

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 389

Rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza i controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Robert Kowalak

Magdalena Chmielowiec-Lewczuk



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Aleksandra Śliwka

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

www.wydawnictwo.ue.wroc.p

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-506-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

tel./fax 71 36 80 602; e-mail:econbook@ue.wroc.pl

www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Wioletta Baran: System informacyjny rachunkowości zarządczej w podmiotach leczniczych.....	11
Anna Bartoszewicz, Joanna Dynowska: Audyt finansowy i controlling jako narzędzia informacyjno-kontrolne w systemie rachunkowości podmiotów gospodarczych.....	20
Renata Biadacz: Ujęcie kosztów produkcji i kalkulacji na przełomie XIX i XX wieku na przykładzie podręczników E. Pietrzyckiego i W. Góry ...	28
Renata Burchart: Ceny transferowe a zarządzanie ryzykiem podatkowym w przedsiębiorstwach powiązanych	41
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Zastosowanie rachunkowości zarządczej w procesie zarządzania ryzykiem zakładu ubezpieczeń	50
Małgorzata Cygańska, Henryk Lelusz: Wykorzystanie kalkulacji podziałowej ze współczynnikami do ustalenia kosztów jednostkowych usług motoryzacyjnych.....	61
Joanna Dyczkowska: Ujawnianie informacji strategicznych w raportach rocznych spółek notowanych na rynkach alternatywnych w Londynie i w Warszawie.....	70
Tomasz Dyczkowski: Użyteczność informacji niefinansowych w ocenie dokonania organizacji pożytku publicznego	84
Joanna Dynowska: Obligatoryjne i nieobligatoryjne elementy polityki rachunkowości w jednostkach samorządu terytorialnego.....	97
Anna Glińska: Zarządzanie wynikami przedsiębiorstwa w warunkach ryzyka	106
Renata Gmińska, Jacek Jaworski: Globalne zasady rachunkowości zarządczej CGMA. Geneza – struktura – treści	119
Elżbieta Jaworska: Poznawcze aspekty formułowania sądów i podejmowania decyzji w rachunkowości behawioralnej – wybrane zagadnienia.....	130
Zdzisław Kes: Metodyka analizy odchyleń w kontroli budżetowej.....	139
Ilona Kędzierska-Bujak: Zarządzanie talentami jako narzędzie wspierające stosowanie zbilansowanej karty wyników	150
Magdalena Kludacz: Rachunek kosztów i jego wykorzystanie w zarządzaniu szpitalem.....	160
Bartosz Kołodziejczuk: Model biznesu a budowa przewagi konkurencyjnej	172
Jan Komorowski: Pojęcie i miary równowagi operacyjnej przedsiębiorstwa	181
Roman Kotapski: Ujmowanie kosztów sprzedaży w zakładowym planie kont na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem.....	193
Robert Kowalak: Dualizm kalkulacji kosztów usług komunalnych	202

Marcin Kowalewski: SOFP, czyli planowanie operacyjne w <i>lean accounting</i>	213
Mirosław Kowalewski: Funkcjonowanie rachunku kosztów i jego wykorzystanie w zarządzaniu kosztami w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych	222
Jarosław Mielcarek: Kalkulacja zysku brutto i netto na sprzedaży według rachunku kosztów działań i MSR 2 – Zapasy	231
Maria Nieplowicz: Quo vadis <i>Balanced Scorecard</i> ?	249
Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski: Płaca proefektywnościowa jako determinanta elastyczności zakładu wytwórczego	258
Edward Nowak: Wkład ośrodka wrocławskiego w rozwój rachunku kosztów	275
Marta Nowak: Pomiędzy rachunkowością a psami Pawłowa, czyli krytyka pojęcia „rachunkowość behawioralna”	287
Ryszard Orliński: Budżet zadaniowy w szpitalach	297
Michał Poszwa: Rachunek kosztów podatkowych a systematyczny rachunek kosztów	307
Piotr Waśniewski: Pomiar dokonań w małych i średnich przedsiębiorstwach w Polsce	316
Ewelina Zarzycka, Justyna Dobroszek: Kształcenie w obszarze rachunkowości zarządczej/controllersingu w Polsce i w Niemczech – studia porównawcze	329

Summaries

Wioletta Baran: Management accounting information system in healthcare institutions	11
Anna Bartoszewicz, Joanna Dynowska: Financial audit and controlling as information and control tools in the system of accounting of business entities	20
Renata Biadacz: Accounting for and calculation of production costs at the turn of the XIX th and XX th centuries in the manuals of E. Pietrzycki and W. Góra	28
Renata Burchart: Transfer pricing and tax risk management in connected firms	41
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Application of management accounting in the process of risk management in insurance company	50
Małgorzata Cygańska, Henryk Lelusz: Use of cost accounting with coefficients to determine the costs of individual car services	61
Joanna Dyczkowska: Disclosure of strategic information in annual reports of companies listed at the alternative investment markets in London and Warsaw	70

Tomasz Dyczkowski: Usefulness of non-financial data in assessing the performance of public benefit organisations	84
Joanna Dynowska: Compulsory and non-compulsory elements of accounting policy in local government entities	97
Anna Glińska: Enterprise performance management under risk	106
Renata Gmińska, Jacek Jaworski: Global Management Accounting Principles – CGMA. Origins – structure – contents.....	119
Elżbieta Jaworska: Cognitive aspects of judgment and decision making in behavioral accounting – chosen issues	130
Zdzisław Kes: The deviation analysis methods in the budgetary control	139
Iłona Kędzierska-Bujak: Talent management as a supporting tool for balanced scorecard.....	150
Magdalena Kludacz: Cost accounting and its application in the management of hospital	160
Bartosz Kołodziejczuk: Business model and building a company’s competitive advantage	172
Jan Komorowski: The term and measures of operational equilibrium of enterprise	181
Roman Kotapski: Cost accounting for sales in the chart of accounts for the needs of enterprise management	193
Robert Kowalak: Dualism of cost calculation of urban services	202
Marcin Kowalewski: Sales, Operational and Financial Planning (SOFP) of lean accounting	213
Mirosław Kowalewski: Functioning of cost accounting and its application to the cost management in water and sewage companies.....	222
Jarosław Mielcarek: Calculation of gross and net profit on sales according to ABC and IAS 2 – inventories.....	231
Maria Nieplowicz: Quo vadis balanced scorecard?	249
Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski: Pro-efficiency remuneration as a flexibility determinant of a manufacturing plant.....	258
Edward Nowak: Contribution of Wrocław centre in the development of cost accounting.....	275
Marta Nowak: Between accounting and Pawlow’s dogs. Criticism of “behavioral accounting” term.....	287
Ryszard Orliński: Performance budget in hospitals	297
Michał Poszwa: Calculation of tax costs and systematic cost accounting	307
Piotr Waśniewski: Performance measurement in small and medium enterprises in Poland.....	316
Ewelina Zarzycka, Justyna Dobroszek: Management accounting/controllers education in Poland and Germany – comparative studies.....	328

Mirosław Kowalewski

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

e-mail: miroslaw.kowalewski@uwm.edu.pl

FUNKCJONOWANIE RACHUNKU KOSZTÓW I JEGO WYKORZYSTANIE W ZARZĄDZANIU KOSZTAMI W PRZEDSIĘBIORSTWACH WODOCIĄGOWO-KANALIZACYJNYCH

FUNCTIONING OF COST ACCOUNTING AND ITS APPLICATION TO THE COST MANAGEMENT IN WATER AND SEWAGE COMPANIES

DOI: 10.15611/pn.2015.389.21

Streszczenie: Celem artykułu jest porównanie funkcjonowania rachunku kosztów oraz jego wykorzystania w zarządzaniu kosztami w dwóch spółkach z branży wodociągowo-kanalizacyjnej. Wnioski z przeprowadzonych badań potwierdzają hipotezę, że obie spółki skupiają się przede wszystkim na realizacji formalnych obowiązków informacyjnych obejmujących koszty i wskutek tego dominuje w nich systematyczny rachunek kosztów. Skromny zakres problemowych rachunków kosztów w obu spółkach powoduje ograniczenia w zakresie informacji o kosztach, przychodach i wynikach dla potrzeb zarządzania. W obu spółkach prowadzi się tradycyjny rachunek kosztów pełnych i nie planuje się wprowadzania nowych rozwiązań w tym zakresie.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów, zarządzanie kosztami, koszty.

Summary: The goal of this paper is to compare the functioning of cost accounting and its application to cost management in two water and sewage companies. The conclusions support the hypothesis that both companies mainly focus on the realization of formal informative obligations related to the costs and thus the dominant role in these companies is played by the systematic cost accounting. A narrow scope of problem-oriented cost accounting causes the limitations of information on costs, revenues and profits for the management purposes. Both companies conduct a traditional absorption costing and do not have plans to implement new costing systems.

Keywords: cost accounting, cost management, costs.

1. Wstęp

Wodociągi i kanalizacja oraz ciepłownictwo i komunikacja szynowa należą do najbardziej kapitałochłonnych branż gospodarki komunalnej o wysokim udziale kosztów stałych. Wysokie koszty stałe w tych dziedzinach wywołują z jednej strony rozbudowane systemy sieciowe, z drugiej natomiast ścisły związek między produkcją a konsumpcją usług, przy ograniczonych możliwościach ich magazynowania. Na przykład udział tylko kosztów amortyzacji w kosztach pionu wodociągowego dochodzi do 30%, natomiast pionu kanalizacyjnego (z oczyszczalniami ścieków) dochodzi niekiedy aż do 45%. W konsekwencji udział kosztów stałych w kosztach całkowitych działalności jest relatywnie wysoki (w wodociągach dochodzi nawet do 3/4, a w ciepłownictwie do 1/2) [Jeżowski, Grzymała 2009, s. 12].

W tych warunkach ogromnego znaczenia nabiera odpowiedni, dostosowany do specyfiki działalności i potrzeb związanych z zarządzaniem, system rachunku kosztów. Powinien on z jednej strony zapewniać realizację obowiązków w zakresie sprawozdawczości finansowej, a z drugiej oferować dostęp do istotnych informacji o kosztach, przychodach i wynikach działalności, niezbędnych w procesach decyzyjnych na różnych poziomach organizacji.

Celem artykułu jest porównanie funkcjonowania rachunku kosztów oraz jego wykorzystania w zarządzaniu kosztami w dwóch spółkach z branży wodociągo-kanalizacyjnej. Materiał badawczy został zgromadzony za pomocą metody dokumentacyjnej (obejmował dokumenty w postaci regulaminów wewnętrznych, schematów organizacyjnych i zakładowych planów kont) oraz wywiadu standaryzowanego z zarządami i głównymi księgowymi spółek. W opracowaniu wyników badań wykorzystano metodę porównań poziomych, obejmujących wybrane aspekty funkcjonowania i wykorzystania rachunku kosztów w obu spółkach. Postawiono hipotezę, że w obu spółkach prowadzony jest podobnie skonstruowany systematyczny rachunek kosztów, natomiast problemowe rachunki kosztów są słabo rozwinięte, czego efektem jest również słaby poziom zaawansowania procedur zarządzania kosztami.

2. Kierunki zmian rachunku kosztów

Informacje, których dostarcza rachunek kosztów, kierowane są do dwóch grup użytkowników: wewnętrznych (w ramach przedsiębiorstwa) oraz zewnętrznych, działających w otoczeniu przedsiębiorstwa. Rachunek kosztów przedsiębiorstwa jako podstawowy człon rachunkowości zarówno finansowej, jak i zarządczej obejmuje swoim zakresem:

- systematyczny, okresowy rachunek kosztów, zwany również podsystemem ewidencyjnym kosztów,

- problemowe rachunki kosztów i wyników o charakterze pozaewidencyjnym [Rogowska 2013, s. 335].

Najważniejszym zadaniem systematycznego rachunku kosztów jest dostarczenie odpowiednich danych niezbędnych dla sporządzenia obligatoryjnych sprawozdań finansowych, przede wszystkim bilansu oraz rachunku zysków i strat [Nowak 2011, s. 29]. Problemowe rachunki kosztów mają z kolei na celu zaspokojenie potrzeb informacyjnych zarządu jednostki oraz kierowników niższych szczebli zarządzania [Jaruga i in. 2010, s. 169]. Są to rachunki dla decyzji krótkookresowych z obszarów: zaopatrzenie, produkcja, sprzedaż, sporządzane w systemie rachunkowości zarządczej [Sobańska 2009a, s. 119]. Informacje oferowane przez problemowe rachunki kosztów są w szczególności wykorzystywane do [Nowak, Wierziński 2010, s. 17]:

- dokonywania właściwych kalkulacji cenowych,
- sprawowania kontroli działalności przedsiębiorstwa,
- oceny rentowności prowadzonej działalności,
- podejmowania decyzji ekonomicznych.

Właściwie zaprojektowany i prowadzony rachunek kosztów stanowi instrument umożliwiający skuteczne zarządzanie kosztami. Niezmiernie istotna jest również funkcja kontrolna rachunku kosztów. Kontrola obejmuje m.in. porównanie kosztów poniesionych z kosztami, które były zaplanowane w budżecie, dzięki czemu możliwe jest dokonanie analizy powstałych odchyłeń i podjęcie odpowiednich działań [Nowak, Wierziński 2010, s. 17-18].

Wraz ze zmianami metod zarządzania zmienia się także rachunek kosztów [Szczyca 2011, s. 69; Sojak, Jóźwiak 2004, s. 17]. Współczesne przedsiębiorstwa muszą funkcjonować w warunkach dużej zmienności otoczenia, silnej konkurencji oraz postępującej automatyzacji i informatyzacji procesów gospodarczych, co wymaga od nich pozyskiwania coraz większej ilości informacji. W celu uzupełnienia luk informacyjnych, które mogą wynikać z wykorzystywania tradycyjnych rachunków kosztów, stworzono nowe koncepcje rachunku kosztów, takie jak: rachunek kosztów docelowych, rachunek kosztów działań czy rachunek kosztów cyklu życia produktu [Żuk, Oniszczyk 2012, s. 141-142]. „Rozbieżności systemów rachunku kosztów dotyczą zakresu czasowego, sposobu pomiaru i wyceny zużycia czynników produkcji, ilości i dokładności dokumentów, przekrojów ewidencyjnych, zasad rozliczania, procedur kalkulacyjnych, zakresu, stopnia szczegółowości, sposobu prezentacji informacji kosztowych, a także metod przewidywania kosztów” [Szydełko 2004, s. 11].

Poza globalną konkurencją oraz dynamicznym rozwojem technologii produkcji i metod zarządzania, czynnikami, które wpływają na rozwój rachunku kosztów, są także zmiany w technice obliczeniowej oraz fluktuacja cen czynników produkcji [Cooper, Kaplan 1988, s. 96-97]. Warto zauważyć, że nowo powstające modele rachunku kosztów są dostosowywane do rachunkowości zarówno finansowej, jak i zarządczej [Nowak, Wierziński 2010, s. 22].

3. Zarządzanie kosztami

Zarządzanie kosztami zmierza do obniżenia kosztów działalności poprzez ciągłe doskonalenie procesów, stosowanie oraz wdrażanie usprawnień, które mają przyczynić się do tego, aby te były bardziej efektywne [Nowak, Wierziński 2010, s. 168]. Jest to szereg działań, które są podejmowane w celu podniesienia zadowolenia klientów poprzez systematyczną kontrolę i stałe obniżanie kosztów. Przez pojęcie „kompleksowe zarządzanie kosztami” rozumie się wszelkie działania sterujące podejmowane w przedsiębiorstwie w każdej fazie cyklu życia produktu, które korzystnie wpłyną na przyszłą strukturę jego kosztów i przyszłe relacje oraz spowodują obniżenie kosztów wytworzenia nowego produktu [Sobańska 2009b, s. 408].

Umiejętność korzystania z zasad oraz metod optymalizacji i planowania umożliwia efektywne zarządzanie oraz kontrolę kosztów. Główne cele zarządzania kosztami to [Nowak, Wierziński 2010, s. 168]:

- przyjrzenie się i zrozumienie przyczyn powstawania kosztów,
- dążenie do obniżenia kosztów całkowitych oraz jednostkowych,
- kształtowanie wysokości kosztów produktów,
- optymalizacja właściwej struktury kosztów.

Do podstawowych zadań strategicznego zarządzania kosztami, realizowanego na najwyższym poziomie zarządzania firmą, należą [Sobańska 2009b, s. 408]:

- szacowanie wpływu poszczególnych decyzji strategicznych na przyszły poziom kosztów,
- analizowanie i planowanie kosztów produktów (rozwijanych i nowych) w całym cyklu życia,
- analizowanie i planowanie kosztów produktu na podstawie analizy konkurencji, analizy wartości,
- identyfikowanie przyczyn wywołujących koszty i szacowanie ich wpływu na przyszły poziom kosztów.

Istotnym elementem zarządzania kosztami jest uzmysłowienie menedżerom faktu, że wcześniej podjęte przez nich decyzje skutkują dla przedsiębiorstwa ponoszeniem kosztów [Horngren i in. 1999, s. 6].

Operatywne zarządzanie kosztami jest realizowane w fazie wytwarzania cyklu życia produktu. Z punktu widzenia hierarchiczności procesów zarządzania jest ono realizowane na niższym poziomie przez kierowników i pracowników jednostek produkcyjnych. Podstawowym zadaniem operatywnego zarządzania kosztami jest dokonywanie zmian w pozycji kosztowej firmy przez ciągłe wprowadzanie udoskonaleń w technologii i organizacji, które powodują redukcję kosztów wytworzenia produktu aż do osiągnięcia jego poziomu założonego w strategii [Sobańska 2009b, s. 408].

4. Organizacja rachunku kosztów w spółkach X i Y

Przedsiębiorstwo X jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, w której 100% udziałów należy do miasta X. Liczba etatów w spółce X w 2013 r. wynosiła 59,5, w tym: 12,5 – pracownicy na stanowiskach nierobotniczych, 46 – pracownicy na stanowiskach robotniczych, 1 – zarząd.

Na podstawie zezwolenia burmistrza miasta podstawową działalnością jest produkcja i zaopatrzenie miasta w wodę, jak również:

- eksploatacja miejskiej sieci wodociągowej i stacji uzdatniania wody,
- eksploatacja miejskiej kanalizacji sanitarnej, deszczowej i przepompowni ścieków,
- odbiór ścieków od dostawców i ich oczyszczanie,
- wydawanie uzgodnień w zakresie budowy przyłączy do sieci wodociągowo-kanalizacyjnej i dokonywanie odbioru urządzeń wodno-kanalizacyjnych,
- świadczenie usług w zakresie remontów, budowy i eksploatacji sieci i urządzeń wodociągowych i kanalizacyjnych.

Na czele przedsiębiorstwa stoi prezes zarządu, któremu podporządkowane są trzy działy jednostki: dział techniczny, dział kadr oraz dział księgowości.

Przedsiębiorstwo Y jest również spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, w której 100% udziałów ma gmina Y. Zarząd spółki jest jednoosobowy. W 2013 r. w spółce było zatrudnionych 23 pracowników, a zakres działalności był podobny jak w przypadku spółki X. Dział księgowości podlegał bezpośrednio prezesowi, a jego zadania obejmowały przede wszystkim prowadzenie ksiąg rachunkowych, sprawozdawczość finansową, rachunek kosztów, rozliczenia finansowo-płacowe i sprawy kadrowe.

Warto zwrócić uwagę, że w obu spółkach nie wyodrębniono jednostki organizacyjnej, która zajmowałaby się jedynie rachunkiem kosztów lub rachunkowością zarządzaną. Funkcje i zadania rachunku kosztów są realizowane w działach księgowości.

Koszty przedsiębiorstwa X ewidencjonowane są w układzie rodzajowym oraz według typu działalności, z wykorzystaniem kont zespołów 4 i 5. Analityka do kont syntetycznych tworzona jest według potrzeb. Na kontach zespołu 5 ujmuje się rozliczone koszty proste według rodzaju – przenoszone z zespołów 4 i 6 – oraz rozliczenia kosztów złożonych, przenoszone z poszczególnych kont zespołu 5 lub 6 na inne konta zespołów: 5, 6 i 7. W ramach zespołu 5 księguje się koszty dotyczące:

1. Działalności podstawowej, do których należą:

- wodociągi,
- kanalizacja,
- oczyszczalnia,
- obsługa klienta.

2. Działalności pomocniczej (w tym: świadczenia odpłatne).

3. Działalności pomocniczej – kotłowni.

4. Koszty ogólnozakładowe.

Do rozliczania kosztów pomiędzy różnymi okresami sprawozdawczymi w celu zapewnienia zasady współmierności kosztów z osiąganymi przychodami służy konto 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”.

Przedsiębiorstwo X ustala koszty jednostkowe wyrobów za pomocą kalkulacji doliczeniowej. Rozlicza koszty kotłowni oraz koszty ogólnozakładowe, ewidencjonowane w zespole 5, za pomocą przyjętych kluczy podziałowych (odpowiednio: ogrzewanej powierzchni i kosztów wynagrodzeń bezpośrednich).

W przedsiębiorstwie Y wyróżnia się następujące konta syntetyczne zespołu 5:

- 501 (woda) – służy do ewidencji kosztów produkcji i dostawy wody; konta analityczne: produkcja i uzdatnianie wody, sieć wodociągowa, obiekty na sieci wodociągowej,
- 502 (ścieki) – służy do ewidencji kosztów odbioru i przesyłu ścieków; konta analityczne to: sieć kanalizacyjna, przepompownie,
- 503 (oczyszczalnia ścieków),
- 530 (koszty wydziałowe),
- 550 (koszty ogólnozakładowe – zarządu).

Koszty jednostkowe produkcji są ustalane, podobnie jak w spółce X, za pomocą kalkulacji doliczeniowej.

Jak można zauważyć, obie spółki wykorzystują bardzo podobne rozszerzone warianty ewidencji i rozliczania kosztów oparte na zespołach 4 i 5, z tym że spółka X wyodrębnia w ramach zespołu 5 konta kosztów działalności pomocniczej, których nie ma w spółce Y.

5. Wykorzystanie rachunku kosztów w zarządzaniu kosztami

Prezes i główny księgowy spółki X deklarują, że informacje pozyskiwane ze wszystkich przekrojów informacyjnych stosowanego systemu rachunku kosztów stanowią podstawę procesów podejmowania decyzji, szczególnie w długim okresie.

Twierdzą, że dzięki ewidencji kosztów w układzie rodzajowym są w stanie ocenić efektywność wykorzystania zasobów firmy. Przedsiębiorstwo X stosuje ten układ również w procesie planowania kosztów przez tworzenie zestawień planowanych i poniesionych kosztów i przychodów dla każdego roku obrotowego. Układ kalkulacyjny kosztów jest z kolei wykorzystywany w procesach kontrolnych oraz stanowi podstawę polityki cenowej przedsiębiorstwa X w długim okresie. Oszacowanie jednostkowego kosztu wytwarzanych produktów oraz kosztu własnego produktów sprzedanych pozwala nie tylko na wyznaczenie cen sprzedaży, ale służy również ocenie rentowności produktów.

Na potrzeby zarządzania dział księgowości sporządza zestawienie kosztów i sprzedaży spółki. Zbiorcze zestawienie planu kosztów i sprzedaży z jego wykonaniem jest przedstawiane prezesowi zarządu oraz kierownikowi działu technicznego. Ujęte w nim wielkości przychodów i kosztów (planowane i rzeczywiste) oraz

wskaźnik wykonania planu są analizowane w poszczególnych obszarach działalności spółki. Format i treść zestawienia kosztów i sprzedaży spółki X budzą jednak wiele zastrzeżeń. Przede wszystkim ujęcie w nim jedynie kosztów rodzajowych jest niewystarczające dla pełnej oceny stopnia wykorzystania zasobów firmy. Taki rodzaj opracowania wymaga podziału kosztów co najmniej na zmienne i stałe (nie mówiąc o innych klasyfikacjach kosztów), którego przedsiębiorstwo X nie stosuje. Zabieg ten mógłby umożliwić np. uzyskanie bardziej wiarygodnego obrazu kosztów i przychodów spółki w poszczególnych ośrodkach odpowiedzialności. Należy więc podkreślić, że dokument ten przedstawia jedynie minimum informacji o kosztach i przychodach przydatnych spółce X w procesie zarządzania.

Spółka Y sporządza co rok plan rzeczowo-finansowy. Kierownictwo wskazuje następujące jego zadania: określenie potrzeb mieszkańców gminy na świadczone usługi i możliwości ich zaspokojenia, poprawa skuteczności minimalizacji kosztów, identyfikacja potrzeb dotyczących wielkości majątku trwałego i źródeł jego finansowania. Jest on opracowywany przez głównego księgowego i zarząd, a następnie zatwierdzany przez radę nadzorczą i zgromadzenie wspólników na okres jednego roku. Na plan rzeczowo-finansowy spółki Y składają się odrębne plany dotyczące: inwestycji, remontów, sprzedaży wody i odprowadzania ścieków oraz kosztów.

Kontrola kosztów w spółce Y odbywa się przez ustalenie i ocenę stopnia realizacji planu. Jak już wcześniej stwierdzono, nie ma w tym przedsiębiorstwie wyodrębnionej komórki zajmującej się kontrolą kosztów, wskutek czego jest ona w gestii zarządu i głównego księgowego. Kontrola kosztów odbywa się co miesiąc oraz po upływie roku i zaksięgowaniu wszystkich zdarzeń gospodarczych. Badaniu poddawane są istotne odchylenia, przekraczające przyjęte progi. Na podstawie analizy odchyleń zarząd podejmuje działania zmierzające do poszukiwania rozwiązań, które mogą spowodować redukcję lub eliminację przyczyn powstawania niekorzystnych odchyleń. Raport z wykonania planu i wyników przedkładany jest do oceny radzie nadzorczej, a następnie do zatwierdzenia przez zgromadzenie wspólników.

Zarządzający obiema spółkami deklarują, że funkcjonujący w nich system rachunku kosztów w pełni zaspokaja ich potrzeby informacyjne, w związku z czym nie przewidują w najbliższej przyszłości znaczących zmian w zakresie jego konstrukcji oraz obszarów zastosowania.

6. Zakończenie

Rachunek kosztów znacząco wpływa na zarządzanie kosztami i możliwości uzyskania założonego poziomu kosztów w przedsiębiorstwie. Mimo że badane podmioty reprezentują tę samą branżę, różnią się podejściem do planowania i kontroli kosztów.

Przeprowadzone badania pozwoliły na sformułowanie następujących wniosków:

1. Obie spółki prowadzą pełną ewidencję kosztów (w układzie rodzajowym oraz według typu działalności), stosując przy tym konta zespolów 4 i 5, przy czym

różnią się pod względem liczby kont syntetycznych i analitycznych funkcjonujących w ramach zespołu 5. Taki sposób ewidencji odpowiada specyficie prowadzonej działalności i jest przede wszystkim dostosowany do wymogów sprawozdawczości finansowej.

2. W obu spółkach prowadzi się tradycyjny rachunek kosztów pełnych i nie planuje się wprowadzania nowych rozwiązań w tym zakresie. Nie prowadzi się także klasyfikacji kosztów innych niż te, które są wymagane w systematycznym rachunku kosztów. Jednocześnie dość słabo rozwinięte są w nich rachunki problemowe kosztów – obejmują one jedynie pewne elementy planowania kosztów oraz ujawniania i badania odchyleń.

3. Podstawowym narzędziem planowania i kontroli kosztów w spółce X jest zestawienie kosztów i sprzedaży, które pozwala na zaplanowanie w uproszczony sposób kluczowych przychodów i kosztów w układzie rodzajowym w głównych obszarach działalności. Pozwala ono na ocenę realizacji planowanych kosztów i przychodów oraz wyniku finansowego w trakcie roku oraz na koniec roku.

4. Planowanie i kontrola kosztów w spółce Y są oparte na planie rzeczowo-finansowym, sporządzanym corocznie metodą przyrostową. Obejmuje on znacznie szerszy zakres planowanych działań oraz kosztów, przychodów i wyników niż zestawienie kosztów i sprzedaży opracowywane w spółce X.

Wnioski z przeprowadzonych badań potwierdzają hipotezę, że obie spółki skupiają się przede wszystkim na realizacji formalnych obowiązków informacyjnych obejmujących koszty i wskutek tego dominuje w nich systematyczny rachunek kosztów. Skromny zakres problemowych rachunków kosztów w obu spółkach powoduje ograniczenia w zakresie informacji o kosztach, przychodach i wynikach dla potrzeb zarządzania, choć należy zauważyć, że procedury planowania i kontroli kosztów są bardziej rozwinięte w spółce Y (mniejszej pod względem skali działalności) niż w spółce X.

Literatura

- Cooper R., Kaplan R.S., 1988, *Measure cost right: make the right decision*, Harvard Business Review, September-October 1988.
- Hornigren Ch., Bhimania A., Datar S., Foster G., 1999, *Management and Cost Accounting*, Prentice Hall Europe, London.
- Jaruga A.A., Kabalski P., Szycha A., 2010, *Rachunkowość zarządcza*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Jeżowski P., Grzymała Z., 2009, *Przesłanki likwidacji komunalnych zakładów budżetowych*, Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów SGH w Warszawie, Zeszyt Naukowy 92, s. 9-45.
- Nowak E., 2011, *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*, CeDeWu.pl, Warszawa.
- Nowak E., Wierziński M., 2010, *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa.
- Rogowska E., 2013, *Systematyczny rachunek kosztów jako narzędzie wspomagające pozyskiwanie informacji do celów zarządzania przedsiębiorstwem*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 765, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 61, t. 2, s. 335-341.

- Sobańska I., 2009a, *Podstawy rachunku kosztów i wyników*, [w:] *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, red. I. Sobańska, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Sobańska I., 2009b, *Rachunek kosztów celu*, [w:] *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, red. I. Sobańska, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Sojak S., Józwiak H., 2004, *Rachunek kosztów docelowych*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Szczypa P., 2011, *Rachunkowość zarządcza*, CeDeWu, Warszawa.
- Szydełko Ł., 2004, *Rachunek kosztów planowanych w przedsiębiorstwie*, ODDK, Gdańsk.
- Żuk K., Oniszczyk A., 2012, *Przekształcony rachunek kosztów pełnych w ocenie rentowności asortymentów*, *Roczniki Ekonomii i Zarządzania*, t. 4(40), s. 141-151.