiza kosztów według rodzaju i miejsc ich powstania oraz produktów tworzona zgodnie z regułami rachunkowości zarządczej jest szersza niż wymogi prawa bilansowego [Gierusz 2001]. Sytuacja może być również odwrotna. Zgodnie z regulacjami rachunkowości finansowej, a w szczególności podatkowej oraz innych wymogów obowiązkowej sprawozdawczości zewnętrznej [Gierusz 2010] zakres rejestracji kosztów na kontach zespołu 4 oraz 5 może być szerszy, niż wynika to tylko z oczekiwań budżetowania. Stąd można wysnuć wniosek, że w badanym obszarze oba analizowane systemy – rachunkowości finansowej i budżetowania – mają obszary zarówno wspólne, jak i różne.

5. Koszty działalności pomocniczej

W obszarze rozliczania kosztów działalności pomocniczej prace związane z integracją obu systemów rachunkowości należy realizować w odniesieniu do:

- 1) Zakresu rozliczeń kosztów.
- 2) Zasad rozliczania kosztów.
- 3) Identyfikacji mpk.

Budżetowanie rozszerza zakres rozliczeń świadczeń działalności pomocniczej. W rachunkowości finansowej procedura ta stosowana powinna być w obszarze

ustalania kosztu wytworzenia produktów oraz budowy środków trwałych¹. Szczegółowość tu występująca odpowiadać ma regułom kalkulacji na poziomie kosztu wytworzenia i zasadom tworzenia sprawozdania finansowego. W budżetowaniu koszty działalności pomocniczej obciążać mają dodatkowo koszty sprzedaży oraz ogólnego zarządu. W tym przypadku w rachunkowości finansowej wystarczająca jest klasyfikacja analizowanych kosztów do wskazanych zbiorczych kategorii, bez identyfikacji konkretnych mpk korzystających z tych świadczeń. W budżetowaniu zakres rozliczeń działalności pomocniczej z jednakową szczegółowością objąć powinien całość przedsiębiorstwa. Koszty usług wewnętrznych należy zatem przypisać do konkretnych mpk zidentyfikowanych w zakresie kosztów ogólnego zarządu czy sprzedaży. Procedurę rozliczeń świadczeń wzajemnych stosować należy ponadto w przypadku usług wykonywanych przez mpk z obszaru kosztów ogólnego zarządu na rzecz innych mpk zakwalifikowanych do tej kategorii. Działanie takie w rachunkowości finansowej jest niewskazane ze względu na ujęcie wszystkich kosztów z tej kategorii w jednej zbiorczej pozycji. Celem tego jest pomiar pełnych kosztów wszystkich mpk w firmie, w tym również będących poza zakresem ustalania kosztu wytworzenia produktów. Pozwala to na porównanie kosztów tych mpk z innymi podobnymi jednostkami zarówno wewnętrznymi, jak i cenami usług obcych. Możliwe jest ponadto przeprowadzenie kalkulacji kosztów produktów w szerszym zakresie, niż oczekuje tego rachunkowość finansowa. Ponadto przypisać można odpowiedzialność za koszty kierownikom jednostek, których one dotyczą.

W odniesieniu do zasad rozliczeń kosztów działalności pomocniczej – budżetowanie ogranicza stosowane w ramach rachunkowości finansowej rozwiązania. Preferowane są tu metody:

- 1) Stabilizujące wartość rozliczanych kosztów w stosunku do zakresu ilościowego wykonanych działań.
- 2) Umożliwiające oszacowanie w fazie przygotowania budżetu, wartości rzeczywistej rozliczanych kosztów.

Efektem pierwszego zagadnienia jest stabilizacja wartości rozliczanych kosztów względem ilościowego zakresu wykonanych czynności działalności pomocniczej. Jeżeli zakres ilościowy i jakościowy czynności jest taki sam w różnych okresach, to ich koszty w przypadku braku zmiany cen również powinny być równe. Rozwiązanie takie pozwala na wyeliminowanie wpływu sposobu rozliczania kosztów na rentowność obciążanych obiektów w różnych okresach. Celem drugiego czynnika jest zachowanie porównywalnych warunków występujących w fazie planowania i realizacji budżetu. Kierownik obciążanego mpk, podejmując decyzję o skorzystaniu z usługi wewnętrznej, powinien znać jej koszt. Jednostkowy koszt planowany nie powinien zatem istotnie się różnić względem rzeczywistego. Niedopuszczalne jest bowiem w budżetowaniu, aby decyzje o skorzystaniu z usługi wewnętrznej podejmowane były na podstawie innych wartości niż te, według jakich nastąpi

¹ Dotyczy to wszystkich podobnych do budowy środków trwałych przedmiotów typu tworzenie systemów informatycznych, zaliczanych do kategorii wartości niematerialnych i prawnych.

ich rzeczywiste rozliczenie. Sposobem rozliczeń spełniającym te wymagania jest reguła normalnej zdolności produkcyjnej. Opisane powyżej zasady rozliczeń powinny mieć zastosowanie w odniesieniu do wszystkich kosztów pośrednich. Obowiązywać mają one zatem również w przypadku alokacji kosztów wydziałowych i ogólnego zarządu. Wykazane dla działalności pomocniczej efekty wystąpią dzięki temu również podczas ustalania kosztów produktów. W rachunkowości finansowej koszty związane z działalnością pomocniczą, które można bezpośrednio przypisać do jednostek, na rzecz jakich świadczone są usługi wewnętrzne, mogą zostać wprost ujęte w ich ciężar. Wynika to z założenia, że dla rachunkowości finansowej istotne jest poprawne ustalenie kosztu mpk korzystających z tych usług. Rozwiązanie takie nie zawsze jest jednak zgodne z regułami rachunkowości zarządczej. Utracone bowiem zostać mogą informacje na temat:

- 1) Jednostki tworzącej koszty.
- 2) Zasobu o istotnej wartości świadczącego usługi wewnętrzne.
- 3) Kosztów pojedynczych zadań o znacznej wartości objętych budżetem.

Przykładem może być tu zużycie materiałów związanych z remontem budynku wydziału produkcyjnego. Według zasad rachunkowości finansowej koszty te mogą zostać ujęte wprost w ciężar remontowanego wydziału produkcyjnego. Oczekiwania stawiane przez budżetowanie wskazują natomiast potrzebę posiadania wiedzy na temat kosztów budynku. Przemawia za tym fakt, że jest to zasób o istotnej wartości i z tego powodu warto jest znać jego indywidualne koszty. Możliwe będzie dzięki temu porównanie ich wartości z dobrymi wzorcami zgodnie z regułami benchmarkingu. Kolejną korzyścią takiego podejścia jest ustalenie zakresu odpowiedzialności za koszty. Kosztami powinien zarządzać zarówno w zakresie operacyjnym, jak i strategicznym pracownik posiadający odpowiednie kompetencje. Rozwiązanie takie odciąży kierowników wydziałów lub innych jednostek korzystających z usług wewnętrznych świadczonych przez tego rodzaju zasoby od wykonywania zadań wykraczających poza ich zakres kompetencji. Umożliwi ono ponadto kompleksowe zarządzanie danymi zasobami w skali całej firmy. Pozwala to zatem na opracowanie jednorodnej strategii w tym zakresie. Usprawniony zostanie również proces rejestracji dokumentów kosztowych. Koszty zatwierdzać będzie tylko jeden pracownik, który je tworzy, a księgowanie dokonane zostanie tylko na jedno konto. Podobne reguły dotyczą identyfikacji kosztów pojedynczych zadań, dla jakich ustala się budżet. Zazwyczaj wykorzystuje się tu reguły zarządzania projektami. Skoro stworzono budżet dla konkretnego zadania, jakim może być remont budynku, to warto jest identyfikować jego koszty rzeczywiste. Dzięki temu możliwe będzie przeprowadzenie analizy porównawczej planu z jego wykonaniem na poziomie pojedynczego projektu zgodnie z zasadami budżetów zadaniowych.

Poza poszerzeniem informacji na temat kosztów proponowana reguła poprawia jakość procesu ich rozliczeń. Według reguł rachunkowości finansowej, jeżeli dany koszt nie dotyczy konkretnych mpk, takich jak pojedyncze linie produkcyjne, może być ujęty w ciężar jednostki względem nich nadrzędnej. Zazwyczaj są to koszty

ogólnowydziałowe. Rozliczony zostanie on następnie zgodnie z zasadami, jakie przyjęto do podziału tej kategorii kosztów. Zaistnieć może jednak sytuacja, że klucz alokacji kosztów ogólnowydziałowych jest inny od zakresu działań wykonanych przez zasób, jakiego dotyczy dany koszt. Przykładowo, koszt związany jest z remontem hali produkcyjnej. Według reguł rachunku kosztów działań ABC rozliczyć należy go w relacji do zajmowanej powierzchni na poszczególne maszyny będące samodzielnymi mpk. Jeżeli natomiast w pierwszej kolejności ujmie się go w kosztach ogólnowydziałowych, to będzie on rozliczony zgodnie z regułami im przypisanymi. Mogą być one jednak odmienne od klucza opartego na powierzchni zajmowanej przez poszczególne mpk w tej hali. Wystąpi tu zatem negatywne w rachunkowości zjawisko subsydiowania skrośnego [Chalastra 2012]. Wskazane czynniki sugerują więc potrzebę znacznego rozszerzenia zakresu identyfikacji mpk dla działalności pomocniczej ponad wymogi stawiane przez rachunkowość finansową. Proponowane działania wymagają ponadto zastosowania odpowiednich reguł zarządzania [Samitowski 2000]. Nakazują one bowiem konieczność wprowadzenia specjalizacji dla kadry kierowniczej. Kierownicy z obszarów działalności podstawowej powinni być odpowiedzialni za swój zakres funkcjonowania firmy. Nie powinni oni natomiast wykonywać zadań związanych z działalnością pomocniczą, nawet jeśli dotyczy ona ich jednostek. Za ten zakres funkcjonowania firmy odpowiedzialność przejąć mają kierownicy z obszaru działalności pomocniczej.

6. Koszty niewykorzystanego potencjału

Kolejną różnicą występującą pomiędzy oboma systemami jest identyfikacja kosztów niewykorzystanego potencjału. W rachunkowości finansowej powinny być one wyeliminowane z kosztu wytworzenia i odniesione na koszty okresu [Gierusz 2006; [Ustawa z dnia z 29 września 1994]. W rachunkowości zarządczej wskazane jest identyfikowanie ich z dokładnością do mpk, jakie je generują. Ma to na celu uzyskanie informacji na temat przyczyn powstawania tej pozycji kosztów. Pozwala to na wyznaczenie osób za nie odpowiedzialnych oraz podejmowanie działań optymalizujących stopień wykorzystania potencjału. W budżetowaniu identyfikacja tej kategorii kosztów obejmować powinna szerszy zakres, niż wskazują to wymagania bilansowe. W rachunkowości finansowej wystarczające jest pomniejszenie kosztu wytworzenia produktów oraz budowy środków trwałych o koszty niewykorzystanego potencjału. Procedura ta stosowana powinna być zatem w odniesieniu do rozliczania kosztów działalności podstawowej oraz pomocniczej. W budżetowaniu wymagane jest ponadto:

- 1) Ustalenie kosztów niewykorzystanego potencjału z obszaru całego przedsiębiorstwa, w tym również kosztów ogólnego zarządu,
- 2) Określenie kosztów niewykorzystanego potencjału z dokładnością do mpk je generujących.

Jeśli chodzi o ujawnianie omawianej kategorii kosztów, to w ramach rachunkowości finansowej nie ma tak wygórowanych potrzeb. Koszty te w sprawozdaniu finansowym ujęte są w zbiorczej kategorii z innymi pozycjami w ramach kosztów okresu. W budżetowaniu wymagane jest natomiast zaprezentowanie ich ze wskazaniem jednostek – mpk, z których się wywodzą. Ma to na celu uzyskanie informacji pomocnej w optymalizacji stopnia wykorzystania potencjału, co pozwala na podejmowanie działań optymalizacyjnych. W procesie kalkulacji prowadzonej w szerszym zakresie niż ustalenie kosztu wytworzenia takie szczegółowe dane umożliwiają ponadto doliczenie kosztów niewykorzystanego potencjału konkretnych zasobów tylko do produktów przez nie wytwarzanych.

7. Zakończenie i wnioski z badań

Celem głównym badań było wskazanie kierunków integracji systematycznego rachunku kosztów dla potrzeb budżetowania operacyjnego. Powyższy cel udało się osiągnąć poprzez identyfikację obszarów niespójności obu analizowanych systemów oraz wskazanie zalecanych rozwiązań wzorcowych usuwających te różnice. Porównanie zakresów niespójności systemów rachunkowości finansowej i budżetowania, istniejących w badanych podmiotach przed wdrożeniem budżetowania, wskazuje na dużą zbieżność zidentyfikowanych różnic. Praktycznie w każdej z analizowanych firm braki te występowały w tych samych obszarach, przy czym nie były to zagadnienia mało istotne z punktu widzenia realizacji funkcji budżetowania. Pierwszym powodem tej sytuacji było zdominowanie systemu rachunkowości przez wymagania sprawozdawczości finansowej. Drugim czynnikiem był praktyczny brak systemów budżetowania – w badanych podmiotach istniały tylko syntetyczne plany rzeczowo-finansowe, które nie spełniały podstawowych wymogów stawianych tego typu narzędziom. Trzecim okazał się zakres dokonanego wdrożenia systemu budżetowania. W każdej z badanych firm zadanie to wykonano zgodnie ze standardami obowiązującymi w rachunkowości zarządczej. W szczególności identyfikacja kosztów dokonana została z dokładnością do pojedynczych faz procesów gospodarczych czy działań, jak zaleca to rachunek kosztów ABC, przy precyzyjnym ustaleniu odpowiedzialności za koszty konkretnych osób. Ponadto dane te mogą być wykorzystywane zarówno do zarządzania operacyjnego, jak i strategicznego. Pozwala to na realizację jednego z najważniejszych zadań budżetowania, jakim jest optymalizacja procesów gospodarczych prowadząca do wzrostu wartości firmy [Januszewski 2002]. Opisana sytuacja była bardzo korzystna z punktu widzenia realizacji celu badania, gdyż pozwoliła na możliwie szerokie zidentyfikowanie obszarów niespójności obu omawianych systemów oraz wskazanie działań mających na celu ich integrację. Powstał dzięki temu wzorzec adaptacji systemu rachunkowości finansowej do wymogów budżetowania [Trzpioła 2007]. Identyfikuje on wiele narzędzi, z których każda firma może – na podstawie analizy stosowanych przez siebie rozwiązań i wagi wyróżnionych grup kosztów – dobrać właściwy zestaw.

Literatura

- Baskerville R., Myers M., 2004, *Special issue on action research in information systems: making is research relevant to practice*, „MIS Quarterly”, vol. 28, issue 3, September.
- Chalastra M., 2012, *Subsydiowanie skrośne a koncepcja True and Fair View*, [w:] Zeszyty Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego „Zarządzanie i finanse”, vol. 10 (4/3).
- Davison R., Martinsons M., Kock N., 2004, *Principles of canonical action research*, „Information Systems Journal”, vol. 14, no. 1.
- Gierusz J., 2001, *Ograniczenia systemu budżetowania*, [w:] *Zastosowanie informatyki w rachunkowości i finansach*, red. B. Kubiak, A. Korowicki, Polskie Towarzystwo Informatyczne, Gdańsk.
- Gierusz J., 2006, *Poziom wyceny wyrobów gotowych w świetle definicji aktywów*, [w:] *Rachunkowość. Wybrane Aspekty, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego nr 4*, Sopot.
- Gierusz J., 2007, *Plan kont z komentarzem, handel, produkcja, usługi*, ODDK, Gdańsk.
- Gierusz J., 2010, *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości, pojęcia, klasyfikacja, zakres ujawnień*, ODDK, Gdańsk.
- Giętowska D., 2002, *System informacyjny controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, [w:] *Rachunkowość wobec procesów globalizacji*, red. J. Gierusz, Uniwersytet Gdański.
- Januszewski A., 2002, *Cele i sposoby wykorzystania systemów ABC/M w teorii i praktyce*, [w:] *Rachunkowość wobec procesów globalizacji*, red. J. Gierusz, Uniwersytet Gdański.
- Kotapski R., 2005, *Jak ewidencjonować koszty ogólnego zarządu aby uzyskać większą ich przejrzystość?*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 9
- Kowalak R., 2002, *Rachunek kosztów w benchmarkingu*, [w:] *Rachunkowość wobec procesów globalizacji*, red. J. Gierusz, Uniwersytet Gdański.
- Łada Cieślak M., 2002, *Nowe tendencje w budżetowaniu rocznym w polskich przedsiębiorstwach*, [w:] *Rachunkowość wobec procesów globalizacji*, red. J. Gierusz, Uniwersytet Gdański.
- Nowak E., 1996, *Rachunkowość w controllingu przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa.
- Ossowski M., 2005, *Która klasyfikacja kosztów z punktu widzenia kontroli kosztów jest ważniejsza?*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 9.
- Samitowski W., 2000, *Tworzenie centrów odpowiedzialności w ramach wdrażania systemu controllingu*, Monitor Rachunkowości i Finansów nr 11(23), Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- Trzpięła K., 2007, *Uwarunkowania wdrożenia budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwie*, [w:] *Rachunkowość w teorii i praktyce, t. II: Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu.
- Wnuk-Pel T., 2011, *Zastosowanie rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.