

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 343

Modele zarządzania kosztami i dokonaniem

Redaktorzy naukow
Edward Nowak
Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redakcja wydawnicza: Agnieszka Flasińska
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Barbara Cibis
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

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

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2014

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-465-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	11
Anna Balicka: Benchmarking a konkurencyjność przedsiębiorstwa	13
Piotr Bednarek: Samoocena audytu wewnętrznego w Polsce: stan wiedzy i kierunki dalszych badań	31
Renata Biadacz: Przesłanki uwzględniania kosztów środowiskowych w MŚP w dobie zrównoważonego rozwoju	42
Anna A. Bialek-Jaworska, Renata Gabryelczyk: Krytyczna analiza kalkulacji kosztów kształcenia w szkołach wyższych w Polsce	52
Halina Buk: Wpływ dokonań jednostek zależnych na wyniki finansowe grupy kapitałowej	69
Jolanta Chluska: Rachunek kosztów standardowych w procesach decyzyjnych podmiotów leczniczych	77
Halina Chłodnicka: Sprawozdanie finansowe a pomiar efektów działalności przedsiębiorstwa w zagrożeniu kontynuacji działania	87
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Pomiar dokonań w działalności ubezpieczeniowej	102
Marlena Ciechan-Kujawa: Funkcja doradcza audytu zewnętrznego i perspektywy jej rozwoju	114
Dorota Czerwińska-Kayzer: Propozycja systemu wskaźników rentowności uwzględniającego płynność finansową	125
Michał Dyk: Kompetencyjna teoria firmy na przykładzie KPMG	134
Izabela Emerling: Rachunek kosztów a nowoczesne zarządzanie przedsiębiorstwem	143
Beata Iwasieczko: Modele biznesowe i ocena czynników ich efektywności	154
Elżbieta Janczyk-Strzała: Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami uczelni niepublicznych w świetle wyników badań	164
Elżbieta Jaworska: Specyfika zarządzania błędami w przedsiębiorstwie	173
Jacek Jaworski: Znaczenie informacji o kosztach dla zarządzania małym przedsiębiorstwem w opiniach menedżerów	183
Magdalena Jaworzyńska: Powiązanie modeli biznesowych z zarządzaniem strategicznym w zakładzie opieki zdrowotnej	192
Marcin Jędrzejczyk: Zyskowność a produktywność w procesie pomiaru dokonań podmiotu gospodarczego	202
Ilona Kędzierska-Bujak: Zbilansowana karta wyników jako narzędzie wspierające komunikowanie i realizację strategii przedsiębiorstwa	211

Bartosz Kołodziejczuk: Zarządzanie kosztami z wykorzystaniem metody <i>hoshin kanri</i>	220
Krzysztof Konstantyn: Koncepcja wdrożenia rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za przychody i zyski w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane.....	230
Zbigniew Korzeb: Redukcja kosztów osobowych jako element synergii operacyjnej w fuzjach i przejęciach banków komercyjnych.....	241
Mariola Kotłowska: Wpływ statystycznej analizy procesów na kreowanie wartości przedsiębiorstwa.....	249
Robert Kowalak: Produkcyjne mierniki dokonań w sprawozdawczości zarządczej.....	264
Marcin Kowalewski: Pomiar dokonań podporządkowany zasadom <i>lean management</i>	273
Michał Kowalski, Agata Klaus-Rosińska: Koszty infrastruktury w kalkulatorze kosztów kształcenia szkół wyższych.....	282
Justyna Kujawska: Koszty niewykorzystanych zasobów na oddziale szpitalnym.....	295
Paweł Kuźdowicz: Model ewidencyjny rachunku kosztów i dokonań w systemie ERP.....	304
Dorota Kuźdowicz: Rachunek kosztów planowanych źródłem informacji zarządczej.....	315
Zbigniew Leszczyński: Analiza łańcucha wartości jako narzędzie redukcji kosztów w średnim przedsiębiorstwie produkcyjnym zarządzanym procesowo.....	324
Agnieszka Lew: Planowanie i rozliczanie kosztów projektów.....	336
Grzegorz Lew: Rachunek kosztów logistyki w przedsiębiorstwach handlowych.....	344
Tomasz Lewandowski: Wykorzystanie informacji na potrzeby zarządzania kosztami w branży motoryzacyjnej.....	354
Mariusz Lisowski: Metoda <i>Data Envelopment Analysis</i> (DEA) w ocenie efektywności podmiotów.....	364
Małgorzata Macuda: Jednorodne Grupy Pacjentów w rachunku kosztów i wyników szpitala.....	376
Teresa Martyniuk, Dagmara Gutowska: Wykorzystanie <i>lean accounting</i> w zarządzaniu dokonaniami przedsiębiorstwa.....	386
Jarosław Mielcarek: Analiza istotnych elementów rachunku kosztów docelowych.....	401
Daria Moskwa-Bęczkowska: Zarządzanie procesowe i jego przydatność do zarządzania kosztami uczelni publicznej.....	417
Przemysław Mućko, Stanisław Hońko: Specyfika zrównoważonej karty dokonań w podmiotach leczniczych.....	431
Andrzej Niemiec: Możliwość normalizacji pomiaru osiągnięć na przykładzie miar stosowanych w zarządzaniu przedsiębiorstwem kurierskim.....	440
Maria Nieplowicz: Zastosowanie zrównoważonej karty wyników w mieście na przykładzie Urzędu Miasta w Hrubieszowie.....	452

Edward Nowak: Koszty w różnych sytuacjach działalności jednostek gospodarczych.....	462
Piotr Oleksyk: Ewaluacja w działalności jednostki samorządu terytorialnego	470
Ryszard Orliński: Zastosowanie rachunku kosztów docelowych w szpitalach ...	478
Michał Poszwa: Zarządzanie kosztami podatkowymi w przedsiębiorstwie	487
Sabina Rokita: Rachunek kosztów działań i analiza wartości kosztów ogólnych jako metody alokacji kosztów pośrednich na projekty.....	496
Wanda Skoczylas: Pomiar dokonań w przedsiębiorstwach sieciowych handlu hurtowego i detalicznego pojazdami samochodowymi i naprawy pojazdów samochodowych	506
Magdalena Szydelko: Benchmarking we wspomaganiu monitoringu procesów na tle podejścia procesowego	519
Alfred Szydelko: Koszty stałe niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych jako kategoria zarządcza.....	529
Joanna Świerk: Koncepcja strategicznej karty wyników w zarządzaniu strategią rozwoju miasta Lublina	538
Piotr Urbanek: Problem agencji w warunkach zdecentralizowanego modelu zarządzania uczelnią publiczną.....	550
Paweł Warowny, Marcin Pielaszek: Analiza komparatywna wykorzystania różnych koncepcji rachunku kosztów w zarządzaniu.....	559
Marcin Wierzbiński: Determinanty konieczności wdrożenia rynku zdolności wytwórczych w energetyce	570
Beata Zaleska: Kalkulacja kosztu jednostkowego procedur medycznych w szpitalu X	582

Summaries

Anna Balicka: Benchmarking vs. competitiveness of an enterprise	30
Piotr Bednarek: Self-assessment of internal auditing in Poland: state of the art and further research perspectives	41
Renata Bładacz: Prerequisites for including environmental costs of SMEs in the era of sustainable development	51
Anna A. Białek-Jaworska, Renata Gabryelczyk: Critical analysis of the higher education costing in Poland.....	68
Halina Buk: Influence of subsidiaries performance on financial results of a consolidated group	76
Jolanta Chluska: Standard costing in decision-making processes of healthcare units	86
Halina Chłodnicka: Financial statement vs. measurement of performance results of an enterprise in the threat of actions continuation	101
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Performance measurement in insurance activity.....	113

Marlena Ciecchan-Kujawa: The advisory function of the external audit and its perspectives	124
Dorota Czerwińska-Kayzer: A proposition to linking financial liquidity with a return on sales ratio system.....	133
Michał Dyk: KPMG as an example of competence company.....	142
Izabela Emerling: Cost accounting and modern company management.....	153
Beata Iwasieczko: Business models and evaluation of the factors of their effectiveness	162
Elżbieta Janczyk-Strzała: Budgeting as a tool of costs management in non-public higher education institutions (HEIs) in view of the research results.....	172
Elżbieta Jaworska: Specificity of error management in an enterprise	182
Jacek Jaworski: Importance of information on costs in small enterprise management in managers' opinions.....	191
Magdalena Jaworzyńska: Linking business models with strategic management in health care organization.....	201
Marcin Jędrzejczyk: Profitability vs. productivity in the process of assessment of the company achievements	210
Ilona Kędzierska-Bujak: Balanced Scorecard as a tool supporting the communication and implementation of the company strategy.....	219
Bartosz Kołodziejczuk: Cost management by <i>hoshin kanri</i> method	229
Krzysztof Konstantyn: The conception of introduction of responsibility accounting in the centers responsible for revenues and profit in building construction enterprises.....	239
Zbigniew Korzeb: Reduction of personnel costs as an element of operating synergy in mergers and acquisitions of commercial banks.....	248
Mariola Kotłowska: Impact of statistical analysis of processes on the creation of corporate value	263
Robert Kowalak: Production performance indicators in management reports.....	272
Marcin Kowalewski: Performance measurement subordinated to lean management	281
Michał Kowalski, Agata Klaus-Rosińska: Infrastructure costs in the calculator of teaching costs of universities	294
Justyna Kujawska: Costs of unused resources in a hospital ward	303
Paweł Kuźdowicz: Recording model of cost and achievement accounting in an ERP system.....	314
Dorota Kuźdowicz: Planned cost accounting as a source of management information	323
Zbigniew Leszczyński: Value chain analysis as a tool for cost reduction in the process-based middle enterprise model.....	335
Agnieszka Lew: Planning and accounting projects costs.....	343
Grzegorz Lew: Logistics cost accounting in trade enterprises.....	353
Tomasz Lewandowski: Use of information for cost management in the automotive industry	363

Mariusz Lisowski: Data Envelopment Analysis (DEA) – a method for measuring efficiency	375
Małgorzata Macuda: Diagnosis-Related Groups in hospital's costs and results account.....	385
Teresa Martyniuk, Dagmara Gutowska: The use of lean accounting in performance management	400
Jarosław Mielcarek: Analysis of target costing relevant elements	416
Daria Moskwa-Bęczkowska: Process management and its usefulness to cost management of public university	430
Przemysław Mućko, Stanisław Hońko: Distinctive features of Balanced Scorecard in health care organizations	439
Andrzej Niemiec: The possibility of standardization of performance measurement on the example of measures used in the management of courier company	451
Maria Nieplowicz: The use of the Balanced Scorecard for the city on the example of the city of Hrubieszów	461
Edward Nowak: Cost at various stages of company operation.....	469
Piotr Oleksyk: Evaluation in activity of local government units	477
Ryszard Orliński: The use of target costing in hospitals.....	486
Michał Poszwa: Tax cost management in a company	495
Sabina Rokita: Activity based costing and the analysis of general costs value as methods of allocation of indirect costs on projects	505
Wanda Skoczylas: Performance measurement in network-centric companies of wholesale and retail trade of vehicles and automotive repair of motor vehicles .	518
Magdalena Szydelko: Benchmarking in supporting monitoring of processes against the background of the process approach	528
Alfred Szydelko: Fixed costs of unused normal capacity production as a category of management.....	537
Joanna Świerk: The Balanced Scorecard in the process of managing the development strategy of the city of Lublin	549
Piotr Urbanek: Agency problem in the decentralized model of management in a public university	558
Paweł Warowny, Marcin Pielaszek: Comparative analysis of the use of different cost accounting concepts in management.....	569
Marcin Wierzbiński: The determinants of introducing the capacity market in energy industry	581
Beata Zaleska: Calculation of the unit costs for medical procedures in X hospital (case study).....	591

Sabina Rokita

Politechnika Rzeszowska

e-mail: srokita@prz.edu.pl

RACHUNEK KOSZTÓW DZIAŁAŃ I ANALIZA WARTOŚCI KOSZTÓW OGÓLNYCH JAKO METODY ALOKACJI KOSZTÓW POŚREDNICH NA PROJEKTY

Streszczenie: W artykule poruszono problematykę rozliczania kosztów pośrednich na projekty. Omówiono istotę projektów oraz podstawowe struktury organizacyjne, w ramach których mogą być one realizowane. Zwrócono uwagę na znaczenie wiarygodnego przyporządkowania kosztów pośrednich do projektów, w kontekście zarówno oceny ich opłacalności, jak i motywowania członków zespołu projektowego. Wskazano podstawowe dylematy występujące przy podziale kosztów pośrednich oraz możliwe rozwiązania z uwzględnieniem podejścia tradycyjnego oraz wybranych metod nowoczesnych, tj. rachunku kosztów działań oraz analizy wartości kosztów ogólnych.

Słowa kluczowe: projekty, zarządzanie projektami, koszty pośrednie, alokacja kosztów pośrednich.

DOI: 10.15611/pn.2014.343.46

1. Wstęp

Trudno dzisiaj znaleźć przedsiębiorstwo, które nie byłoby zmuszone przez dynamicznie zmieniające się warunki funkcjonowania na rynku do podejmowania nowych przedsięwzięć. Często te nowe przedsięwzięcia nie ograniczają się wyłącznie do oferty skierowanej do klienta (nowości w zakresie oferowanych wyrobów, usług czy towarów), ale występują również w obszarze funkcjonowania samego przedsiębiorstwa, tj. organizacji pracy, technologii wytwarzania, marketingu itd. Rozpatrując zasadność podejmowania tego typu działań w dłuższej perspektywie, w zasadzie zawsze dochodzi się do jednego wniosku: że głównym celem jest zapewnienie zdolności przedsiębiorstwa do rozwoju i generowania zysku. Wydaje się, że z tego też względu w ostatnich kilkudziesięciu latach obserwuje się wzmożone zainteresowania zagadnieniami związanymi z zarządzaniem projektami. Najogólniej rzecz biorąc,

przedsięwzięcie można bowiem uznać za projekt, gdy jest nietypowe, ograniczone czasem realizacji i budżetem. Nie chodzi więc wyłącznie o to, żeby robić coś nowego, nietypowego, ale również o to, żeby powiązać je w odpowiedni sposób z wymiarem opłacalności ekonomicznej w określonym czasie. Jedną z kluczowych kategorii ekonomicznych decydujących o opłacalności są oczywiście koszty i wydawać by się mogło, że przecież oszacowanie kosztów projektu nie jest trudne. Wiadomo przecież, co będzie robione, w jakim czasie, jakie zasoby zostaną zużyte. Jednak sprawę komplikuje tutaj znacznie sama natura projektów, a zwłaszcza złożoność przedsięwzięć, interdyscyplinarność zespołów projektowych oraz umiejscowienie ich w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa. Wszystko to rzutuje bowiem nie tylko na kosztochłonność projektu, ale również na dokładność i wiarygodność budżetu kosztów, co ma ścisły związek z kosztami bezpośrednimi i pośrednimi. Choć w literaturze przedmiotu można znaleźć wiele klasyfikacji kosztów wykorzystywanych w zarządzaniu projektami, klasyfikacja kosztów na koszty bezpośrednie i pośrednie ma kluczowe znaczenie na etapach tworzenia budżetu kosztów i jego rozliczania. Ponadto pełni często istotną funkcję w systemach motywacyjnych zespołów projektowych.

2. Istota projektu i jego miejsce w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa

Nie każde przedsięwzięcie podejmowane w przedsiębiorstwie można nazwać projektem. Definicji projektu można znaleźć bardzo wiele, np. IPMA definiuje projekt jako unikatowy zestaw skoordynowanych działań ograniczony czasem, kosztami, mający na celu uzyskanie zbioru określonych uprzednio produktów (zakres spełniający cele projektu), zachowując przy tym normy jakości i wymagania [*Polskie wytyczne...* 2009, s. 15]. Choć definicja ta wskazuje na najważniejsze elementy przemawiające za uznaniem przedsięwzięcia za projekt, to analiza literatury przedmiotu pozwala wskazać również inne istotne cechy, które powinny być brane pod uwagę przy takiej kwalifikacji. Podsumowując, za projekt można uznać przedsięwzięcie, które łącznie spełnia następujące warunki [Walczak 2010]:

- jest ukierunkowane na osiągnięcie określonego celu;
- jego realizacja następuje poprzez działania, które są ze sobą wzajemnie powiązane i skoordynowane;
- jest realizowane zespołowo, przez interdyscyplinarny zespół (wymaga współpracy specjalistów z różnych dziedzin);
- charakteryzuje się wysokim stopniem złożoności;
- jest przedsięwzięciem realizowanym w określonym czasie (ma konkretny termin rozpoczęcia i zakończenia);
- ma określony budżet i zasoby zaangażowane w jego realizację;
- ma wyjątkowy charakter (niepowtarzalność, unikalność przedsięwzięcia);
- charakteryzuje się odrębnością organizacyjną i strukturalną (wykracza poza zakres codziennych, rutynowych działań realizowanych w danej organizacji);

- charakteryzuje się określoną grupą beneficjentów, do których jest skierowany;
- istnieje osoba odpowiedzialną za jego realizację;
- jego realizacja wiąże się z określonym stopniem ryzyka, które jest wieloczynnikowo uwarunkowane i często może być trudne do precyzyjnego przewidzenia.

Uwzględniając m.in. ilość realizowanych projektów, ich wielkość, czas trwania, złożoność i stopień nowości, kierownictwo musi podjąć decyzję, w jaki sposób połączyć projekt ze strukturą organizacyjną przedsiębiorstwa. Najczęściej występują trzy podstawowe rodzaje struktur: funkcjonalna, projektowa i macierzowa, w ramach których realizowane są projekty [Trocki i in. 2011, s. 72–86].

Struktura funkcjonalna (liniowa): realizacja projektów w strukturze liniowej polega zazwyczaj na tematycznym przypisaniu projektów do komórek według pełnionych funkcji (np. dział marketingu realizuje projekty z obszaru marketingu). W przypadku bardziej złożonych projektów wymagających współpracy kilku pionów realizacja projektów w tej strukturze polega na przypisaniu zadań członkom zespołu projektowego, tworzonego z pracowników pozostających w komórkach liniowych, którzy nadal wykonują swoje dotychczasowe obowiązki. Rola kierownika projektu jest tutaj znacznie ograniczona i sprowadza się w zasadzie do koordynacji prac, gdyż członkowie zespołu projektowego podlegają przede wszystkim kierownikowi liniowemu. W strukturze tej zatem kierownicy liniowi mają duży wpływ na losy projektu, zwykle kontrolują budżet projektu w zakresie zadań realizowanych przez daną komórkę liniową. Niewątpliwie wśród zalet realizacji projektów w strukturze liniowej należy wymienić:

- ułatwione planowanie pracy oraz możliwość zastąpienia członka zespołu inną osobą z komórki liniowej, gdyż mają oni podobny zakres obowiązków;
- pracownicy przez cały czas pozostają w swoich komórkach liniowych, przez co nie tracą kontaktu z organizacją i nie mają problemów z powrotem do swoich obowiązków po zakończeniu projektu.

Wśród wad należy wskazać zbyt małą, a czasami żadną, decyzyjność kierownika projektu i wpływ zbyt wielu osób (kierowników liniowych) na losy projektu, co często prowadzi do konfliktu interesów. Ten sposób organizacji realizacji projektu jest zwykle stosowany wtedy, gdy jego zakres mieści się głównie w ramach jednego pionu przedsiębiorstwa.

Struktura projektowa jest przeciwieństwem struktury liniowej, a więc realizacja projektu odbywa się w ramach utworzonej specjalnie do tego celu struktury projektowej w przedsiębiorstwie, ale poza istniejącą strukturą organizacyjną. Członkowie zespołu projektowego są podporządkowani całkowicie kierownikowi projektu, który ma bardzo dużą decyzyjność i uprawnienia. Jedną z najważniejszych zalet tej struktury jest duża koncentracja zespołu projektowego na osiągnięciu założonego celu, a wśród wad warto wskazać na małą integrację pracowników z przedsiębiorstwem, co wynika z czasowości projektu, gdyż po jego zakończeniu zespół zostaje rozwiązany. Organizację projektową tworzy się przede wszystkim w wypadku bardzo dużych i złożonych projektów realizowanych w długim okresie, co najmniej kilkuletnim.

Struktura macierzowa jest swoistego rodzaju połączeniem struktury liniowej i projektowej, co oznacza, że zespoły projektowe są tworzone z pracowników komórek liniowych, przy czym realizacja obowiązków przydzielonych w ramach projektu jest równie ważna jak realizacja obowiązków w komórkach liniowych. Odzwierciedla się to w uprawnieniach kierownika projektu, które są porównywalne do uprawnień kierowników liniowych, co powoduje podwójne podporządkowanie pracowników. Strukturę macierzową stosuje się zwykle w przedsiębiorstwach realizujących dużą ilość zróżnicowanych i złożonych projektów.

Odpowiedni dobór struktury organizacyjnej projektu może mieć znaczny wpływ nie tylko na sprawność jego realizacji czy wręcz możliwość zakończenia go sukcesem, ale także na wiarygodność ustalania kosztów jego realizacji, zwłaszcza pośrednich. Wydaje się, iż najmniej problematyczne powinno być rozliczanie kosztów pośrednich w strukturze projektowej, a następnie liniowej (gdy projekt jest realizowany głównie w obrębie jednego pionu). Najwięcej wątpliwości wystąpić powinno przy alokacji kosztów pośrednich w strukturze macierzowej, z powodu wielopłaszczyznowych powiązań działań projektowych realizowanych przez różne komórki przedsiębiorstwa i znacznego stopnia skomplikowania. Warto również zaznaczyć, iż w praktyce realizacja projektu rzadko przebiega w ramach „czystej” struktury organizacyjnej – zwykle jest to ich odpowiednia kombinacja wynikająca z konieczności dostosowania do specyfiki projektu i przedsiębiorstwa.

3. Koszty pośrednie w przedsiębiorstwie i ich alokacja na projekty

Biorąc pod uwagę możliwość przyporządkowania kosztów do przedmiotu kalkulacji, można wyróżnić koszty bezpośrednie i koszty pośrednie. Przedmioty kalkulacji mogą być bardzo różne, np. wyrób gotowy, usługa, projekt, obsługa klienta czy kanał dystrybucji.

Przez koszty bezpośrednie należy rozumieć takie koszty, które można przypisać jednoznacznie do przedmiotu kalkulacji, na podstawie dokumentów źródłowych. Koszty bezpośrednie, z racji swojej istoty, nie sprawiają zwykle problemów z przyporządkowaniem ich do przedmiotów kalkulacji. Odmienna sytuacja występuje natomiast w razie alokacji kosztów pośrednich, ponieważ koszty pośrednie to koszty, których nie można przypisać jednoznacznie do przedmiotów kalkulacji, albo ich jednoznaczne przypisanie jest nieistotne lub nieopłacalne. Koszty pośrednie alokuje się zatem na przedmioty kalkulacji z wykorzystaniem wielkości pomocniczych, jakimi są klucze rozliczeniowe (podziałowe). Odpowiedni dobór kluczy podziałowych jest niezwykle istotny, ostatecznie decyduje bowiem o wielkości kosztów pośrednich przydzielonych do przedmiotu kalkulacji, dlatego też zostały wypracowane w tym zakresie pewne zasady. Wielkość przyjęta za klucz rozliczeniowy powinna m.in. [Nowak 2009, s. 100]:

- pozostawać w związku przyczynowo-skutkowym z rozliczaniem kosztami,
- pozostawać w związku proporcjonalnym z rozliczaniem kosztami,

- wyrażać możliwie silny związek z kosztami podlegającymi rozliczeniu,
- być parametrem charakteryzującym obiekty odniesienia kosztów, na które koszty pośrednie będą rozliczane,
- być tak dobrana, aby istniała możliwość jednoznacznego przyporządkowania liczby jednostek klucza obiektom odniesienia kosztów.

Alokacja kosztów pośrednich na przedmioty kalkulacji budzi zawsze wiele wątpliwości, m.in. pod względem doboru kluczy rozliczeniowych, zasadności rozliczania poszczególnych pozycji kosztowych czy też ich wielkości. W celu ograniczenia tych wątpliwości, w praktyce wypracowano różne sposoby podziału kosztów pośrednich, pod względem zarówno liczby zastosowanych kluczy podziałowych, jak i złożoności samego procesu ich rozliczania. Biorąc pod uwagę liczbę zastosowanych kluczy podziałowych do podziałów kosztów pośrednich, wyróżnia się [Nowak 2009, s. 100]:

- rozliczanie zbiorcze – do rozliczenia całości kosztów pośrednich stosuje się jeden klucz podziałowy,
- rozliczanie wielorakie – koszty pośrednie grupuje się według określonego kryterium, a następnie do rozliczenia każdej z grup kosztów pośrednich dobiera się klucz podziałowy.

Przyjmując za kryterium klasyfikacji złożoność procesu rozliczania kosztów pośrednich, wyróżnia się [Nowak 2009, s. 100]:

- rozliczanie jednostopniowe – koszty pośrednie alokuje się od razu na przedmiot kalkulacji,
- rozliczanie wielostopniowe – procedura rozliczania kosztów pośrednich rozpoczyna się od ich alokacji na obiekty odniesienia znajdujące się na wyższych poziomach agregacji, kończąc na poziomie najniższym, który stanowi przedmiot kalkulacji.

Oczywiście nie ulega wątpliwości, że najbardziej dokładny i wiarygodny efekt powinno przynieść wielorakie i wielostopniowe rozliczanie kosztów pośrednich.

Jak wskazuje praktyka przedsiębiorstw, rozliczanie kosztów pośrednich na przedmioty kalkulacji w postaci projektów jest niezmiernie trudne. Jak już wspomniano, wynika to zwłaszcza ze złożoności projektów, interdyscyplinarności zespołów projektowych oraz struktury organizacyjnej, w ramach której są realizowane projekty. Czynniki te powodują, iż w realizacji zadań projektowych bierze udział wiele komórek pełniących określone funkcje w przedsiębiorstwie, np. działy: prawny, handlowy, marketingu, finansów, zaopatrzenia, produkcji. Te wielopłaszczyznowe powiązania i zależności występujące przy realizacji projektów w przedsiębiorstwie znacznie utrudniają ustalenie ich kosztów, a w szczególności kosztów pośrednich. W związku z tym wiele przedsiębiorstw stosuje w tym zakresie uproszczenia polegające na:

1) ustalaniu kosztów projektów wyłącznie na poziomie kosztów bezpośrednich, a więc pomijane są całkowicie koszty pośrednie,

2) alokacji kosztów pośrednich na projekty w sposób zbiorczy i jednostopniowy¹, np. poprzez stosowanie ryczału w postaci określonego % liczonego od kosztów bezpośrednich, bądź też przypisanie z góry określonej kwoty kosztów pośrednich.

Należy zauważyć, że o ile koszty pośrednie stanowią istotną pozycję kalkulacyjną w całkowitych kosztach projektu, to stosowanie wskazanych uproszczeń może być poważnym niedociągnięciem i tak w pierwszym przypadku może powodować znacznie niedoszacowanie kosztów projektów, a w drugim rozliczanie kosztów pośrednich za pomocą jednego tylko klucza może być obarczone zbyt dużym błędem i stanowić podstawowy zarzut wobec wiarygodności ustalonych w taki sposób kosztów projektu. Zresztą podważanie wiarygodności rozliczania kosztów pośrednich na projekty w sposób zbiorczy i jednostopniowy często występuje w przedsiębiorstwach, gdzie zespół projektowy otrzymuje dodatkowe wynagrodzenie od osiągniętych efektów mierzonych zyskiem (gdzie zysk jest ustalany jako różnica przychodów minus koszty całkowite projektu) lub stopniem realizacji budżetu kosztów projektu, obejmującego koszty zarówno bezpośrednie, jak i pośrednie. Szczególny sprzeciw zespołu projektowego zwykle dotyczy wysokości procentowego narzutu (lub kwoty) kosztów pośrednich (tym bardziej że rzadko kiedy zespół projektowy ma wgląd w metodologię ustalania jego wysokości), pozycji składających się na koszty pośrednie, a także sposobu ustalania rzeczywistych kosztów pośrednich (np. czy jeżeli rzeczywiste koszty bezpośrednie projektu przekroczyły koszty planowane i przyczyna tej sytuacji była całkowicie niezależna od zespołu projektowego, to rzeczywiste koszty pośrednie powinny być ustalone jako procent kosztów bezpośrednich rzeczywistych czy planowanych?). Wydaje się, że rozwiązaniem wskazanych problemów w zakresie rozliczania kosztów pośrednich byłoby wykorzystanie jednego z nowoczesnych narzędzi rachunkowości zarządczej, a mianowicie rachunku kosztów działań.

4. Rachunek kosztów działań jako nowoczesne podejście do alokacji kosztów pośrednich

Koncepcja rachunku kosztów działań (*Activity Based Costing*, ABC), powstała w odpowiedzi na potrzebę zwrócenia szczególnej uwagi na ciągle rosnące koszty pośrednie w przedsiębiorstwie, pod względem zarówno ich alokacji na przedmioty kalkulacji, jak i ich optymalizacji [Piechota 2005, s. 22]. Rachunek ten opiera się na założeniu, że każdy produkt jest wynikiem określonych działań, które to powodują powstawanie kosztów. Bezpośrednią przyczyną powstawania kosztów nie są zatem produkty, tylko działania. Dlatego też koszty powinny być przyporządkowywane do działań, a działania z kolei rozliczane na produkty. Wdrażanie rachunku kosztów działań sprowadza się zasadniczo do czterech głównych etapów [Michalak 2002, s. 323]:

¹ Takie podejście do rozliczania kosztów pośrednich zwykle jest nazywane potocznie „podejściem tradycyjnym” lub „kalkulacją tradycyjną”.

- 1) identyfikacji istotnych działań występujących w przedsiębiorstwie,
- 2) ustalenia kosztów wyodrębnionych działań,
- 3) określenia jednostki pomiaru wolumenu każdego działania,
- 4) rozliczenia kosztów działań na obiekty kosztów (m.in. produkty).

Koszty bezpośrednie są odnoszone wprost na produkty na podstawie dokumentów źródłowych. Koszty pośrednie natomiast są alokowane na przedmioty kalkulacji z uwzględnieniem wielkości zużytych przez nie działań.

Ustalone w wyniku procedury obowiązującej w rachunku kosztów działań koszty przedmiotów kalkulacji niewątpliwie wierniej odzwierciedlą rzeczywistość, co jest naturalną konsekwencją chociażby liczby przyjętych kluczy podziałowych do rozliczenia kosztów pośrednich w rachunku kosztów działań w porównaniu do „tradycyjnej kalkulacji”.

Jednak zaletą stosowania rachunku kosztów działań jest nie tylko nowy sposób wyceny przedmiotów kalkulacji, a co się z tym wiąże – oceny ich rentowności. Wdrożenie i właściwe funkcjonowanie tego rachunku wymusza identyfikację działań zachodzących w przedsiębiorstwie i poddanie ich wnikliwej analizie pod wieloma względami, m.in. ich wzajemnych powiązań, istotności, kosztochłonności, efektywności, niezbędności itd. Pozwala to ustalić, które działania są niezbędne do istnienia i rozwoju określonych obszarów działalności, efektywność których działań należy poprawić, a które zupełnie wyeliminować. Ponadto w wyniku alokacji zasobów na działania przedsiębiorstwo uzyskuje bardzo ważne informacje o wielkości niewykorzystanego potencjału, która jest równa wielkości zasobów nieprzyporządkowanych do żadnych działań, co można z łatwością przeliczyć na koszty.

Należy jednak podkreślić, iż jakość informacji generowanych przez rachunek kosztów działań, a przez to ich wartość zarządcza, zależą przede wszystkim od prawidłowości wyodrębnienia działań występujących w przedsiębiorstwie oraz od przyjętych nośników kosztów. W praktyce identyfikacja działań zachodzących w przedsiębiorstwie, ich właściwe powiązanie i dobór nośników są bardzo skomplikowane i pracochłonne, co powoduje duże koszty wdrożenia rachunku kosztów działań. Poza tym właściwe funkcjonowanie tego rachunku wymaga ciągłego zmuszania i przetwarzania danych kosztowych, aktualizowania bazy działań oraz doskonalenia przyjętych procedur rozliczania kosztów, czego skutkiem są również wysokie koszty jego utrzymania. Stąd też przy podejmowaniu decyzji o wdrożeniu rachunku kosztów działań należy kierować się następującymi przesłankami [Bryła 2000, s. 181; Nowak 2009, s. 187, 188]:

- wysokich kosztów pośrednich, tzn. gdzie udział kosztów pośrednich w kosztach całkowitych jest znaczny i wykazuje tendencję rosnącą,
- dużą różnorodnością przedmiotów kalkulacji, np. asortymentu produktów, projektów, klientów, obszarów działalności,
- kompleksowością procesów gospodarczych, działań.

Biorąc pod uwagę wszystkie wady i zalety rachunku kosztów działań, a w szczególności jego złożoność i kosztowność, można stwierdzić z pewnością, iż nie jest to system, którego wdrożenie będzie ekonomicznie uzasadnione w każdym przed-

siębiorstwie, w pełnym lub fragmentarycznym obszarze funkcjonowania. Niemniej jednak, jeżeli są spełnione wspomniane już wcześniej przesłanki do wdrożenia ABC, czyli m.in. złożoność działalności i wysoki udział kosztów pośrednich w kosztach ogółem, jego wykorzystanie może przynieść wiele korzyści.

Warto również zauważyć, iż projekty są obszarem działalności przedsiębiorstwa, których organizacja i sposób prowadzenia predysponują do zastosowania rachunku kosztów działań. W związku z tym wykorzystanie idei rachunku kosztów działań w kalkulacji kosztów projektów mogłoby przynieść wymierne korzyści w postaci:

- identyfikacji działań umożliwiających osiągnięcie założonych celów projektów oraz ich wnikliwą analizę, m.in. pod względem tworzenia wartości i wzajemnych powiązań, co z kolei może przyczynić się do eliminacji działań zbędnych oraz ułatwić ułożenie harmonogramu prac;
- konstrukcji budżetów projektów opartych na zidentyfikowanych i zatwierdzonych ostatecznie do realizacji działaniach;
- racjonalnego obciążenia projektów kosztami pośrednimi, poprzez ich wielopoziomą alokację;
- efektywnej kontroli w trakcie realizacji projektów poprzez bieżący monitoring kosztów w układzie działań w relacji z postęпами prowadzonych prac;
- dostarczenia informacji niezbędnych do prognozy kosztów realizacji projektów i wprowadzenia ewentualnych zmian do budżetów na podstawie wyników i wniosków z kontroli okresowych;
- stworzenia możliwości zarządzania kosztami projektów poprzez bieżące generowanie informacji o przyczynach przekroczenia kosztów lub ich niewykorzystania w układzie działań.

Mając jednak na uwadze wady rachunku kosztów działań, przede wszystkim pracochłonność i kosztochłonność, powinno się jego zakres dostosować do rozmiarów i stopnia złożoności działalności projektowej, a przede wszystkim do oczekiwań i potrzeb informacyjnych kadry zarządzającej.

5. Analiza wartości kosztów ogólnych jako alternatywna metoda rozliczania kosztów pośrednich

Przesłanką do powstania analizy wartości kosztów ogólnych były problemy z zarządzaniem kosztami ogólnymi, zwłaszcza w obszarze ich kontroli oraz zwiększania efektywności. Głównym celem analizy wartości kosztów ogólnych jest zmniejszenie ich wielkości przez współpracę użytkowników i dostawców usług w celu znalezienia oszczędności, porównania kosztów i korzyści oraz określenia możliwych rozwiązań i związanego z nimi ryzyka. Analizę wartości kosztów ogólnych przeprowadza się w kilku etapach [Doyle 2006, s. 129–134], tj.:

1) oszacowanie kosztów ogólnych produktów i usług pomocniczych przepływających między jednostkami organizacji – efektem tego etapu ma być przede wszystkim

kim ustalenie usług świadczonych przez poszczególne działy, kosztów tych usług oraz ich odbiorców;

2) opracowanie obszernej listy rozwiązań eliminujących lub ograniczających popyt na te produkty i usługi – w etapie tym zarówno dostawcy jak i odbiorcy usług muszą wspólnie ocenić, jakie korzyści są osiągane dzięki danej usłudze w relacji z ponoszonymi kosztami, a następnie przeanalizować, czy usługę można ograniczyć, zastąpić inną bardziej opłacalną lub całkowicie z niej zrezygnować;

3) zlecenie rozwiązań, w przypadku których oszczędności przewyższają wszelkie ewentualne negatywne konsekwencje wyeliminowania lub ograniczenia działań pomocniczych – tutaj powinna nastąpić analiza listy rozwiązań pod względem racjonalności ich zastosowania z uwzględnieniem ewentualnych negatywnych konsekwencji tych działań, również w kontekście realizacji długofalowej strategii organizacji;

4) podjęcia decyzji w sprawie cięć – na etapie tym następuje wdrożenie podjętych decyzji, a więc ograniczenie lub całkowita eliminacja określonych usług według ustalonego planu i harmonogramu.

Chociaż głównym celem analizy wartości kosztów ogólnych jest zmniejszenie kosztów ogólnych, to niewątpliwie jej zastosowanie przynosi dodatkowe korzyści w postaci wzrostu świadomości pracowników o zakresie realizowanych usług pomocniczych, celowości i zasadności ich świadczenia, a także kosztów, jakie generują. Stąd też analiza wartości kosztów ogólnych z pewnością może przyczynić się do racjonalnej i wiarygodnej alokacji kosztów pośrednich na przedmioty kalkulacji, w tym również projekty.

6. Zakończenie

Właściwa alokacja kosztów pośrednich na przedmioty kalkulacji nigdy nie była i raczej nie będzie sprawą prostą, biorąc pod uwagę ich charakter. W przypadku projektów sprawa dodatkowo się komplikuje, gdyż ich złożoność powoduje, że przedsiębiorstwa albo w ogóle pomijają koszty pośrednie w kalkulacji kosztów projektu, albo rozliczają je na projekty w sposób zbiorczy i jednostopniowy, co przynosi negatywne skutki nie tylko w postaci niewiarygodnej wysokości kosztów projektów, ale także może demotywować zespół projektowy do efektywnego działania. Biorąc to pod uwagę przedsiębiorstwa powinny jednak zmierzyć się z problemem alokacji kosztów pośrednich na projekty wykorzystując nie tylko podejście tradycyjne, ale również nowoczesne koncepcje z obszaru rachunkowości zarządczej.

Literatura

- Bryła A., 2000, *Rachunek kosztów czynników działalności*, [w:] D. Sołtys (red.), *Rachunek kosztów. Elementy rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław.

- Doyle D., 2006, *Kontrola kosztów. Element zarządzania strategicznego*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Michalak J., 2002, *Rachunek kosztów działań w zarządzaniu projektami*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 4.
- Nowak E., 2009, *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Ekspert, Wrocław.
- Piechota R., 2005, *Projektowanie rachunku kosztów działań*, Difin, Warszawa.
- Polskie wytyczne kompetencji IPMA® wersja 3.0, 2009, Stowarzyszenie Project Management Polska.
- Trocki M., Grucza B., Ogonek K., 2011, *Zarządzanie projektami*, PWE, Warszawa.
- Walczak W., 2010, *Rola fazy planowania w zarządzaniu projektami*, E-mentor nr 1 (33), <http://www.e-mentor.edu.pl/artukul/index/numer/33/id/709> (25.04.2014).

ACTIVITY BASED COSTING AND THE ANALYSIS OF GENERAL COSTS VALUE AS METHODS OF ALLOCATION OF INDIRECT COSTS ON PROJECTS

Summary: The article presents problems connected with the allocation of indirect costs on projects. It discusses the essence of projects and basic organizational structures within which they can be realized. The article pays attention to the meaning of reliable distribution of indirect costs on projects in the context of their profitability, as well as motivating the members of project groups. It shows basic dilemmas with the allocation of indirect costs on projects and possible solutions with taking into consideration traditional approach and chosen modern methods like activity based costing and analysis of general costs value.

Keywords: projects, project management, indirect cost, allocation of indirect costs.