

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 398

Zarządzanie kosztami i dokonaniem

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Marcin Kowalewski



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Elżbieta Kozuchowska
Redakcja techniczna i korekta: Barbara Łopusiewicz
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

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

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-522-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Anna Bartoszewicz: Zbilansowana karta wyników jako narzędzie pomiaru pracy komórki audytu wewnętrznego	13
Barbara Batóg, Jacek Batóg, Andrzej Niemiec, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Application of ordinal logit models in the diagnosis of performance measurement system in Polish enterprises	24
Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Model biznesu w sprawozdawczości polskich spółek publicznych na przykładzie branży energetycznej.....	36
Paulina Belch: Analiza kosztów rodzajowych w sektorze paliwowym.....	53
Anna Bialek-Jaworska: Determinanty kosztów kształcenia w szkołach wyższych	62
Leszek Borowiec: Kalkulacja kosztu netto usług transportowych Miejskich Zakładów Autobusowych sp. z o.o. w Warszawie.....	73
Halina Buk: Sprawozdawczość segmentowa bazą informacyjną dla oceny efektywności zarządzania operacyjnego	84
Michał Chalastra: Zakres integracji rachunku kosztów tworzonego na potrzeby systemów rachunkowości finansowej i budżetowania – wyniki badań empirycznych.....	96
Małgorzata Czerny: Pomiar dokonań w bankach islamskich	105
Dorota Czerwińska-Kayzer: Korzyści biologiczne w rachunku opłacalności produkcji rolniczej	112
Joanna Dyczkowska: Nowoczesne narzędzia raportowania menedżerskiego w kontekście roli współczesnych controllerów	121
Tomasz Dyczkowski: Financial and non-financial information in performance assessment of public benefit organisations	134
Tomasz Dyczkowski: Mierniki dokonań organizacji pożytku publicznego. Możliwości i ograniczenia stosowania	146
Aleksandra Ferens: Identyfikacja i grupowanie kosztów środowiskowych w systemie informacyjnym zarządzania	159
Rafał Jagoda: Koszty i korzyści a ryzyko ubezpieczenia należności.....	168
Elżbieta Jaworska: Pomiar dokonań w obszarze społecznego aspektu odpowiedzialności przedsiębiorstwa wobec pracowników.....	179
Jacek Jaworski, Jacek Woźny: Ramy koncepcyjne zastosowania strategicznej karty wyników w zarządzaniu jednostką podstawową uczelni publicznej.....	189

Wojciech Kariozen: Balanced Scorecard w czołowych polskich uniwersytetach – analiza gotowości do opracowania i wdrożenia	200
Magdalena Kludacz: Zasady rachunku kosztów francuskich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych	209
Bartosz Kołodziejczuk: Uwarunkowania zarządzania kosztami w przemyśle poligraficznym	219
Roman Kotapski: Koszty zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków na potrzeby kształtowania taryf.....	228
Mariola Kotłowska: Czynniki kreowania wartości przedsiębiorstwa ciepłowniczego.....	239
Robert Kowalak: Sprawozdawczość zarządcza zakładu gospodarowania odpadami	249
Marcin Kowalewski: Pomiar i raportowanie dokonań na poziomie strumienia wartości w <i>lean accounting</i>	260
Wojciech Dawid Krzeszowski: Planowanie kosztów w ujęciu procesowym	269
Justyna Kujawska: Koszty administracyjne w szpitalu.....	280
Grzegorz Lew: Pomiar dokonań relacji z klientami w przedsiębiorstwach handlowych.....	289
Monika Łada: Rachunek celowego postarzania produktów.....	298
Małgorzata Macuda: Rola benchmarkingu w pomiarze i ocenie dokonań szpitali.....	307
Teresa Martyniuk, Klaudia Balcer: Pomiar w rachunkowości na tle regulacji międzynarodowych.....	317
Łukasz Matuszak: Rola sprawozdania z działalności w społecznie odpowiedzialnym przedsiębiorstwie.....	327
Jarosław Mielcarek: EBITDA jako podstawa rachunku kosztów docelowych	343
Maria Nieplowicz: Organizacyjne aspekty wdrażania zrównoważonej karty wyników	354
Edward Nowak: Controlling zorientowany na dokonania przedsiębiorstwa..	363
Marta Nowak: Moral conflict in performance measurement.....	372
Agnieszka Nóżka: Zarządzanie kosztami projektów budowlanych realizowanych zgodnie z procedurami kontraktowymi FIDIC – wybrane problemy	380
Ryszard Orliński: Rozliczanie procedur medycznych z wykorzystaniem aplikacji grupera	391
Ewa Różańska: Metody oceny i selekcji projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym	401
Jolanta Rubik: Zarządzanie kosztami pracy a wymogi CSR.....	411
Beata Sadowska: Rachunek kosztów działań – teoria i praktyka.....	420
Anna Surowiec: Supply chain management practices in SME sector	432

Piotr Szczypa: Koncepcja pomiaru osiągnięć w POL-EKO APARATURA spółka jawna	441
Olga Szolno: Cele i mierniki monitorowania celów w systemie kontroli zarządczej i budżetu zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego.....	450
Łukasz Szydelko: Segmentowy rachunek kosztów i wyników w rachunkowości zarządczej zorientowanej na procesy	460
Joanna Świerk: Mapa strategii w działalności jednostek samorządu terytorialnego na przykładzie miasta Lublin	470
Marcin Wierzbiński: Model biznesowy a strategia i zarządzanie strategiczne.....	481
Beata Zyznarska-Dworczak: Zrównoważone zarządzanie kosztami wobec alternatywnych badań naukowych w rachunkowości zarządczej	501

Summaries

Anna Bartoszewicz: Balanced scorecard as a tool of efficiency measurement of the internal audit unit	13
Barbara Batóg, Jacek Batóg, Andrzej Niemiec, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Wykorzystanie porządkowych modeli logitowych w diagnozie systemu pomiaru dokonań przedsiębiorstw polskich	24
Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Business model in the reporting of Polish public companies on the example of the energy sector	36
Paulina Belch: Analysis of generic costs of companies from the petroleum sector.....	53
Anna Bialek-Jaworska: Determinants of the education costs at universities	62
Leszek Borowiec: Calculation of net costs of transport services of Warsaw Bus Company.....	73
Halina Buk: Segment reporting as the information base for evaluation of effectiveness of operating management	84
Michał Chalastra: Areas of integration of costing systems created for the purpose of financial accounting and budgeting – the results of empirical research.....	96
Małgorzata Czerny: Performance measurement in Islamic banks	105
Dorota Czerwińska-Kayzer: Biological benefits in profitability account of agricultural production	112
Joanna Dyczkowska: Modern tools of management reporting in the context of roles of contemporary management accountants	121
Tomasz Dyczkowski: Informacje finansowe i niefinansowe w ocenie dokonań organizacji pożytku publicznego	134

Tomasz Dyczkowski: Performance measures for public benefit organization. Opportunities and limitations of their use	146
Aleksandra Ferens: Identification and grouping of environmental costs in the management information system.....	159
Rafał Jagoda: Costs and benefits vs. a risk of receivables insurance.....	168
Elżbieta Jaworska: Performance measures in the area of social context of corporate responsibility towards employees.....	179
Jacek Jaworski, Jacek Woźny: Conceptual frameworks for the use of Balanced Scorecard in the management of the basic unit of public university	189
Wojciech Kariozen: Balanced Scorecard in top ranked Polish universities – an analysis of readiness for design and implementation	200
Magdalena Kludacz: The principles of cost accounting in French hospitals for the valuation of medical services.....	209
Bartosz Kolodziejczuk: Determinants of business cost management in printing industry	219
Roman Kotapski: Costs of water supply system and sewage collection system with the purpose of creating scales of charges	228
Mariola Kotłowska: Factors of value creation in a heating company	239
Robert Kowalak: Managerial reporting for the waste disposal plants	249
Marcin Kowalewski: Value stream performance measurement of lean accounting.....	260
Wojciech Dawid Krzeszowski: Cost planning in the process perspective.....	269
Justyna Kujawska: Administrative costs in hospital.....	280
Grzegorz Lew: Performance measurement of customer relationships in enterprises of trade	289
Monika Łada: Product planned obsolescence accounting.....	298
Małgorzata Macuda: The role of benchmarking in hospitals' performance measurement.....	307
Teresa Martyniuk, Klaudia Balcer: Measurement in accounting against international regulations.....	317
Łukasz Matuszak: The role of management commentary of socially responsible enterprise	327
Jarosław Mielcarek: EBITDA as a basis for target costing	343
Maria Nieplowicz: Organizational aspects of the Balanced Scorecard implementation	354
Edward Nowak: Performance-oriented controlling.....	363
Marta Nowak: Konflikt moralny w zarządzaniu dokonaniem	372
Agnieszka Nózka: Managing the costs of construction designs carried out in accordance with the FIDIC contract conditions – selected issues	380
Ryszard Orliński: Settlement of medical procedures using Gruper applications	391

Ewa Różańska: Evaluation and selection methods of research and development projects in socially responsible company	401
Jolanta Rubik: Labour costs management vs. CSR requirements.....	411
Beata Sadowska: Cost accounting operations – theory and practice	420
Anna Surowiec: Praktyki zarządzania łańcuchem dostaw w sektorze MSP..	432
Piotr Szczypa: The concept of performance measurement in POL-EKO general partnership	441
Olga Szolno: Objectives and indicators for monitoring the goals in management control and performance budget in local self-government entities.....	450
Łukasz Szydelko: Segment costs and results accounting in process-oriented management accounting	460
Joanna Świerk: Strategy map in the performance of local government units on the example of the city of Lublin.....	470
Marcin Wierzbiński: Business model vs. strategy and strategic management.....	481
Beata Zyznarska-Dworczak: Sustainable costs management in the light of alternative research in management accounting	501

Wojciech Dawid Krzeszowski

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: wojciech.krzeszowski@ue.wroc.pl

PLANOWANIE KOSZTÓW W UJĘCIU PROCESOWYM COST PLANNING IN THE PROCESS PERSPECTIVE

DOI: 10.15611/pn.2015.398.25

Streszczenie: Nasilająca się zmienność i nieprzewidywalność otoczenia powodują, że przyszłość przedsiębiorstwa staje się wielką niewiadomą. Przyszłość tę można jednak w pewnym stopniu kształtować. Realizacji tego celu służy planowanie działalności organizacji. Podejmowane przez przedsiębiorstwo działania generują koszty jego funkcjonowania. Przedsiębiorstwo stoi więc przed koniecznością sporządzania planów kosztów działalności. Rosnące, często zindywidualizowane potrzeby i wymagania nabywców, zaostrzająca się, niejednokrotnie globalna konkurencja oraz nasilająca się dynamika zmian otoczenia wymusiły na przedsiębiorstwach poszukiwanie nowego sposobu działania, który zapewniłby realizację jego celów. Możliwość taką daje organizacja przedsiębiorstwa zorientowana na procesy. Optymalizacja tych działań wymaga zaś planowania ich kosztów. W artykule przedstawiono możliwy sposób planowania kosztów w ujęciu procesowym.

Słowa kluczowe: planowanie kosztów, ujęcie procesowe kosztów.

Summary: An ever-growing volatility and unpredictability of the business environment are making the future of an enterprise a big unknown. Rising and often individual needs and requirements of buyers, intense global competition and the growing dynamics of changes to the business environment have made enterprises look for a new model of operating aimed at delivering their objectives. This can be made possible thanks to an organization of an enterprise oriented on processes. The optimization of such activities requires *inter alia* their cost planning. The paper presents a possible method of cost planning in the process perspective.

Keywords: costs planning, costs in the process perspective.

1. Wstęp

Nasilająca się zmienność i nieprzewidywalność otoczenia powodują, że przyszłość przedsiębiorstwa staje się wielką niewiadomą. Przyszłość tę można jednak w pewnym stopniu kształtować [De Wit, Meyer 2007, s. 87]. Realizacji tego celu służy planowanie działalności organizacji. Polega ono na wytyczaniu celów przedsiębior-

stwa i określaniu sposobów ich najlepszej realizacji [Griffin 1999, s. 41]. Cele przedsiębiorstwa są bardziej lub mniej intencjonalne bądź emergentne [Piwoni-Krzeszowska 2014, s. 106-107]. Cechuje je nie tylko wieloaspektowość, ale też konfliktowość, przejawiająca się w paradoksie zyskowości i odpowiedzialności [De Wit, Meyer 2007, s. 354]. Tym samym „działalność przedsiębiorstwa jest sterowana przez wiązki celów” [Banaszyk 2011, s. 252], a przedsiębiorstwa same decydują, który z nich jest preferowany. Według normatywnego podejścia wiodącym celem przedsiębiorstwa jest maksymalizacja zysku dla *shareholders* [Friedman 1970]. To z kolei wymaga takiego ukierunkowania działań, które przedsiębiorstwu w przyszłości pozwoli na tworzenie wartości dla właścicieli. Podejmowane przez przedsiębiorstwo działania generują koszty jego funkcjonowania. Przedsiębiorstwo stoi więc przed koniecznością sporządzania planów kosztów działalności.

W ujęciu klasycznym przedsiębiorstwo jest postrzegane jako zbiór funkcji, np. prace badawczo-rozwojowe, marketing, handel, produkcja, dystrybucja, usługi posprzedażowe [Brilman 2002, s. 285]. Jednak struktury organizacyjne i sposoby wykonywania działań wypracowane w XIX i XX wieku współcześnie są nieefektywne, gdyż do wygrania walki konkurencyjnej obecnie nie jest już wystarczające wytwarzanie standardowych produktów dla masowego klienta [Jokiel 2009, s. 16-17]. Rosnące, często zindywidualizowane potrzeby i wymagania nabywców, zaostrzająca się, niejednokrotnie globalna konkurencja oraz nasilająca się dynamika zmian otoczenia wymusiły na przedsiębiorstwach poszukiwanie nowego sposobu działania, który zapewniłby realizację jego celów. Możliwość taką daje organizacja przedsiębiorstwa zorientowana na procesy. Podejście procesowe opiera się na założeniu, że sposobów optymalizacji działań należy poszukiwać nie w zakresie zadań i funkcji, lecz właśnie w procesach rozumianych jako łańcuch następujących po sobie działań powiązanych zależnościami przyczynowo-skutkowymi [Grajewski 2007, s. 381]. Optymalizacja tych działań wymaga zaś planowania ich kosztów. Celem artykułu jest przedstawienie możliwego podejścia do tego tematu w ujęciu procesowym w praktyce.

2. Koszty w ujęciu procesowym

Żadne przedsiębiorstwo nie jest samotną wyspą [Håkansson, Snehota 1989], lecz każde funkcjonuje w sieci wzajemnych oddziaływań i zależności, które zachodzą pomiędzy nim a dostawcami, odbiorcami, dystrybutorami czy konsumentami [Normann, Ramírez 1993]. Wszystkie te podmioty uczestniczą w systemie tworzenia wartości [Strategor 1995, s. 66-67], ponosząc tym samym koszty podejmowanych w jego ramach działań. Dlatego planowanie kosztów wymaga z jednej strony podjęcia decyzji, czy i co wytwarzać lub/i kupować w ramach tego systemu [Walker, Weber 1984]. Z drugiej strony każde przedsiębiorstwo, oprócz tego, że jest elementem systemu wartości, samo też tworzy łańcuch wartości [Gierszewska, Romanowska 2003, s. 185]. Spojrzenie na przedsiębiorstwo z jego perspektywy umożliwia zidentyfiko-

wanie procesów realizowanych w przedsiębiorstwie oraz określenie w ich ramach poszczególnych działań. Nie wszystkie procesy i podejmowane w ich zakresie działania kreują wartość. Działanie tworzące wartość przyczynia się do zwiększania wartości dla klienta¹ lub zaspokojenia potrzeb przedsiębiorstwa [Miller, Pniewski, Polakowski 2000, s. 203]. Wykonywanie tych działań powoduje zarówno wzrost przychodów, jak i powstawanie kosztów. Natomiast działania przyczyniające się wyłącznie do generowania kosztów uznaje się za nietworzące wartości [Nita 2008, s. 88]. Tym samym w przedsiębiorstwie realizowane są procesy podstawowe, które tworzą wartość, oraz procesy pomocnicze, które tej wartości wprawdzie nie kreują, ale ich realizacja jest niezbędna do realizacji sekwencji działań fundamentalnych. Do procesów podstawowych zalicza się: logistykę wejścia, produkcję, logistykę wyjścia, marketing i sprzedaż oraz usługi posprzedażowe. Procesami pomocniczymi są zaś: zaopatrzenie, rozwój technologii, zarządzanie zasobami ludzkimi, infrastruktura przedsiębiorstwa [Porter 1998, s. 37]. Procesowe ujęcie przedsiębiorstwa toruje więc drogę do planowania kosztów przedsiębiorstwa w przekroju podejmowanych przez nie działań, umożliwiając powiązanie ponoszonych kosztów z przyczynami ich powstawania. Uzyskanie takich informacji jest współcześnie bardzo ważne dla menedżerów, gdyż od lat obserwuje się wzrost złożoności i różnorodności prowadzonej działalności gospodarczej, przejawiające się w rosnącej złożoności i dyferencjacja produktów, kapitałochłonności produkcji, zróżnicowaniu kanałów dystrybucji, nasilających się wymaganiach dotyczących jakości produkcji czy wreszcie w rosnącym wykorzystaniu zaawansowanych technologii [Cokins, Stratton, Helbing 1993, s. 2]. To wszystko powoduje, że koszty robocizny, materiałów i bezpośrednie koszty ogólne, które w erze masowej i jednorodnej produkcji decydowały o rentowności przedsiębiorstwa, obecnie spadają w porównaniu z kosztami wytwarzania i działalności pomocniczej [Doyle 2006, s. 5]. Równocześnie obserwuje się ciągle rosnący udział kosztów pośrednich w całości ponoszonych przez przedsiębiorstwo kosztów [Zieliński 2007, s. 35-36].

W praktyce koszty wprawdzie są ponoszone w celu wytworzenia lub sprzedaży produktów, ale to nie produkty bezpośrednio, lecz działania są przyczyną powstawania kosztów [Szychta 2001, s. 304]. Dlatego tak ważne jest grupowanie kosztów według działań, a nie podmiotów [Szychta 2001, s. 311]. Taką możliwość daje zastosowanie procesowego rachunku kosztów (PRK), który jest też nazywany rachunkiem kosztów działań (*Activity Based Costing* – ABC). Rachunek kosztów działań pozwala na korektę poważnych niedostatków tradycyjnego systemu rachunku kosztów [Kaplan, Cooper 1988, s. 96-103; Kaplan, Cooper 1991, s. 130-135], którymi są przede wszystkim rozliczanie kosztów ogólnych między produkty proporcjonalnie do przyjętego klucza oraz nieuwzględnianie nasilenia przyczyn powstawania jakiegokolwiek kosztu w związku z podejmowanymi procesami, a w ich ramach działaniami na rzecz danego produktu [Kiziukiewicz 1996, s. 532]. Procesowy rachunek kosztów umożliwia atrybucję pośrednich kosztów przedsiębiorstwa do poszczególnych

¹ Problem wartości dla klienta jest szerzej omówiony w [Nita 2008, s. 85-86].

działań, w trakcie realizacji których dochodzi do zużywania zasobów, a następnie przypisanie kosztów wykonania tych działań do produktów, klientów czy kanałów dystrybucji [LaLonde, Pohlen 1996, s. 3]. Zatem w omawianym rachunku „przepływ informacji o kosztach następuje od zasobów do działań, a następnie od działań do wyrobów i usług” [Szychta 2001, s. 305]. Rachunek ABC w porównaniu z tradycyjnym rachunkiem kosztów wprowadza więc dodatkowy etap kalkulacji, tzn. „za pomocą nośników kosztów zasobów i nośników kosztów działań, przyczynowo-skutkowo najpierw wycenia działania, a następnie obiekty kosztowe” [Anders 2011, s. 328]. Tym samym rachunek kosztów działań wymaga ustalenia wewnętrznych działań i procesów, kosztów w przekroju działań oraz jednostki miar wielkości każdego działania [Szychta 2001, s. 303]. Wykonanie tych czynności pozostaje w indywidualnej gestii każdego przedsiębiorstwa ze względu na różnorodną realizację działań oraz związane z nimi odmienne koszty [Czakon 2005, s. 30]. Dla każdego jednak przedsiębiorstwa procesowy rachunek kosztów stwarza możliwość dokładniejszego rozliczania kosztów. Dokonanie zaś bardziej precyzyjnej alokacji kosztów umożliwia ściślejszą ich kontrolę i sprzyja poprawie skuteczności i sprawności zarządzania finansami przedsiębiorstwa, co ostatecznie sprzyja wzrostowi jego wartości, a w konsekwencji zwiększeniu zadowolenia właścicieli.

3. Egzemplifikacja planu kosztów w przedsiębiorstwie produkcyjnym

Kontrola kosztów według procesów wymaga wcześniejszego ich zaplanowania w omawianym ujęciu. Sposób podejścia do tematu jest zależny od specyfiki działalności danego przedsiębiorstwa oraz rozwiązań w zakresie ewidencji kosztów. W przykładzie 1 przedstawiono możliwe rozwiązanie problemu.

Przykład 1

W przedsiębiorstwie produkcyjnym podjęto decyzję o wprowadzeniu do planowania kosztów podejścia procesowego. W pierwszej kolejności zobligowano osoby odpowiedzialne za poszczególne miejsca powstawania kosztów do opracowania prognozy. Każdy z tych pracowników otrzymał jednolity wzór, według którego należało ująć poszczególne pozycje (dana osoba uzupełniania tylko wiersze przypisane do niej). Następnie w dziale controllingu dokonano łącznego zestawienia przedstawionych planów kosztów w ujęciu rodzajowym (tab. 1).

Kolejnym etapem było określenie sposobu podziału kosztów danego miejsca powstawania na inne mpk-i, które następnie składają się na koszty poszczególnych procesów. W pierwszym kroku osoby odpowiadające za miejsca powstawania kosztów dokonały alokacji swoich kosztów na rzecz innych jednostek za pomocą planowanych współczynników procentowych (na podstawie doświadczeń z przeszłości oraz prognozy odnośnie przyszłości). Odpowiedzialni pracownicy otrzymali jednolite, odrębne arkusze, na których uzupełnili odpowiednie wartości. Sposób podej-

ścia do tematu został przedstawiony w tab. 2. Następnie na bazie współczynników procentowych przypisano koszty danego mpk-a/procesu do głównych mpk-ów/procesów, na podstawie których dokonano dalszej kalkulacji kosztów i łącznego ich zestawienia (według identycznego schematu jak w tab. 2). W arkuszu zbiorczym według mpk-ów/procesów suma rozliczonych kosztów powinna się zgadzać z sumą kosztów według rodzaju, o ile nie występują w planie rozliczenia międzyokresowe lub świadczenia na własne potrzeby jednostki. Oczywiście po rozliczeniu określone mpk-i/procesy wykazują wartości równe 0, ze względu na rozdzielenie ich kosztów na rzecz innych.

Tabela 1. Plan kosztów według rodzaju

Osoba odpowiedzialna	Numer konta księgowego	Rodzaj kosztu	Jednostka miary	01.15	02.15	.....	12.15	Razem 2015
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Osoba 1	4XX-XX	Amortyzacja	tys. zł					0,00
Osoba 2	.....	Surowce	tys. zł	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	.....	Surowiec 1	cena					0,00
			ilość (tony)					0,00
			tys. zł					0,00
	.....	.....	cena					0,00
			ilość (tony)					0,00
			tys. zł					0,00
	.....	Surowiec n	cena					0,00
			ilość (tony)					0,00
			tys. zł					0,00
Osoba 2	.....	Opakowania w tym:	tys. zł					0,00
Osoba 2	.....	Materiały pozostałe w tym:	tys. zł	0,00	0,00	.....	0,00	0,00
	.....	Części zamienne	tys. zł					0,00
	.....	Inne materiały	tys. zł					0,00
Osoba 3	.....	Energia	tys. zł	0,00	0,00	.....	0,00	0,00
	.....	Energia elektryczna	cena					0,00
			ilość (kW)					0,00
			tys. zł					0,00
	.....	Gaz	cena					0,00
			ilość (m ³)					0,00
			tys. zł					0,00
Osoba 4	.....	Usługi transportowe i logistyczne	tys. zł	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	.....	Transport wyrobów gotowych kolejowy	zł/t					0,00
			tony					0,00
			tys. zł					0,00
	.....	Transport wyrobów gotowych samochodowy	zł/t					0,00
			tony					0,00
			tys. zł					0,00

Tabela 1, cd.

1	2	3	4	5	6	7	8	9
	Transport materiałów samochodowy	zł/t					0,00
			tony					0,00
			tys. zł					0,00
	Transport wewnątrzzakładowy	tys. zł					0,00
Osoba 6	Usługi obce	tys. zł	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Usługi remontowe	tys. zł					0,00
	Ochrona mienia	tys. zł					0,00
	Usługi telefoniczne	tys. zł					0,00
	Czynsze i dzierżawy wózków widlowych	tys. zł					0,00
	Czynsze i dzierżawy powierzchni magazynowych	tys. zł					0,00
	Usługi bankowe	tys. zł					0,00
	Usługi prawne	tys. zł					0,00
	Usługi informatyczne	tys. zł					0,00
	Koszty leasingu operacyjnego	tys. zł					0,00
	Pozostałe usługi obce	tys. zł					0,00
Osoba 7	Wynagrodzenia	tys. zł	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Wynagrodzenia pracowników produkcyjnych	tys. zł					0,00
	Wynagrodzenia pracowników sprzedaży	tys. zł					0,00
	Wynagrodzenia pracowników administracyjnych	tys. zł					0,00
Osoba 7	Ubezpieczenia społeczne i inne narzuty na wynagrodzenia	tys. zł	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Składki ZUS pracowników produkcyjnych	tys. zł					0,00
	Składki ZUS pracowników sprzedaży	tys. zł					0,00
	Składki ZUS pracowników administracyjnych	tys. zł					0,00
	ZFŚS	tys. zł					0,00
	Inne świadczenia na rzecz pracowników	tys. zł					0,00
Osoba 8	Podatki i opłaty	tys. zł	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Podatek od nieruchomości	tys. zł					0,00
	Opłaty za zanieczyszczenie środowiska	tys. zł					0,00
	PFRON	tys. zł					0,00
	Podatek od środków transportu	tys. zł					0,00
	Pozostałe podatki i opłaty	tys. zł					0,00
Osoba 8	Pozostałe koszty rodzajowe	tys. zł	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Koszty reklamy	tys. zł					0,00
	Koszty podróży służbowych	tys. zł					0,00
	Koszty reprezentacji	tys. zł					0,00
	Ubezpieczenia majątkowe	tys. zł					0,00
	Inne pozostałe koszty	tys. zł					0,00
Razem, w tym:			tys. zł	0,00	0,00	.....	0,00	0,00
Koszty stałe			tys. zł	0,00	0,00	.....	0,00	0,00
Koszty zmienne			tys. zł	0,00	0,00	.....	0,00	0,00

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 2. Koszty w przekroju miejsc powstawania kosztów/procesów.

Osoba odpowiedzialna	Nazwa mpk-u/procesu, którego świadczenia są rozliczane na inne mpk-i/procesy	01.15	02.15	.....	12.15	Razem 2015
1	2	3	4	5	6	7
	Nazwa mpk-u/procesu					
Osoba 1	Zestawianie surowców Hala 1					0,00
Osoba 1	Zestawianie surowców Hala 2					0,00
Osoba 1	Zestawianie surowców Hala 3					0,00
Osoba 1	Proces produkcyjny 1 w Hali 1					0,00
Osoba 1	Proces produkcyjny 1 w Hali 2					0,00
Osoba 1	Proces produkcyjny 1 w Hali 3					0,00
Osoba 1	Proces produkcyjny 2 w Hali 1					0,00
Osoba 1	Proces produkcyjny 2 w Hali 2					0,00
Osoba 1	Proces produkcyjny 2 w Hali 3					0,00
Osoba 1	.....					0,00
Osoba 1	Proces produkcyjny n w Hali 1					0,00
Osoba 1	Proces produkcyjny n w Hali 2					0,00
Osoba 1	Proces produkcyjny n w Hali 3					0,00
Osoba 1	Automat 1 w Hali 1					0,00
Osoba 1	Automat 2 w Hali 1					0,00
Osoba 1	.....					0,00
Osoba 1	Automat m w Hali 1					0,00
Osoba 1	Automat 1 w Hali 2					0,00
Osoba 1	Automat 2 w Hali 2					0,00
Osoba 1	.....					0,00
Osoba 1	Automat z na Hali 2					0,00
Osoba 1	.....					0,00
Osoba 2	Koszty wydziałowe ogólne					0,00
Osoba 2	Koszty wydziałowe Hala 1					0,00
Osoba 2	Koszty wydziałowe Hala 2					0,00
Osoba 2	Koszty wydziałowe Hala 3					0,00
Osoba 2	Koszty kotłowni					0,00
Osoba 2	Koszty warsztatu mechanicznego					0,00
Osoba 2	Koszty warsztatu elektrycznego					0,00
Osoba 3	Koszty transportu ciężarowego					0,00
Osoba 3	Koszty transportu osobowego					0,00
Osoba 3	Brygada za i rozładunkowa					0,00
Osoba 3	Magazyn materiałów					0,00
Osoba 3	Koszty zakupu ogólne					0,00
Osoba 4	Koszty działu jakości					0,00
Osoba 5	Koszty działu utrzymaniu ruchu i inwestycji					0,00
Osoba 1	Koszty działu technologicznego					0,00
Osoba 6	Magazyn wyrobów gotowych 1					0,00

Tabela 2, cd.

1	2	3	4	5	6	7
Osoba 6	Magazyn wyrobów gotowych 2					0,00
Osoba 6	Koszty działu sprzedaży					0,00
Osoba 6	Koszty działu marketingu					0,00
Osoba 6	Koszty transportu wyrobów gotowych					0,00
Osoba 6	Koszty sprzedaży ogólne					0,00
Osoba 7	Sekretariat					0,00
Osoba 7	Koszty działu kadr i płac					0,00
Osoba 7	Koszty działu finansowego					0,00
Osoba 7	.....					0,00
Osoba 7	Koszty ogólnego zarządu ogólne					0,00
Razem koszty rozliczone		0,00	0,00	.....	0,00	0,00
Razem z układu rodzajowego		0,00	0,00	.....	0,00	0,00
Sprawdzenie – różnica		0,00	0,00	.....	0,00	0,00

Źródło: opracowanie własne.

W omawianym sposobie podejścia do tematu rozliczenia planowanych kosztów działalności powstaje problem rozliczeń wzajemnych powstających np. pomiędzy poszczególnymi działami produkcji pomocniczej. W tej sytuacji powstałyby odwołania cykliczne, gdyż po rozliczeniu danego mpk-a zostałyby dodane koszty z innego mpk-a, który został rozliczony na podstawie sumy niezawierającej świadczeń wzajemnych. Wydaje się, że możliwe są tutaj następujące rozwiązania:

1. Pominięcie w planach rozliczeń z tytułu świadczeń wzajemnych i założenie, że całość kosztów jest alokowana na inne mpk-i. Wariant ten jest najprostszy w zastosowaniu i może być z powodzeniem używany zwłaszcza w sytuacji, kiedy wartość tych świadczeń nie jest istotna w stosunku do ogółu kosztów.

2. Obliczenie kosztów planowanych świadczeń wzajemnych na bazie danych historycznych, z uwzględnieniem założeń odnośnie do przyszłości, a powstałe ewentualne różnice wynikające z rozliczenia mogą „obciążyć” np. koszty wydziałowe, które następnie zostaną alokowane w łącznej kwocie na poszczególne procesy. W tej sytuacji ważne jest, aby zachować odpowiednią kolejność aktualizacji arkuszy.

Kolejnym etapem jest przypisanie kosztów wytworzenia dotyczących określonych procesów z podziałem na hale produkcyjne oraz automaty (tab. 3). Odbywa się to poprzez alokację kosztów poszczególnych mpk-ów/procesów składających się na procesy główne. Dokonuje się tego poprzez bezpośrednie przypisanie (jeżeli jest to możliwe) lub rozdzielenie za pomocą odpowiednich kluczy podziałowych.

Tabela 3. Koszty wytworzenia poszczególnych procesów produkcyjnych w podziale na automaty produkcyjne w hali nr X

Koszty wytworzenia procesów produkcyjnych na hali X	01.15	02.15	.....	12.15	Razem 2015
Proces produkcyjny 1					0,00
Automat 1					0,00
Automat 2					0,00
.....					0,00
Automat m					0,00
Proces produkcyjny 2					0,00
Automat 1					0,00
Automat 2					0,00
.....					0,00
Automat m					0,00
.....					0,00
Proces produkcyjny n					0,00
Automat 1					0,00
Automat 2					0,00
.....					0,00
Automat m					0,00
Razem koszt wytworzenia w hali X	0,00	0,00	.....	0,00	0,00

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 4. Kalkulacja jednostkowych kosztów wytworzenia produktów z podziałem na automaty

Jednostkowe koszty wytworzenia w podziale na automaty produkcyjne	01.15	02.15	12.15	Średni koszt wytworzenia
Automat 1					
zł/t brutto					
zł/t netto					
zł/szt brutto					
zł/szt netto					
Automat 2					
zł/t brutto					
zł/t netto					
zł/szt brutto					
zł/szt netto					
Automat 3					
zł/t brutto					
zł/t netto					
zł/szt brutto					
zł/szt netto					
Automat 4					
zł/t brutto					
zł/t netto					
zł/szt brutto					
zł/szt netto					

Źródło: opracowanie własne.

Posiadając planowane koszty poszczególnych procesów i uwzględniając wielkość produkcji, można następnie określić koszt wytworzenia jednostki produktu z danego automatu (tab. 4) z wyodrębnieniem wartości np.: na 1 sztukę, 1 tonę, produkcję brutto, produkcję netto (z uwzględnieniem odpadu) itp.

Rozliczenie planowanych kosztów sprzedaży oraz zarządu za pomocą odpowiednich kluczy podziałowych pozwala następnie na skalkulowanie kosztu całkowitego wyrobu gotowego. Oczywiście również w tym przypadku należy dążyć do wyodrębnienia bezpośrednich procesów, których koszt jest alokowany do poszczególnych jednostek kalkulacyjnych. Dotyczy to w szczególności pozycji związanych z kosztami sprzedaży, takimi jak np. koszt transportu.

4. Zakończenie

Budowa planu kosztów w ujęciu procesowym jest zagadnieniem złożonym i uwarunkowanym specyfiką działalności danego przedsiębiorstwa. Nie można tutaj wskazać jednego uniwersalnego sposobu rozwiązania problemu. W opisywanej sytuacji istnieje konieczność indywidualnego podejścia pozwalającego odzwierciedlić procesy zachodzące w podmiocie gospodarczym oraz koszty z nimi związane. Jednak studia literatury wskazują, że ujęcie procesowe umożliwi dokładniejszą alokację kosztów do poszczególnych nośników kosztów, a tym samym przyczynia się do podejmowania lepszych decyzji w zakresie zarządzania finansami przedsiębiorstwa.

Literatura

- Anders A., 2011, *Procesowy rachunek kosztów u producenta artykułów dekoracji wnętrz (obszar logistyczno-magazynowy)*, [w:] Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 169, *Podejście procesowe w organizacjach*, red. S. Nowosielski, UE, Wrocław.
- Banaszyk P., 2011, *Cele strategiczne działalności przedsiębiorstw*, [w:] *Podstawy wyborów strategicznych w przedsiębiorstwach*, red. E. Urbanowska-Sojkin, PWE, Warszawa.
- Brilman J., 2002, *Nowoczesne koncepcje i metody zarządzania*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Cokins G., Stratton A., Helbing J., 1993, *An ABC Manager's Primer*, Institute of Management Accountants, New Jersey.
- Czakon W., 2005, *Łańcuch wartości w teorii zarządzania przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Karola Adamieckiego, Katowice.
- De Wit B., Meyer R., 2007, *Synteza strategii*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Doyle D., 2006, *Kontrola kosztów. Element zarządzania strategicznego*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Friedman M., 1970, *The social responsibility of business is to increase its profits*, „New Times Magazine”, 13.09.
- Gierszewska G., Romanowska M., 2003, *Analiza strategiczna przedsiębiorstwa*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.

- Grajewski P., 2007, *Organizacja procesowa*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Griffin R., 1999, *Podstawy zarządzania organizacjami*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa.
- Håkansson H., Snehota I., 1989, *No business is an island: the network concept of business strategy*, „Scandinavian Journal of Management”, vol. 5.
- Jokiel G., 2009, *Podejście procesowe w zarządzaniu – geneza i kierunki rozwoju koncepcji*, [w:] Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 169, *Podejście procesowe w organizacjach*, red. S. Nowosielski, UE, Wrocław.
- Kaplan R., Cooper R., 1988, *Measure cost right. Make the right decisions*, „Harvard Business Review” September-October.
- Kaplan R., Cooper R., 1991, *Profit priorities from Activity-Based Costing*, „Harvard Business Review” May-June.
- Kiziukiewicz T., 1996, *Procesowy rachunek kosztów*, [w:] *Rachunek kosztów*, red. K. Sawicki, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- LaLonde B., Pohlen T., 1996, *Issues in supply chain costing*, „The International Journal of Logistics Management”, vol. 7(1).
- Miller J., Pniewski K., Polakowski M., 2000, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa.
- Nita B., 2008, *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Oficyna a Wolters Kluwer Business, Kraków.
- Normann R., Ramírez R., 1993, *From value chain to value constellation: designing interactive strategy*, „Harvard Business Review”, vol. 71(4).
- Piwoni-Krzyszowska E., 2014, *Zarządzanie wartością relacji przedsiębiorstwa z rynkowymi interesariuszami*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Porter M., 1998, *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*, The Free Press, New York.
- Strategor, 1995, *Zarządzanie firmą. Strategie, struktury, decyzje, tożsamość*, PWE, Warszawa.
- Szycha A., 2001, *Kalkulacja uwzględniająca koszty działań*, [w:] *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania w Łodzi, Łódź.
- Walker G., Weber D., 1984, *A transaction cost Approach to make-or-buy decision*, „Administrative Science Quarterly”, vol. 29, no. 3.
- Zieliński T., 2007, *Odkrywanie prawdy o zyskach. Teoria i praktyka systemów ABC/M*, Akademia Menedżera, Poznań.