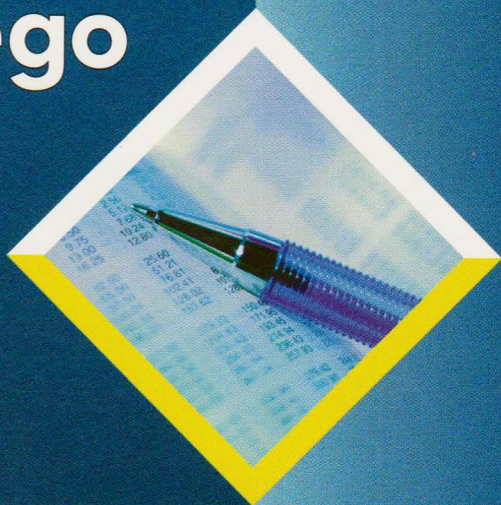


# System rachunkowości w okresie kryzysu gospodarczego



pod redakcją

**IRENY SOBAŃSKIEJ i PRZEMYSŁAWA KABALSKIEGO**



Łódź 2010  
Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego



## ROZDZIAŁ 4

### **RODZAJ DZIAŁALNOŚCI MIEJSC POWSTANIA KOSZTÓW JAKO WYMIAR ANALIZY KOSZTÓW**

#### **1. Wprowadzenie**

Celem analizy kosztów jest prezentacja szczegółowych informacji o tej kategorii ekonomicznej według określonego kryterium przedstawienia danych. Istnieje wiele różnego rodzaju analiz kosztów, z których część wynika z wymogów rachunkowości finansowej, a część z rachunkowości zarządczej. Ze względu na większą swobodę kreowania nowych rozwiązań w zakresie rachunkowości zarządczej, w tym obszarze częściej występują zmiany. Polegają one na wprowadzaniu nowych zasad analizy kosztów mających na celu inne od dotychczasowych zaprezentowanie informacji. Jedną z propozycji takich analiz wynikającą z wymogów budżetowania jest rodzaj działalności miejsc powstania kosztów (mpk). Celem tego opracowania jest wskazanie zalet prezentacji informacji o kosztach według tego kryterium analizy.

W systemach analizy kosztów opartych na zasadach rachunkowości finansowej dane prezentuje się według następujących kryteriów (Gierusz B. 2002, s. 300; Gierusz J. 2007, s. 429; Pałka 2006, s. 336):

- rodzaju kosztów – zespół 400 klasycznego planu kont;
- centrów odpowiedzialności miejsc powstania kosztów, tzw. mpk – zespół 500 klasycznego planu kont.

Stan taki jest konsekwencją klasycznego planu kont, w którym koszty rejestruje się na dwóch zespołach kont księgowych odpowiednio grupy 400 i 500. W ramach poszczególnych centrów odpowiedzialności można jednak wydzielić dodatkowe i niezależne od rodzaju kosztów kryterium analizy danych. Ze względów na brak jednolitych uregulowań, podobnych do obowiązujących w zakresie systemu rachunkowości finansowej, nie jest jednoznacznie zdefiniowana nazwa tego wymiaru analizy kosztów. W konkretnych praktycznych przypadkach stosowane są więc różne określenia. Wynikają one z nazewnictwa zastosowane-

---

\* Mgr, Katedra Rachunkowości, Uniwersytet Gdański.

go przez poszczególne przedsiębiorstwa. Przykładowo, dla tego kryterium analizy kosztów stosowane są następujące określenia:

- rodzaj działalności miejsc powstania kosztów;
- obiekt budżetowy;
- typ kosztu;
- proces budżetowy;
- zadanie budżetowe.

W dalszej części w celu ujednolicenia terminologii wykorzystywany będzie termin rodzaj działalności mpk lub w skrócie rodzaj działalności. Po wprowadzeniu tego kryterium analizy powstanie trójwymiarowy system prezentacji danych o kosztach według następującego schematu (Chalastra 2008):

- centrum odpowiedzialności mpk;
- rodzaj działalności mpk;
- rodzaj kosztu.

Istotnym zagadnieniem jest kolejność zagłębiania się w poszczególne kryteria analizy. W pierwszym etapie należy prezentować dane ogólne o miejscu powstania kosztów. Zawierają one informacje o łącznych kosztach danego centrum. Wykorzystywane są one do analizy jego rentowności lub wyznaczenia kosztu całkowitego realizowanych przez nie czynności. Suma pełnych kosztów jednostki podlega procesowi rozliczenia w ramach tworzenia kalkulacyjnego rachunku zysków i strat. Na tym etapie koniecznie należy zdefiniować pojęcie mpk. Jest to skrót od potocznie używanego zwrotu – miejsce powstawania kosztów. Zamiennie w praktyce stosowane są jednak następujące nazwy:

- mpk;
- jednostka budżetowa;
- centrum kosztów;
- obiekt kosztowy;
- zasób.

W tym zakresie nie jest ważna sama nazwa, lecz jej znaczenie. Miejsce powstania kosztów jest to wyodrębniony obszar przedsiębiorstwa lub konkretne zadanie, dla którego przyporządkowuje się koszty. Miejscem powstania kosztów może być więc zamiennie:

- komórka organizacyjna;
- pojedyncze zadanie typu projekt, np. remontowy lub marketingowy;
- zlecenie produkcyjne;
- środek trwały o istotnej wartości;
- wydzielony rynek zbytu itp.

Nie ma jednolitych i powszechnie stosowanych w każdym przedsiębiorstwie takich samych reguł identyfikacji miejsc powstania kosztów. W niektórych firmach podział ten jest bardziej, a w innych mniej szczegółowy. Stan taki wynika z zapotrzebowania na szczegółową analizę kosztów konkretnego podmiotu. Z tego powodu w zakresie rachunkowości przyjęto, że rodzaj działal-

ności miejsc powstania kosztów jest to wymiar analizy kosztów, według którego realizowany jest proces ich rozliczeń w ramach tworzenia wspomnianego rachunku zysków i strat. Koszty według miejsc ich powstania są więc ujęte na zespole 500 klasycznego planu kont. W pierwszej kolejności sumuje się koszty według danego miejsca powstania kosztów. Mogą być to zarówno koszty proste powstałe w wyniku rejestracji dokumentów pierwotnych, jak i złożone wynikające z rozliczeń kosztów z innych rodzajów działalności. W następnej fazie koszty według miejsc powstania kosztów podlegają procesowi dalszego rozliczenia w ramach tworzenia systemu rachunku kosztów na inne rodzaje działalności lub finalne pozycje kalkulacyjnego rachunku zysków i strat.

W przypadku zapotrzebowania na bardziej szczegółowe informacje o kosztach według miejsc ich powstania warto zaprezentować dane o rodzajach działalności realizowanych w tej jednostce. W poprawnie skonfigurowanych raportach, według wzorców rachunkowości zarządczej i budżetowania, zazwyczaj od razu przedstawiane są dane o miejscach powstania kosztów według analizy szczegółowej, wykonanej zgodnie z rodzajami działalności. Informacja o rodzajach działalności jest o wiele bardziej przydatna w zarządzaniu niż według rodzaju kosztów. Przykładowo, koszty rodzajowe, takie jak amortyzacja, ubezpieczenia, pozostałe usługi, usługi transportowe, pozostałe materiały itp., zaprezentowane w analizie danego centrum budżetowego bez identyfikacji rodzaju jego działalności nie zawierają informacji o takich istotnych w budżetowaniu zagadnieniach, jak czynnik poniesienia kosztu, zakres odpowiedzialności kierownika tworzącego koszty.

Te koszty rodzajowe, jak i wiele innych z tej kategorii, mogą być poniesione praktycznie w przypadku każdego rodzaju działalności. Mogą być więc związane z wieloma różnymi zadaniami i tworzone przez wielu kierowników. Wspomnieć w tym miejscu należy, że system rachunkowości zawierać powinien informację o wszystkich kosztach według miejsc ich powstania. Są to więc także koszty ponoszone przez inne rodzaje działalności na rzecz analizowanego rodzaju działalności. Tworzone są one dla jednego rodzaju działalności, ale za poziom ich często odpowiadają kierownicy innych jednostek. Są to koszty związane z realizacją zadań centralnych przez wyspecjalizowane jednostki. Teoretycznie zagadnienia te regulują zasady rozliczeń produkcji pomocniczej. Jeżeli rozliczenie produkcji pomocniczej realizowane jest po koszcie złożonym, to problemy te nie występują. Jeżeli jednak w ramach tej działalności następuje obciążanie miejsc powstania kosztów kosztami prostymi, to opisany problem jednak się pojawi. Zjawisko to polega na księgowaniu w ciężar danego rodzaju działalności będącego konsumentem kosztu dokumentu pierwotnego. Obciąża się więc miejsca powstania kosztów kosztem pierwotnym według klasyfikacji rodzajowej. Przykładowo: dział remontowy z tytułu remontu zamówił transport

materiałów dla wydziału produkcyjnego. Należy więc koszty usługi obcej transportowej zaliczyć w ciężar kosztów wydziału remontowego będącego ich konsumentem, czyli będzie to wydział produkcji. W tym samym okresie wydział administracyjny zorganizował dostawę wyposażenia (niebędącego środkami trwałymi) dla tego samego wydziału produkcyjnego. Powstał więc, z decyzji wydziału administracyjnego, koszt usługi obcej transportowej. Podobnie mogły wystąpić inne koszty transportu poniesione przez różne komórki organizacyjne. Według klasyfikacji rodzajowej będą to jednak te same koszty. Podczas analizy poniesionych w rodzajach działalności kosztów uzyskamy wówczas informację w następującym układzie:

**Miejsce powstania kosztów – zespół 500  
planu kont**

Wydział produkcyjny

**Koszty rodzajowe – zespół 400 planu kont**

Usługi obce transportowe

Nie będzie natomiast informacji na temat kosztów remontów, za które odpowiada wydział remontowy i kosztów utrzymania obiektów według odpowiedzialności działu administracji. Problem ten można rozwiązać poprzez wprowadzenie odpowiedniej analityki dla kosztów rodzajowych. Wprowadzając proponowane rozwiązanie, czyli utworzenie dodatkowego wymiaru analizy, efekt ten będzie można osiągnąć mniejszym nakładem pracy. Uprości to zasady funkcjonowania systemu rachunkowości, a przez to i związane z tym koszty.

Z opisywanych powodów w pierwszej kolejności warto podać informacje o miejscach powstania kosztów właśnie według kryterium rodzaju działalności. W przypadku natomiast dalszego zapotrzebowania na dane można uszczegółowić informacje o rodzaju działalności analizą według rodzaju kosztów. Rodzaj kosztów w budżetowaniu ma praktyczne zastosowanie do uzasadnienia wartości kosztów zaprezentowanych w innej syntetycznej w stosunku do niego kategorii, jaką jest rodzaj działalności. Uzasadnienie to ma znaczenie zarówno w fazie planowania budżetu, jak i analizy jego wykonania. W pierwszym przypadku pozwala osobom planującym na zastosowanie szczegółowych metod kalkulacji do odpowiednich pozycji w budżecie. Taki sposób planowania zalecany jest dla kosztów o znaczącej wartości. Dany rodzaj działalności można więc planować według pojedynczych pozycji rodzajowych kosztów. Dla każdej z nich zastosować można zaś indywidualną dopasowaną do jego znaczenia metodę. Zabezpiecza to budżet przed nadużywaniem zbyt prostych metod planowania, np. zasad przyrostowych i syntetycznych w zakresie kosztów o istotnych wartościach. Dodatkowo taka struktura budżetu pozwala na planowanie kosztów przez wyspecjalizowane w danym rodzaju działalności jednostki. Jeden koszt rodzajowy może być planowany przez wiele różnych

jednostek. Związane jest to z tym, że dany koszt rodzajowy może wystąpić w przypadku wielu rodzajów działalności i zakresów odpowiedzialności. Wówczas, gdy brak jest analizy według omawianego kryterium, to pojawia się problem ustalenia działu i metody planowania kosztów rodzajowych. Zazwyczaj w takich przypadkach proces ten realizowany jest przez kierowników miejsc powstania kosztów według metody przyrostowej, co nie jest najlepszą metodą planowania. Wynika to z faktu, że dany rodzaj kosztów, w ramach jednego miejsca powstania kosztów, może być zarówno wysokiej, jak i niskiej wartości. Zależy to od znaczenia tego kosztu w ramach rodzaju działalności. Przykładowo, koszty usługi obcej transportowej w działalności sprzedażowej są istotnej wartości, a szkoleniowej – marginalne. Klasyczna analiza dwuwymiarowa nie rozróżnia jednak tych aspektów. Powstaje więc problem, według jakich technik, prostych czy szczegółowych, planować dany koszt rodzajowy w miejscach powstania kosztów. Rodzaje działalności można natomiast przyporządkować konkretnym działom, według wyznaczonego im zakresu kompetencji. Koszty te planować więc będą kierownicy wyspecjalizowanych jednostek, zgodnie z posiadanymi przez nich umiejętnościami. W ramach tych rodzajów działalności każdemu rodzajowi kosztów można zaś przypisać odpowiednią rangę istotności. Umożliwi to dopasowanie stosownej techniki planowania, adekwatnej do rangi kosztu.

W fazie realizacji budżetu informacja o rodzaju kosztów pozwala na wyjaśnienie ich poziomu według rodzaju działalności. Jeżeli koszty danego rodzaju działalności wymagają uzasadnienia, najlepiej jest wykonać to zadanie poprzez uszczegółowienie tej analizy według rodzaju kosztów. Przykładowo, ważniejsza jest informacja o kompleksowych kosztach remontu niż o pojedynczych pozycjach, takich jak materiały remontowe, usługi remontowe i koszty transportu na rzecz remontu. Porównując koszty podobnych remontów w jednym przypadku może wystąpić tylko usługa obca, a w innym zaprezentowane pojedyncze koszty rodzajowe. Wszystkie koszty szczegółowe pokrywa wówczas wykonawca. W drugim natomiast wariantcie mogą pojawić się pojedyncze koszty rodzajowe. Nie powinno mieć to jednak znaczenia, gdyż ważny jest koszt zadania. Zastosowanie w analizie kosztów według miejsc ich powstania klasyfikacji według rodzaju kosztów jest więc drugorzędne. Jej celem jest wyjaśnienie poziomu kosztów według kryterium rodzaju działalności. W dobrych praktykach budżetowania nie ma natomiast większego uzasadnienia tworzenie raportu tylko i wyłącznie w układzie mpk z uszczegółowieniem do rodzaju kosztów. Taki raport ma małe zastosowanie w zarządzaniu, gdyż trudno jest interpretować tego rodzaju dane. Prawdopodobnie, system prezentacji informacji na temat kosztów wykonany według zasad budżetowania powinien być zgodny z poniższym wzorcem.

## Schemat 1

Etapy tworzenia raportów o kosztach według analizy trójwymiarowej miejsc powstania kosztów – rodzaj działalności – rodzaj kosztu

Poziom syntetyczny 1 stopnia

| Nazwa miejsca powstania kosztów              | Wartość kosztów | Zakres wykorzystania informacji                                                                    |
|----------------------------------------------|-----------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Miejsce powstania kosztów 1                  |                 | Wykorzystanie informacji w procesie rozliczeń kosztów i analizy rentowności poszczególnych centrów |
| Miejsce powstania kosztów 2                  |                 |                                                                                                    |
| Miejsce powstania kosztów 3                  |                 |                                                                                                    |
| <b>Razem miejsca powstania kosztów 1-2-3</b> |                 |                                                                                                    |

Poziom pośredni 2 stopnia

| Koszty w miejscu powstania kosztów 1     | Wartość kosztów | Zakres wykorzystania informacji                                               |
|------------------------------------------|-----------------|-------------------------------------------------------------------------------|
| Rodzaj działalności A                    |                 | Ustalenie podmiotów odpowiedzialnych za koszty<br>Planowanie zadań rzeczowych |
| Rodzaj działalności B                    |                 |                                                                               |
| Rodzaj działalności C                    |                 |                                                                               |
| <b>Razem miejsce powstania kosztów 1</b> |                 |                                                                               |

Poziom szczegółowy 3 stopnia

| Koszty w miejscu powstania kosztów 1     | Wartość kosztów | Zakres wykorzystania informacji                                        |
|------------------------------------------|-----------------|------------------------------------------------------------------------|
| Rodzaj działalności A razem              |                 |                                                                        |
| W tym rodzaj kosztu 401                  |                 | Szczegółowa kalkulacja i analiza kosztów w ramach rodzaju działalności |
| W tym rodzaj kosztu 402                  |                 |                                                                        |
| W tym rodzaj kosztu 40...                |                 |                                                                        |
| Rodzaj działalności B razem              |                 |                                                                        |
| W tym rodzaj kosztu 401                  |                 | Szczegółowa kalkulacja i analiza kosztów w ramach rodzaju działalności |
| W tym rodzaj kosztu 402                  |                 |                                                                        |
| W tym rodzaj kosztu 40...                |                 |                                                                        |
| Rodzaj działalności C razem              |                 |                                                                        |
| W tym rodzaj kosztu 401                  |                 | Szczegółowa kalkulacja i analiza kosztów w ramach rodzaju działalności |
| W tym rodzaj kosztu 402                  |                 |                                                                        |
| W tym rodzaj kosztu 40...                |                 |                                                                        |
| <b>Razem miejsce powstania kosztów 1</b> |                 |                                                                        |

Źródło: opracowanie własne (dotyczy wszystkich schematów).

W klasycznych standardach rachunkowości finansowej raporty na temat kosztów prezentowane są tylko według struktury dwuwymiarowej, jaką są centra kosztów i rodzaje kosztów.

Schemat 2

Analiza kosztów w centrum kosztów według wymogów rachunkowości finansowej

| Rodzaj kosztu       |                     |
|---------------------|---------------------|
| Analiza syntetyczna | Analiza szczegółowa |
| 401                 | 001                 |
|                     | 002                 |
|                     | 00...               |
|                     | Razem 401           |
| 402                 | 001                 |
|                     | 002                 |
|                     | 00...               |
|                     | Razem 402           |
| 40...               | ...                 |

Taki sposób prezentacji danych o kosztach jest jednak niewystarczający na potrzeby budżetowania. Szerzej na temat wad powyższej analizy kosztów wynikających z wymogów budżetowania opisane jest w dalszej części.

Liczba wydzielonych w konkretnym przedsiębiorstwie rodzajów działalności mpk wynikać powinna ze struktury szczegółowego planu strategicznego, który wyznaczać powinien tzw. strategię dziedzinową. W dużym uproszczeniu są to ważne zakresy funkcjonowania firmy, dla których tworzy się koncepcję rozwoju. Następnie na ich podstawie planuje się dla nich budżet. Czynniki, jakie należy wziąć pod uwagę, identyfikując szczegółowe strategię dziedzinową, są następujące:

- duże znaczenie dla funkcjonowania firmy;
- długi czas reakcji na zmiany;
- wysoki koszt realizacji.

Ze względu na fakt, że zmiany w tych obszarach wymagają działań w perspektywie dłuższej niż rok, koncepcje te opracowywane są w kilkuletnim horyzoncie czasowym. Taki horyzont planowania dotyczy tzw. syntetycznych strategii dziedzinowych. W ich ramach bardzo często jednak dodatkowo tworzone są strategię bardziej szczegółowe. Ze względu na fakt mniejszego ich znaczenia i szybszego procesu reakcji na zmiany nie planuje się ich w perspektywie kilkuletniej. Planuje się je więc w perspektywie operacyjnej wynoszącej zazwyczaj jeden rok (Chalastra 2006). Wynikają one jednak z zakresu planowania strategicznego. Jeżeli w przedsiębiorstwie wydzielone zostały takie strategię dziedzinowe zarówno syntetyczne, jak i analityczne, to warto, aby struktura systemu zarządzania operacyjnego była zgodna ze strukturą planowania strategicznego. Oznacza to, że powinno się planować budżet operacyjny



i rejestrować jego wykonanie zgodnie z kryteriami analizy strategii dziedzinowej (Łada-Cieślak 2002, s. 305; Nowak 2002, s. 385). Pozwoli to na analizę poprawności realizacji konkretnych strategii w zakresie działań operacyjnych. Dodatkowo zgodność ta dotyczyć powinna wielu innych systemów zarządzania, między innymi takich jak zarządzanie przez cele według zasady zrównoważonej karty wyników, struktury organizacyjnej, systemu rejestracji kosztów czy systemów motywacyjnych (Nowak 2002, s. 385; Krajewski, s. 60). Powyżej opisane zagadnienia przedstawiono poniżej za pomocą schematów.

Schemat 3

Czasowy horyzont planowania dla strategii dziedzinowych

| Lata                                |                                   |     | 1 | 2                                                                                 | 3 | 4 | 5 |
|-------------------------------------|-----------------------------------|-----|---|-----------------------------------------------------------------------------------|---|---|---|
| Strategiczna perspektywa planowania | Syntetyczna strategia dziedzinowa | A   |   |                                                                                   |   |   |   |
| Operacyjna perspektywa planowania   | Szczegółowe strategie dziedzinowe | A 1 |   | Brak potrzeby i możliwości planowania w perspektywie wieloletniej – strategicznej |   |   |   |
|                                     |                                   | A 2 |   |                                                                                   |   |   |   |
|                                     |                                   | A 3 |   |                                                                                   |   |   |   |
|                                     |                                   | A 4 |   |                                                                                   |   |   |   |

Schemat 4

Zasada identyfikowania rodzajów działalności na podstawie strategii dziedzinowych

|                                                                           |     |     |     |     |     |     |     |     |     |     |     |     |     |     |     |     |
|---------------------------------------------------------------------------|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|
| Perspektywy zrównoważonej karty wyników                                   | A ↓ |     |     |     | B ↓ |     |     |     | C ↓ |     |     |     | D ↓ |     |     |     |
| Syntetyczne strategie dziedzinowe                                         | A   |     |     |     | B   |     |     |     | C   |     |     |     | D   |     |     |     |
| Szczegółowe strategie dziedzinowe                                         | A 1 | A 2 | A 3 | A 4 | B 1 | B 2 | B 3 | B 4 | C 1 | C 2 | C 3 | C 4 | D 1 | D 2 | D 3 | D 4 |
| Struktura systemu planowania budżetu zgodnie ze strategiami dziedzinowymi | A 1 | A 2 | A 3 | A 4 | B 1 | B 2 | B 3 | B 4 | C 1 | C 2 | C 3 | C 4 | D 1 | D 2 | D 3 | D 4 |
| Struktura rejestracji wykonania budżetu i rachunku kosztów                | A 1 | A 2 | A 3 | A 4 | B 1 | B 2 | B 3 | B 4 | C 1 | C 2 | C 3 | C 4 | D 1 | D 2 | D 3 | D 4 |
| Struktura organizacyjna firmy – zakresy odpowiedzialności                 | A   |     |     |     | B   |     |     |     | C   |     |     |     | D   |     |     |     |
| Struktura systemu motywacyjnego                                           | A   |     |     |     | B   |     |     |     | C   |     |     |     | D   |     |     |     |

W budżetowaniu nie ma natomiast większej potrzeby planowania wieloletniego budżetu strategicznego zarówno dla pojedynczych miejsc powstania kosztów, jak i całej firmy tylko według układu rodzajowego kosztów. Dotyczy to bezdyskusyjnie kosztów rodzajowych o tzw. mniejszym znaczeniu z poziomu analitycznego, takich jak:

- materiały pomocnicze;
- materiały biurowe;
- podróże służbowe;
- telefony;
- pozostałe koszty materiałów;
- pozostałe usługi obce.

W niektórych przypadkach, tzw. istotnych kosztów rodzajowych z grupy syntetycznej, wydaje się uzasadnione planowanie ich w perspektywie wieloletniej. Dotyczyć może to takich pozycji jak m. in.:

- materiały bezpośrednie;
- wynagrodzenia;
- amortyzacja;
- energia;
- transport obcy.

Nie jest to jednak aż tak oczywiste, gdyż zadania w centrach budżetowych związane z tymi kosztami rodzajowymi lepiej jest planować dodatkowo poprzez rodzaje działalności. Koszty rodzajowe prezentują tylko wybrane zagadnienia wynikające z danego czynnika ich powstania. Koszty według rodzaju działalności obejmują zaś informację bardziej kompleksową. Dane według istotnych kosztów rodzajowych można zatem planować jako uzupełnienie do układu rodzajów działalności. Zagadnienia te przedstawiono w poniższym schemacie.

Schemat 5

Związek kosztów rodzajowych z kosztami według rodzaju działalności

| Rodzaj kosztów         | Czynniki utrudniające analizę kosztów                                                                                                  | Rodzaj działalności związany z danym kosztem rodzajowym                                          |
|------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Materiały bezpośrednie | Brak pozostałych kosztów produkcji, część produkcji może być realizowana w ramach kooperacji lub generować dodatkowo koszty transportu | Koszty produkcji podstawowej<br>Koszty serwisu gwarancyjnego i pogwarancyjnego                   |
| Wynagrodzenia          | Brak pozostałych kosztów związanych z utrzymaniem pracowników takich jak koszty bhp, szkoleń itp.                                      | Koszty utrzymania pracowników                                                                    |
| Amortyzacja            | Brak pozostałych kosztów związanych z utrzymaniem majątku, takich jak ubezpieczenie itp.                                               | Koszty utrzymania majątku                                                                        |
| Energia                | Brak pozostałych kosztów związanych z gospodarowaniem energią                                                                          | Wiele ważnych rodzajów działalności, takich jak produkcja, magazynowanie czy utrzymanie obiektów |
| Transport obcy         | Brak pozostałych kosztów transportu, takich jak ubezpieczenie.                                                                         | Koszty sprzedaży czy koszty zakupu, jak i wiele innych                                           |

Analizując kryteria prezentacji danych o kosztach, szczególną uwagę należy zwrócić na wyjątkowo ważny w budżetowaniu czynnik zakresu odpowiedzialności. Prawdopodobnie każdej strategii dziedziny jak i kosztom w budżecie operacyjnym przypisany powinien być konkretny dział oraz kierownik za nie odpowiedzialny (Gierusz 2001, s. 44; Leszczyński, Wnuk 1999, s. 12). Odpowiedzialność ta polega na wykonywaniu m. in. takich czynności jak (Kotabski, Kowalak, Lew 2009, s. 7):

- planowanie strategii rozwoju dla każdej dziedziny;
- planowaniu budżetu operacyjnego dla dziedziny;
- realizowanie działań w danej dziedzinie w skali całej firmy dla wszystkich innych miejsc powstania kosztów, czyli rzeczywiste tworzenie kosztów;
- optymalizacja działań i kosztów w danej dziedzinie.

W zakresie kosztów pojedynczych centrów budżetowych ustalenie zakresu odpowiedzialności według klasyfikacji rodzajów działalności jest o wiele bardziej precyzyjne niż według układu rodzajowego.

Schemat 6

Przykładowe rodzaje działalności realizowane w centrum kosztów  
i działy za nie odpowiedzialne

| Rodzaj działalności                          |                                   | Dział odpowiedzialny<br>za realizację |
|----------------------------------------------|-----------------------------------|---------------------------------------|
| Analiza syntetyczna                          | Analiza szczegółowa               |                                       |
| Koszty stałe utrzymania<br>działów osobowych | Utrzymanie pracowników            | Dział personalny                      |
|                                              | Koszty ogólnoadministracyjne      | Dział administracji                   |
| Koszty utrzymania samo-<br>chodów            | Posiadanie samochodów             | Dział floty samochodowej              |
|                                              | Eksploracja samochodów            | Dział korzystający z samochodu        |
| Koszty utrzymania ma-<br>szyn produkcyjnych  | Utrzymanie maszyn                 | Dział zarządzania majątkiem           |
|                                              | Eksploracja bieżąca maszyn        | Dział produkcji                       |
|                                              | Remonty awaryjne maszyn           | Dział remontowy                       |
|                                              | Remonty prewencyjne maszyn        | Dział remontowy                       |
|                                              | Itp.                              | ...                                   |
| Koszty utrzymania bu-<br>dynków              | Posiadanie budynków               | Dział zarządzania majątkiem           |
|                                              | Eksploracja bieżąca budynków      | Dział administracji obiektami         |
|                                              | Remonty awaryjne budynków         | Dział remontowy                       |
|                                              | Remonty prewencyjne budyn-<br>ków | Dział remontowy                       |
| Koszty promocji                              | Promocja centralna                | Dział centralnego marketingu          |
|                                              | Promocja regionalna               | Dział sprzedaży regionalnej           |
| Koszty szkoleń                               | Szkolenia centralne               | Dział szkoleń                         |
|                                              | Szkolenia działu                  | Dział korzystający ze szkolenia       |

|                    |                         |           |
|--------------------|-------------------------|-----------|
| Koszty BHP         | Szkolenia BHP           | Dział BHP |
|                    | Kontrole BHP            | Dział BHP |
|                    | Stanowiskowe koszty BHP | Dział BHP |
|                    | Personalne koszty BHP   | Dział BHP |
| Koszty informatyki | Informatyka centralna   | Dział IT  |
|                    | Informatyka lokalna     | Dział IT  |
| Itp.               | ...                     | ...       |

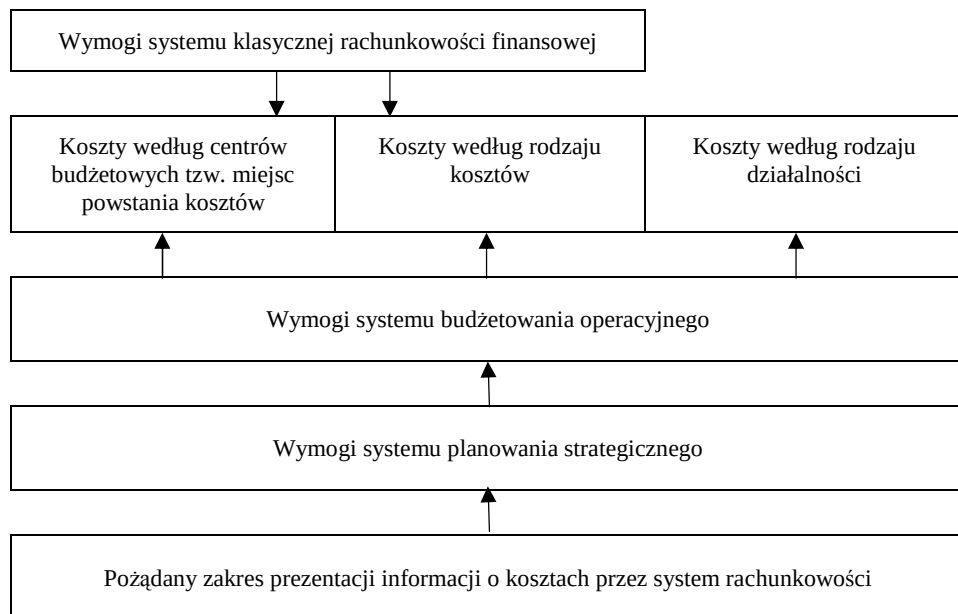
Powyższe stwierdzenia nie oznaczają jednak, że nie warto planować i rejestrować w budżecie kosztów według układu rodzajowego. Dotyczy to zarówno perspektywy wieloletniej, czyli strategicznej, jak i jednorocznej operacyjnej. Informacje w przekroju rodzajowym kosztów są również przydatne w budżetowaniu, lecz ich znaczenie wydaje się mniej ważne jak według rodzajów działalności. Prawidłowa struktura raportu na temat kosztów wykonana powinna być więc w następującym układzie trójwymiarowym, gdzie każdy wymiar jest niezależny:

centrum odpowiedzialności miejsc powstania kosztów  
rodzaj działalności  
rodzaj kosztu

Podsumowując, stwierdzić można, że zapotrzebowanie na informację o kosztach w przedsiębiorstwie nie powinno być generowane wyłącznie przez wymogi systemu klasycznej rachunkowości finansowej. Ważnym czynnikiem w tym przypadku jest system budżetowania. Rachunkowość dostarczać powinna więc informacje o dodatkowym wymiarze analizy danych, jakim jest rodzaj działalności. Identyfikacja rodzajów działalności inicjowana jest przez system planowania strategicznego oraz wynika z rodzajów wykonywanych działań i zakresów odpowiedzialności za koszty konkretnych osób. Taka analiza kosztów nie wynika z klasycznych zasad rachunkowości finansowej, ale nie jest też z nimi sprzeczna (Łada-Cieślak 2002, s. 305). Dla przypomnienia wspomnę, że podstawowym jej celem jest rzetelna prezentacja informacji o wynikach przedsiębiorstwa (Sikorska 2006, s. 116). Jeśli takie dodatkowe dane pozwalają na szerszą analizę kosztów, to jest to sytuacja jak najbardziej zalecana.

Schemat 7

## Proces ustalania kryteriów analizy kosztów



## Streszczenie

Klasyczne systemy ewidencji kosztów prezentują informacje według dwóch kryteriów analizy, jakimi są rodzaj kosztu i miejsce ich powstawania. Analiza ta nie spełnia jednak wszystkich wymogów wynikających z budżetowania, takich jak przykładowo identyfikacja osób odpowiedzialnych za koszty czy ich związków z realizowanymi zadaniami. Potrzeby budżetowania w zakresie rejestracji kosztów inicjowane są już przez system planowania strategicznego. W referacie zaprezentowana jest zasadność modyfikacji systemu ewidencji kosztów tak, aby spełniane były powyższe potrzeby budżetowania. Zadanie to wykonać można poprzez wprowadzenie dodatkowego wymiaru analizy danych.

## Literatura

- Chalastra M. (2000), *Zasady konstrukcji wielowymiarowej struktury budżetu*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 8/9.
- Chalastra M. (2005), *Wykorzystanie modelu Du Ponta w planowaniu finansowym*, cz. 2, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 7.
- Chalastra M. (2008), *Czynnik czasu w operacyjnym planowaniu przychodów*, cz. 1, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 5 i 6.



- G i e r u s z B. (2002), *Podręcznik samodzielnej nauki księgowania*, ODDK, Gdańsk.
- G i e r u s z J. (2001), *Ograniczenia systemu budżetowania*, III Konferencja pt. *Zastosowanie informatyki w rachunkowości i finansach*, Polskie Towarzystwo Informatyczne, Gdańsk.
- G i e r u s z J. (2007), *Plan kont z komentarzem*, ODDK, Gdańsk.
- K r a j e w s k i M. (brak roku publikacji), *Zarządzanie majątkiem obrotowym w przedsiębiorstwie*, część 1, ODDK, Gdańsk.
- L e s z c z y Ń s k i Z., W n u k T. (1999), *Controlling*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- Ł a d a - C i e ś l a k M. (2002), *Nowe tendencje w budżetowaniu rocznym w polskich przedsiębiorstwach*, [w:] *Rachunkowość wobec procesów globalizacji*, Gdańsk.
- N o w a k W. (2002), *Ponadkrajowa regulacja rachunkowości sektora publicznego*, [w:] *Rachunkowość wobec procesów globalizacji*, Gdańsk.
- P a ł k a M. (2002), *Zakładowy plan kont z komentarzem dla jednostek prowadzących działalność gospodarczą*, Wrocław 2006.
- S i k o r s k a M. (2006), *True and fair view – słabe strony*, [w:] *Rachunkowość wybrane aspekty*, „Prace Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego”.



Wydawnictwo UŁ zaprasza [www.wydawnictwo.uni.lodz.pl](http://www.wydawnictwo.uni.lodz.pl)

ISBN 978-83-7525-387-0