

**Paulina Filip**

Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Tarnobrzegu  
Uniwersytet Rzeszowski

---

**RACHUNEK KOSZTÓW  
W SYSTEMIE EWIDENCYJNYM PRZEDSIĘBIORSTWA**

---

**Streszczenie:** W artykule przedstawiono techniki i metody rozliczania kosztów pośrednich wydziałów podstawowych stosowanych w dużej firmie produkcyjnej. Spółka dzieli zgromadzone koszty pośrednie na każdy wydział podstawowy, przy czym podział ten nie ma wpływu na sposób obciążania zleceń kosztami pośrednimi. Klasyfikacja ta służy do przeprowadzania analiz rentowności i wydajności poszczególnych wydziałów i ma znaczenie czysto kontrolne. Pomimo dużych zmian, jakie zaszły w polskiej gospodarce rynkowej, spółka nadal stosuje tradycyjny rachunek kosztów, bardziej dostosowany do potrzeb sprawozdawczości finansowej niż konieczności dostarczania szybkich i trafnych informacji.

**Słowa kluczowe:** zlecenia produkcyjne, rachunek kosztów, rozliczania kosztów pośrednich

## 1. Wstęp

Dostosowywanie się przedsiębiorstw do wymagań rynku stwarza konieczność uzyskiwania szybkich i rzetelnych informacji na temat kosztów podejmowania właściwych decyzji. Na koszty przedsiębiorstw składa się wiele różnorodnych pozycji wyróżniających się odmiennymi cechami. Dla prawidłowej oceny poziomu, dynamiki i zróżnicowania kosztów konieczny jest podział całkowitych kosztów przedsiębiorstwa na elementy składowe. W zależności od przyjętego kryterium otrzymuje się odmienne przekroje kosztów, uzasadnione potrzebami planowania, ewidencji, kontroli oraz ich analizy [Micherda 2005, s. 173]. Przy klasyfikacji kosztów uwzględnia się ich specyficzne cechy, które ściśle wiążą się z charakterem produkcji, rodzajem wytwarzanych wyrobów, organizacją procesów wytwórczych oraz przedsiębiorstwa jako całości [Grzebyk, Filip 2002, s. 299–309].

Funkcjonowanie przedsiębiorstw w gospodarce rynkowej sprawia, że zmienił się cel prowadzenia rachunku kosztów przez firmy. Obecnie jego najważniejszym zadaniem powinno być dostarczanie informacji niezbędnej w procesie dostosowywania się przedsiębiorstwa do wymagań rynku, nieodzownej do realizacji strategii uzyskania przewagi nad konkurencją [Piosik 2006, s. 353].

Celem podstawowym prowadzonych analiz będzie przedstawienie technik rozliczania kosztów pośrednich podstawowych wydziałów na produkty finalne w przedsiębiorstwie produkcyjnym przy produkcji masowej oraz technik i sposobu rozliczania kosztów wydziałowych. Opracowanie ma charakter praktyczny – podmiotem badań jest spółka o ugruntowanej pozycji handlowej i wieloletniej tradycji (spółka „Wozex”). W toku badań przyjęto hipotezę, że podział kosztów pośrednich na wydziały podstawowe jest podstawą do obciążania kosztów przyjętych zleceń produkcyjnych i podstawą przeprowadzania kalkulacji ofertowej. Celem uzupełniającym jest rozpoznanie stopnia innowacyjności przedsiębiorstwa w dziedzinie stosowania nowoczesnych metod ewidencji i rozliczania kosztów w zakresie przyjętego rachunku kosztów. Materiały do badań pozyskano z ewidencji księgowej spółki z 2009 r. Ocen dokonano na podstawie dostępnego w spółce systemu sprawozdawczości oraz pomiaru i ewidencji księgowej kosztów i zasobów je generujących. Zastosowane metody badawcze to studium analizy przypadku istotnych zleceń produkcyjnych, uzupełnione analizą dokumentacji źródłowej i rejestrów kosztów oraz bezpośrednimi rozmowami z osobami odpowiedzialnymi za pomiar i grupowanie kosztów. Analityczne wnioskowanie uzupełniono materiałami pozyskanymi z ewidencji analitycznej spółki w obszarze zużytych zasobów. Działania badawcze skupiają się na określeniu przydatności zastosowanych rozwiązań ewidencyjnych i wskazaniu ich walorów praktyczno-wdrożeniowych.

## 2. Grupowanie kosztów wydziałów podstawowych i ich rozliczanie

Spółka „Wozex”, na przykładzie której przedstawiono sposób ewidencji i rozliczania kosztów pośrednich wydziałów podstawowych, stosuje tradycyjny rachunek kosztów. Jest zakładem jednowydziałowym, składającym się z czterech wydziałów produkcyjnych, trzech pomocniczych i komórek organizacyjnych. Podstawową metodą kalkulacji stosowaną w przedsiębiorstwie jest kalkulacja doliczeniowa zleceniowa. Dla każdego zamówienia składanego przez odbiorcę uruchamiane jest oddzielne zlecenie produkcyjne, którego numer jest uzależniony od produkowanego wyrobu. Zlecenie produkcji podstawowej oraz pomocniczej uruchamia dział technologiczny lub sekcja sprzedaży w przypadku wyrobów kooperacyjnych oraz jednorazowych wyrobów i usług wykonywanych na zlecenie klienta na podstawie złożonego zamówienia zaopiniowanego przez szefa produkcji i zatwierdzonego przez prezesa zarządu. Zamówienie jest realizowane po zatwierdzeniu przez zamawiającego kalkulacji wstępnej oraz uzgodnieniu warunków odbioru gotowego produktu. Zlecenia nadane przez sekcję sprzedaży stanowią jednocześnie symbol klienta, jego zamówienie oraz konto analityczne, na które kieruje się wszystkie koszty związane z jego realizacją. Uruchomienie zlecenia odbywa się przez wydanie polecenia (karty służbowej) wszystkim zainteresowanym komórkom organizacyjnym, natomiast zlecenie uważa się za zamknięte, gdy wykonane wyroby i usługi znajdują się w magazynie wyrobów gotowych, co jest udokumentowane kwitem przesyłania wyrobu. Zlecenie zamykają

Tabela 1. Zbioreczny arkusz rozliczeniowy kosztów

Lp.	Nr konta	Rodzaj kosztu	Wartość	501 Produkcja podstawowa	521 Koszty wydziałowe	536 Wydziały pomocnicze	550 Koszty ogólnozakładowe		
							administ.-gospodar.	ogólnoprodukcyjne	magazynowania
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	I	Koszty rodzajowe							
2	400	Amortyzacja	36 648,10		29 956,39	2 574,29	999,76	2 211,52	906,14
3	401-2	Zużycie narzędzi handlowych	10 533,55		9 089,74	848,40		62,17	533,24
4	401-3	Zużycie narzędzi specjalnych	5 647,50	5 647,50					
5	401-4	Zużycie małych przedmiotów	13 334,18		94,67	9 800,00	1 793,51	1 646,00	
6	401-5	Niematerialne – prawne	3 062,96				2 992,14	70,82	
7	411-1	Zużycie materiałów	266 199,80	253 189,71	1 357,00	926,22	8 975,70	949,01	
8	411-2	Zużycie półfabrykatów obcych	1 543 672,65	1 510 346,80	19 076,16	1 849,14	7 052,00	2 159,32	802,61
9	419	Energia	238 352,39		217 072,90			21 279,49	
10	426	Usługi transportowe	30 800,44	256,60			22,00		
11	429	Inne usługi materialne	113 367,33	30 573,82	12 545,31	968,67	15 896,41	15 694,85	974,22
12	411-3	Odczylenia	9 096,45	9 096,45					
13		Razem koszty materialne	2 270 715,35	1 809 110,88	289 192,17	16 866,72	37 731,52	44 073,18	3 216,21
14	431	Place pracowników fizycznych	319 034,96	140 764,45	109 219,67	39 962,61	6 586,40	12 095,90	10 405,93
15	431	Place pracowników umysłowych	198 805,33		63 992,55	10 291,12	64 943,83	54 578,63	4 999,20
16	431	Bezosobowy fundusz płac	3 966,70				3 966,70		
17	441	Ubezpieczenia	265 320,80	93 814,59	84 187,65	16 590,88	32 877,75	31 375,52	6 474,41
18	445	Odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych	34 351,54						
19	449	Świadczenia na rzecz pracowników	32 985,63		20 902,38	3 115,50	3 930,50	3 665,75	1 371,50
20	464	Pozostałe podatki	18 708,02	4 500,00	4 127,22	2 515,42	2 783,63	2 655,79	528,24
21	465	Usługi bankowe	2 190,43				2 190,43		

Tabela 1. cd

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
22	466	Podróże służbowe	9 345,94	260,00		19,00	5 807,21	3 009,73	
23	468	Koszty reprezentacji i reklamy	1 468,77				893,21	54,67	
24	469	Pozostałe koszty	15 912,82		6 173,12		2 254,70		
25		Ogółem koszty	3 172 806,29	2 048 449,92	577 794,76	89 361,25	163 965,88	151 509,17	26 995,49
26	II	Rozliczenie międzyokresowe							
27	643	Remontów	3 308,85		2 500,80	530,00	198,05	80,00	
28	645	Kosztów zakupu	48 882,15	48 882,15					
29	647-2	Fundusz dla załogi	22 118,60	5 001,17	6 135,91	2 613,07	3 995,53	3 781,03	591,89
30	647-3	Rozliczenie podatków w czasie	35 862,40				35 862,40		
31	647-4	Ubezpieczenie majątku trwałego	1236,33		899,68	33,94	294,67		8,04
32	647-5	Iwerencja ubezpieczenia spłaty należności celnych	848,65				848,65		
33		Razem (26-33)	112 256,98	53 883,32	<b>9 536,39</b>	<b>3 177,01</b>	41 199,30	3 861,03	599,93
34	III	Rozliczenie							
35	536	Usług wydziałów pomocniczych	85 482,26		65 080,89				
36	521	Kosztów wydziałowych	573 898,00	573 898,00					
37	550	Kosztów ogólnozakładowych	518 519,47						
38	409	Braków	23 623,49	23 623,49					
39	523	Kosztów zakupu	8 882,20						
40	527	Kosztów sprzedaży	63 082,72						
41	501	Produkcji podstawowej	1 952 622,69						
42	538	Remontów	2 088,85						
43	606-2	Materiały na przerobie	19 498,47	19 498,47					
IV		Razem (35-44)	3 389 955,15	670 903,28	74 617,28	3 177,01	27 899,30	3 861,03	599,93
V		Ogółem koszty	6 562 761,44	2 719 353,20	652 412,04	92 538,26	1 60 225,58	1 5 5370,20	27 595,42

Źródło: dane z komórki księgowości spółki.

komórki uruchamiające je wcześniej, tj. dział technologiczny i sekcja sprzedaży, z chwilą wystawienia karty służbowej oznaczającej zawiadomienie zainteresowanych komórek o zamknięciu zlecenia. Uruchamianie wszystkich grup zleceń wymaga bezwzględnego uzgodnienia z działem księgowości. Dla usprawnienia kontroli i uściślenia ogółu kosztów wszystkie dokumenty związane z działalnością oznaczone są symbolami pionu, komórki organizacyjnej i stanowiska kosztów.

Wszystkie koszty zarówno bezpośrednie jak i pośrednie, poniesione w danym miesiącu przez spółkę, są kumulowane i rozliczane na poszczególne miejsca ich powstania w zbiorczym arkuszu rozliczeniowym kosztów, który przedstawia tabela 1.

Wszystkie koszty bezpośrednie zewidencjonowane na koncie 501 „Produkcja podstawowa” obciążają poszczególne zlecenia produkcyjne realizowane w danym miesiącu na podstawie dokumentów źródłowych (dowód wydania materiałów Rw, faktury od dostawców, karty pracy).

W skład wydziałów podstawowych przedsiębiorstwa „Wozex”<sup>1</sup> wchodzi następujące jednostki: malarnia, wydział montażu, oddział koordynacji produkcji i placówka tłoczni. W okresie rozliczanego miesiąca konta wydziałów podstawowych obciążono: prostymi kosztami rodzajowymi, kosztami wydziałów pomocniczych oraz kosztami rozliczanymi w czasie. Kosztów pośrednich wydziałów podstawowych, zewidencjonowanych na koncie 521, nie da się na podstawie dokumentów źródłowych odnieść bezpośrednio do zleceń produkcyjnych. Wielkości prostych kosztów rodzajowych obciążających poszczególne wydziały produkcji podstawowej, wynikające z rozdzielników kosztów, są przedstawione w tabeli 2.

Wszystkie koszty obciążające konta wydziałów podstawowych są dzielone dodatkowo na koszty stałe i zmienne.

Na wydziały podstawowe rozlicza się także koszty poniesione przez wydziały pomocnicze tj. wypożyczalni narzędzi, placówka przygotowania produkcji oraz oddział utrzymania ruchu. Koszty poniesione przez wydział ekspedycja obciążają konto „Koszty sprzedaży”. Rozliczenia kosztów wydziałów pomocniczych w badanej jednostce nastąpiło w sposób następujący, co przedstawia tabela 3.

Koszty wydziałów pomocniczych rozlicza się na poszczególne wydziały podstawowe w stosunku do sumy materiałów zużytych przy zastosowaniu procentowego wskaźnika narzutu kosztów, który oblicza się jako iloczyn sumy kosztów wydziałów pomocniczych w części obciążającej wydziały podstawowe i materiałów zużytych przez wydziały podstawowe. Współczynnik narzutu kosztów wydziałów pomocniczych wynosi 3,177%.

---

<sup>1</sup> Nazwa własna przedsiębiorstwa została zmieniona, ze względu na ochronę danych gospodarczych. Autor tekstu posługuje się określeniami: jednostka, spółka, przedsiębiorstwo. Jest to firma o wieloletniej tradycji, zróżnicowanej strukturze odbiorców – kraj, zagranica. Przedmiotem działania spółki jest działalność wytwórcza, a w szczególności produkcja pojazdów elektrycznych i spalinyowych.

**Tabela 2.** Koszty rodzajowe wg miejsc powstania kosztów – wydziały przedsiębiorstwa

Lp.	Nr konta	Treść	Placówka malarni	Placówka montażu	Oddział koordynacji produkcji	Placówka tłoczni
1	401-1	Amortyzacja	10 404,20	7 033,98	511,70	12 006,51
2	104-2	Narzędzia handlowe	12,04	6 631,57	0,00	1 550,13
3	401-4	Małocenne przedmioty	0,00	0,00	990,67	0,00
4	411-1	Zużycie materiałów	0,00	0,00	1 375,00	0,00
5	411-2	Zużycie agregatów	1 896,27	0,00	17 179,89	0,00
6	411-4	Materiały nieobjęte ewidencją.	0,00	0,00	0,00	0,00
7	419-1	Energia elektryczna	20 640,33	29 853,77	0,00	17 533,61
8	419-2	Woda	1 532,31	2 729,27	0,00	1 797,66
9	419-3	Energia cieplna	42 362,23	42 362,23	0,00	25 908,15
10	419-4	Sprężone powietrze	0,00	8 470,80	0,00	23 883,20
11	429-4	Regeneracja narzędzi	0,00	4 640,40	0,00	0,00
12	429-5	Regeneracja przyrządów	0,00	0,00	0,00	2 556,99
13	429-17	Usługi działu dok.	0,00	152,00	0,00	3 618,00
14	429-20	Badanie pracowników	129,76	787,52	322,40	338,24
15	431-2	Wynagrodzenie pracowników umysłowych	5 913,94	20 371,28	32 691,02	35 016,31
16	431-3	Wynagrodzenie pracowników fizycznych	17 736,56	39 252,57	23 367,20	28 863,34
17	441-1	Ubezpieczenie ZUS	10 128,22	33 932,49	27 948,58	12 178,36
18	449-2	Pranie odzieży	2 007,00	8 719,00	2 423,50	3 681,00
19	449-5	Posiłki regeneracyjne	-2,90	-8,60	345,10	825,10
20	449-7	Mleko, woda sodowa	226,46	629,27	0,00	161,45
21	449-8	Odzież robocza	0,00	1 890,20	0,00	0,00
22	464-10	PFRON	371,70	1 686,62	1 074,53	794,37
23	469-7	Odprawy emerytalne	0,00	0,00	0,00	6 173,12
		Razem	101 045,61	195 468,82	88 172,33	163 328,90

Źródło: dane z komórki księgowości spółki.

Tabela 3. Arkusz rozliczeniowy wydziałów pomocniczych

Lp.	Nr konta	Rodzaj kosztu	Wypożyczalnia narzędzi	Placówka przygotowania produkcji	Oddział utrzymania ruchu	Ekspedycja
1	431-3	Płace pracowników fizycznych	4 416,71	10 559,24	19 321,66	5 665,00
2	431-2	Płace pracowników umysłowych	2 985,06	1 838,91	1 940,13	3 527,02
3	441	Ubezpieczenia społeczne	2 461,22	4 513,74	6 371,20	3 244,72
4	464-10	PFRON	327,66	700,08	1 068,09	419,59
5	401-1	Amortyzacja	75,74	1 717,18	356,61	424,76
6	401	Zużycie przed. nietrwiałych i narzędzi	-165,24	419,54	594,10	9 800,00
7	411	Zużycie materiałów		955,74	50,44	1 769,18
8	429	Pozostałe koszty materialne	20,32	46,72	63,04	738,59
9	449	Świadczenia na rzecz prac.	297,00	522,50	792,50	1 503,50
10	464	Poz. podatki obciążające koszty				539,00
11	469	Poz. koszty niematerialne			20,00	
12		Razem	10 418,47	21 273,65	30 577,77	27 631,36
13	643	Remonty średnie i kapitalne		530,00		
14	647-2	Fundusze dla załogi	291,30	549,86	1 343,02	429,07
15	647-4	Ubezpiecz. majątku trwałego				33,94
		Ogółem koszty	10 709,77	22 353,33	31 920,79	28 094,37
Kwota rozliczana na wydziały podstawowe: 64 983,89						

Źródło: obliczenia własne na podstawie danych ewidencji księgowej spółki.

Kosztami rozliczonymi w czasie, w części przypadającej na rozliczany miesiąc, są koszty remontów, fundusz dla załogi. Koszty remontów rozliczanych w czasie, obciążających placówkę montażu, wynikają z przeprowadzenia remontu maszyn i urządzeń produkcyjnych (rozliczona kwota to 1835,32 zł), natomiast koszty remontów obciążających placówkę tłoczni wynikają z wykonania remontu środków transportu (rozliczona kwota 144,18 zł) oraz maszyn i urządzeń (rozliczona kwota: 521,30 zł). Rozliczane w czasie są również fundusze: mieszkaniowy, socjalny oraz nagród dla pracowników.

Spółka dzieli zgromadzone koszty pośrednie na każdy wydział podstawowy, przy czym podział ten nie ma wpływu na sposób obciążania zleceń kosztami pośrednimi, gdyż służy jedynie do porównania rentowności i wydajności poszczególnych wydziałów, a więc ma znaczenie czysto kontrolne.

Koszty wydziałowe dzieli się na grupy działań generujących koszty w każdym wydziale. Są to następujące grupy:

Grupa I – zlecenia podstawowe, części zamienne wózków golfowych, wyroby kooperacyjne, jednorazowe zamówienia klientów,

Grupa II – narzędzia i przyrządy technologiczne,

Grupa III – naprawy gwarancyjne,

Grupa IV – prace badawcze,

Grupa V – produkcja opakowań,

Grupa VI – zlecenia remontowe.

**Tabela 4.** Rozliczenie robocizny i kosztów pośrednich

Grupy	Godziny ręczne	Robocizna bezpośrednia	Współczynnik narzutu	Koszty wydziałowe rzeczywiste
Ogółem	29 894*	22 4205		652 412,04
Placówka malarni				
Grupa I	2 057	12 928,92	290%	37 493,87
Grupa II	1	6,61	290%	19,17
Grupa V	51	346,15	290%	1 220,84
Razem	2 109	13 281,68		38 733,88
Placówka montażu				
Grupa I	18 879	139 276,20	290%	403 900,98
Grupa II	21	126,92	290%	368,60
Grupa III	14	92,28	290%	267,61
Grupa IV	2	13,60	290%	39,44
Grupa V	203	1 376,16	290%	3 990,86
Razem	19 119	140 885,16		408 567,49
Oddział koordynacji ruchu				
Grupa I	1 240	9 192,67	290%	26 658,74
Grupa IV	2	13,60	290%	39,44
Razem	1 242	9 206,27		26 698,18
Placówka tłoczni				
Grupa I	7 264	59 863,31	290%	175 603,60
Grupa II	3	21,15	290%	61,34
Grupa III	7	46,11	290%	133,72
Grupa V	150	901,32	290%	2 613,83
Razem	7 424	60 831,89		178 412,49

\* Stawka płac. 7,50 zł/godz.

Źródło: obliczenia własne na podstawie danych ewidencji księgowej spółki.

Podziału pośrednich kosztów wydziałowych na każdy wydział dokonuje się na podstawie robocizny podstawowej, obliczanej po zsumowaniu liczby roboczogodzin przepracowanych na każdym wydziale. Koszty wydziałowe przypisuje się do każdego wydziału, korzystając z procentowego współczynnika narzutu kosztów pośrednich, który wynosi 290%. Do rozliczania kosztów pośrednich na poszczególne zlecenia produkcyjne spółka wykorzystuje tylko jeden klucz rozliczeniowy w postaci robocizny bezpośredniej, przy czym dla każdego wydziału produkcyjnego nie oblicza się indywidualnego procentowego współczynnika narzutu kosztów pośrednich, lecz określa się jeden wspólny wskaźnik dla wszystkich wydziałów podstawowych. Za pomocą współczynnika dokonuje się rozliczenia ogółu kosztów pośrednich poniesionych przez wszystkie wydziały produkcyjne na realizację poszczególnych zleceń. Stosowanie dla wszystkich wydziałów podstawowych jednego, procentowego współczynnika narzutu kosztów pośrednich jest wynikiem realizowania przez poszczególne wydziały etapów tego samego procesu technologicznego, dotyczącego jednolitego wyrobu oraz takiej samej stawki płac dla wszystkich pracowników uczestniczących bezpośrednio w produkcji.

Kwota kosztów wydziałowych jest wyliczana na podstawie arkusza rozliczeniowego wydziałów podstawowych.

Spółka „Wozex” Sp. z o.o. w rozliczonym miesiącu poniosła koszty pośrednie wydziałów podstawowych w wysokości 652 412,04 zł – kwota ta jest w całości rozliczana na zlecenia produkcyjne realizowane w danym okresie na podstawie procentowego narzutu kosztów pośrednich, który jest taki sam jak w przypadku rozliczania kosztów pośrednich na poszczególne wydziały podstawowe i wynosi 290%.

Poniżej zostanie przedstawiona ostateczna kalkulacja dla produktu finalnego tzn. wózka przenośnego, produktu wg różnych zleceń z Niemiec i USA.

Tabela 5 przedstawia koszty wytwarzania wózków przenośnych dla poszczególnych zleceń. Wynika z nich, że największym odbiorcą tych produktów jest USA. Całkowity koszt zlecenia dla tego państwa wynosi 699 707,03 zł, natomiast koszt jednostkowy jest równy 3498,54 zł/szt. Drugim zagranicznym odbiorcą są Niemcy – całkowity koszt wytworzenia zamówienia dla tego kraju przez spółkę „Wozex” był równy kwocie 696 521,96 zł, koszt jednostkowy wyniósł 30 283,56 zł/szt. „Wozex” wytwarza również produkty dla firm krajowych, przy czym łączny koszt realizacji zlecenia wynosi 882 707,78 zł, a koszt jednostkowy 29 423,59 zł/ szt.

**Tabela 5.** Kalkulacja kosztu jednostkowego wózków przenośnych spółki „Wozex” Sp. z o.o.

Lp.	Nr zlecenia	Wyrób	Godziny ręczne	Odbiorca	Ilość	Materiały podstawowe	Półfabrykaty obce	Materiały razem
1	140****	140,46/podwozia	10 446	USA	200	23 449,75	691 243,09	1 037 105,65
2		Razem	10 466		200	23 449,75	691 243,09	1 037 105,65
3	140****	WGB48	716	Niemcy	3	3 251,36	38 526,10	49 528,04
4	140****	154.20	657	Słowacja	1	1 085,50	32 643,02	37 230,11
5	140****	WG70RE	847	Niemcy	4	3 275,70	49 881,59	67 884,44
6	140****	WGN40RE	993	Niemcy	5	5 161,50	62 116,92	87 443,22
7	140****	WGN60RE	1457	Niemcy	10	8 942,70	228 354,08	367 341,67
8		Razem	4670		23	22 716,76	411 521,71	609 429,48
9	140****	WGB43	586	Kraj	1	1 069,84	6 872,49	8 306,80
10	140****	WGD21R	616	Kraj	1	979,13	7 861,14	10 725,08
11	140****	WGF24R	980	Kraj	5	4 166,73	48 609,16	49 833,36
12	140****	WGT43/H4	1028	Kraj	5	3 146,80	48 375,78	49 456,73
13	140****	144.10	602	Kraj	1	2 146,80	10 310,16	15 830,73
14	140****	144.30	585	Kraj	1	2 481,97	43 880,28	45 930,83
15	140****	145.10	643	Kraj	1	1 282,70	10 616,63	34 134,40
16	140****	145.31	655	Kraj	1	2 167,76	25 937,07	36 487,50
17	140****	145.37	650	Kraj	1	1 085,58	10 004,32	33 102,70
18	140****	145.38	1864	Kraj	11	17 748,41	226 212,96	135 328,58
19	140****	145.40	789	Kraj	2	2 634,40	27 991,63	59 095,31
20		Razem	8998		30	38 909,67	466 671,62	478 332,02
21		Razem	24 114		253	85 076,18	1 569 436,42	2 124 867,15

Źródło: obliczenia własne na podstawie danych ewidencji księgowej spółki.

Koszty zakupu	Koszty specjalne	Usługa obca	Robocizna podstawowa	Wsp. narzutu	Koszty wydziałowe	Strata na brakach	Razem koszt wytworzenia
42 926,63	0,00	1 842,14	70 188,40	290%	203 546,36	1 640,82	699 707,03
42 926,63	0,00	1 842,14	70 188,40		203 546,36	1 640,82	699 707,03
1 961,48	55,95	465,20	6 152,80	290%	17 843,12	738,25	59 210,62
1 069,50	18,30	177,30	4 810,60	290%	13 950,74	537,97	42 634,72
2 994,36	69,60	655,60	5 912,60	290%	17 146,57	1 069,50	7 533,52
4 095,01	56,80	726,20	7 759,40	290%	22 502,27	1 528,67	110 384,86
8 741,80	99,90	1 025,00	12 450,60	290%	36 106,74	2 753,24	406 758,24
18 862,15	300,55	3 049,30	37 086,00		107 549,40	6 627,63	696 521,96
497,41	15,00	195,72	4 398,80	290%	12 756,52	372,20	29 889,61
597,21	11,93	198,47	4 568,21	290%	13 247,80	492,32	32 039,24
2 735,22	46,40	735,34	6 684,00	290%	19 383,60	2 059,92	80 052,60
2 657,76	36,80	457,50	4 962,35	290%	14 390,81	959,20	77 069,71
878,23	37,92	195,72	4 491,60	290%	13 025,64	447,72	36 102,52
2 234,24	7,93	42,20	4 393,00	290%	12 739,70	1 223,87	61 915,17
895,31	7,95	92,30	4 733,99	290%	13 728,57	603,61	37 263,09
1 027,72	11,90	206,72	4 799,05	290%	13 917,24	652,91	40 111,63
837,26	9,00	292,77	4 770,00	290%	13 833,00	640,38	36 455,59
2 637,14	211,22	995,16	16 309,50	290%	47 297,55	686,48	395 332,83
9 512,17	11,52	297,10	6 576,20	290%	9 070,98	1 216,43	56 475,76
24 509,72	396,05	3 709,00	66 686,70		19 3391,41	9 355,04	882 707,78
37 693,15	696,60	9 600,44	173 961,10		50 4487,17	17 623,49	2 278 936,77

### 3. Podsumowanie

Pomimo dużych zmian, jakie zaszły w polskiej gospodarce rynkowej spółka nadal stosuje tradycyjny rachunek kosztów, dostosowany bardziej do potrzeb sprawozdawczości finansowej niż do konieczności dostarczania szybkich i trafnych informacji, niezbędnych do podejmowania optymalnych decyzji w zakresie produkcji, sprzedaży lub polityki cenowej. Poniesione koszty są zasadniczo grupowane wg podziału na bezpośrednie i pośrednie. Koszty obciążające konta wydziałów podstawowych są dodatkowo dzielone na stałe i zmienne, ale należy pokreślić, iż jest to podział uzupełniający.

Spółka dokonuje podziału zgromadzonych kosztów pośrednich na każdy wydział podstawowy. Przyjętą hipotezę badawczą zweryfikowano negatywnie. Podział kosztów pośrednich spółki na wydziały podstawowe nie jest podstawą do obciążania kosztów przyjętych zleceń produkcyjnych. Podział ten nie ma wpływu na sposób obciążania zleceń kosztami pośrednimi i służy jedynie do porównania rentowności i wydajności poszczególnych wydziałów, a więc ma znaczenie czysto kontrolne.

Badana spółka wykorzystuje do rozliczania kosztów pośrednich wydziałów podstawowych tylko jeden klucz rozliczeniowy, a wszystkie zlecenia produkcyjne są obciążane takim samym wskaźnikiem narzutu kosztów wydziałowych. Taki sposób alokacji kosztów pośrednich może być uzasadniony jedynie w odniesieniu do wytwarzania wózków przenośnych, ponieważ ich produkcja zajmuje mniej więcej tyle samo czasu na każdym wydziale produkcyjnym, a pracownicy zaangażowani bezpośrednio w produkcji są wynagradzani wg takich samych stawek płac.

Stopień innowacyjności przedsiębiorstwa w zakresie stosowania nowoczesnych metod ewidencji i grupowania kosztów podstawowej działalności operacyjnej jest niewielki. Brakuje elastyczności w zakresie stosowania pogłębionych analiz zaistniałych kosztów, co zwłaszcza w warunkach wysokiej konkurencji na rynkach międzynarodowych oraz światowego kryzysu może mieć negatywny wpływ na podejmowane decyzje i pozycję finansową spółki.

Rozwiązania zastosowane w spółce mogą być podstawą do porównań dla przedsiębiorstw z podobnej branży oraz bazą odniesienia dla innych kalkulacji ofertowych.

W zakresie ewidencji i rozliczania kosztów pośrednich wydaje się słuszne wprowadzenie w spółce nowych metod pomiaru i kalkulacji kosztów pośrednich, np. metody ABC, która znajduje coraz więcej zwolenników nie tylko na świecie, ale także w Polsce. Zastosowanie koncepcji ABC może pomóc nie tylko w lepszym rozpoznaniu przyczyn powstawania kosztów pośrednich, ale równocześnie może ułatwić kształtowanie poziomu tych kosztów. Sposób kalkulacji oparty na elementarnych działaniach dostarcza przedsiębiorstwu danych o pełnych kosztach produktów, a także o kosztach istotnych, przydatnych do podejmowania decyzji. Z wprowadzeniem metody kalkulacji kosztów działań wiąże się jednak konieczność nie tylko zmiany samej procedury obliczania kosztów pośrednich, lecz również organizacji

przedsiębiorstwa oraz procesu produkcyjnego. Reorganizacji wymaga równocześnie sposób pomiaru i ewidencji kosztów. Najważniejszym jednak problemem, związanym z wdrażaniem metody wydają się być problemy natury technicznej, czyli duży nakład pracy, brak czasu, odczuwany głównie przez księgowych i informatyków, brak odpowiednich programów komputerowych oraz trudności z gromadzeniem danych w nowych przekrojach.

## Literatura

- Czarnecki J., Sobańska I., Wnuk-Pel T., *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowania w przedsiębiorstwach*, C.H. Beck, Warszawa 2006.
- Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E., *Podstawy rachunkowości zarządczej*, PWE, Warszawa 2006.
- Dobja M., *Rachunkowość zarządcza i controlling*, PWN, Warszawa 2005.
- Grzebyk M., Filip P., *Rachunek kosztów podstawą działalności przedsiębiorstwa i oceny jego rentowności*, w: *Uwarunkowania rozwoju przedsiębiorczości – szanse i zagrożenia*, pod red. K. Jaremczuka, PWSZ w Tarnobrzegu, Tarnobrzeg 2002.
- Nowak E., Piechota R., Wierziński M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Warszawa 2004.
- Piosik A., *Zasady rachunkowości zarządczej*, PWN, Warszawa 2006.
- Podstawy rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne*, red. B. Micherda, PWN, Warszawa 2005.
- Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, oprac. zbior. pod red. G. Świdorskiej, Difin, Warszawa 2002.
- Sobańska I., Czajor P., *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010.
- Szczypta P., *Rachunkowość zarządcza: klucz do sukcesu*, CeDeWu, Warszawa 2007.

## MEASUREMENT OF COSTS IN THE ACCOUNTING SYSTEM OF AN ENTERPRISE

**Summary:** The article presents techniques and methods of measurement of indirect costs in a company. All production orders are being burdened with the same indicator of the mark-up (of production overhead costs). The company is distributing collected indirect costs to each department. However, it does not influence the way of encumbering orders with costs. It is aimed at comparisons of the profitability and productivities of individual departments. It is fulfilling the control function. The company, in spite of great changes, is still applying the traditional account of costs, more adapted for the purposes of the financial reporting than for a need to deliver the quick and accurate information.