

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 424

**Rachunek kosztów  
Rachunkowość zarządcza  
Controlling**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Jadwiga Marcinek  
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz  
Korekta: Barbara Cibis  
Łamanie: Beata Mazur  
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania  
znajdują się na stronach internetowych  
[www.pracnaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracnaukowe.ue.wroc.pl)  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://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 2016

**ISSN 1899-3192**  
**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-574-2**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:  
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
53-345 Wrocław, ul. Komandorska 118/120  
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: [econbook@ue.wroc.pl](mailto:econbook@ue.wroc.pl)  
[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	7
<b>Tomasz Ankiewicz, Zofia Wiszkowska:</b> Charakterystyka procesu ustalenia kosztu jednostkowego produktu w przedsiębiorstwie branży meblarskiej / Description of the establishment of the unit cost of manufacturing goods in a furniture branch company.....	9
<b>Anna Balicka:</b> Zewnętrzne źródła informacji w rachunkowości zarządczej przedsiębiorstw branży motoryzacyjnej / External sources of information for the accounting management of automotive sector enterprises .....	21
<b>Magdalena Barańska:</b> Analiza SWOT jako narzędzie controllingu strategicznego w międzynarodowym przedsiębiorstwie budowlanym / SWOT analysis as an instrument of strategic controlling – a case study of an international construction company.....	31
<b>Piotr Bednarek:</b> Niestandardowe wyznaczniki jakości audytu wewnętrznego / Non-standard indicators of internal audit quality .....	41
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Controlling kosztów w zakładzie ubezpieczeń / Cost controlling in an insurance company .....	50
<b>Joanna Dyczkowska:</b> Prezentacja kosztów B+R w raportach rocznych europejskich spółek biotechnologicznych / Presentation of R&D costs in annual reports of biotechnological companies .....	60
<b>Tomasz Dyczkowski:</b> Wpływ źródeł finansowania na planowanie i kontrolę w organizacjach pożytku publicznego / An impact of financing sources on planning and control in public benefit organisations .....	72
<b>Izabela Emerling:</b> Wykorzystanie rachunku kosztów działań do planowania kosztów banku / Use of activity based costing to plan bank's costs .....	86
<b>Rafał Jagoda, Magdalena Kryska:</b> Koszt kredytów hipotecznych we franku szwajcarskim a ryzyko utraty wypłacalności gospodarstw domowych / Cost of mortgages in Swiss francs vs. a risk of insolvency of households .....	98
<b>Zdzisław Kes:</b> Strukturyzacja budżetów kosztów / Structuring of costs' budgets) .....	107
<b>Marcin Klinowski:</b> Podatkowe aspekty finansowania zakupu środka transportu w działalności gospodarczej / Tax aspects of the purchase of a passenger car financing in business .....	118
<b>Roman Kotapski:</b> Ośrodki odpowiedzialności i miejsca powstawania kosztów w podmiotach leczniczych / Responsibility centers and cost centers in healthcare institutions .....	130

---

<b>Robert Kowalak:</b> Mierniki dokonań w budżetowaniu przedsiębiorstwa / Performance indexes in enterprise budgeting .....	140
<b>Marcin Kowalewski, Piotr Głowicki:</b> Metoda hoshin kanri w przedsiębiorstwach wykorzystujących koncepcję lean management / Using hoshin kanri method in lean enterprise.....	154
<b>Maria Nieplowicz:</b> Analiza przypadków wdrożeń zrównoważonej karty wyników w jednostkach samorządu terytorialnego / The analysis of the Balanced Scorecard implementation in the local government units .....	164
<b>Edward Nowak:</b> Zasada równoważenia kosztów i korzyści z informacji dostarczanych przez sprawozdania finansowe / Applying the cost-benefit principle to information disclosed in financial statements .....	173
<b>Marta Nowak:</b> Praca biegłego rewidenta w ujęciu psychologicznym. Koncepcje cech, style atrybucji, strategie obronne oraz błędy i efekty poznawcze / Certified auditor's work in psychological dimension. Feature conceptions, attribution styles, defense strategies and cognitive biases and effects .....	182
<b>Marta Nowak:</b> Wpływ doświadczeń zawodowych studentów kierunków związanych z rachunkowością na preferencje w zakresie specyfiki, organizacji oraz kariery w przyszłej pracy / The impact of professional experiences of students of accounting-related specializations on their preferences concerning specification, organization and career in their future work .....	191
<b>Michał Poszwa:</b> Wynagrodzenia i składki ubezpieczeniowe w rachunku kosztów uzyskania przychodów / Salaries and contributions in cost accounting of revenues obtaining .....	204
<b>Marcin Wierzbński:</b> Rachunkowość zarządcza w identyfikacji szans i zagrożeń w otoczeniu zewnętrznym dla modelu biznesowego przedsiębiorstwa / Management accounting in the identification of opportunities and threats for business model in external environment of the company .....	212

## Wstęp

We współczesnej gospodarce, przy zmieniających się bardzo dynamicznie warunkowaniach rynkowych, istotną rolę odgrywają systemy generowania informacji. Dla menedżerów wszystkich szczebli ważne jest, aby móc podejmować decyzje na podstawie rzetelnie przygotowanych raportów i rachunków kalkulacyjnych. Większość potrzebnych decydom informacji można pozyskać z wewnątrz przedsiębiorstwa, ale muszą zostać one odpowiednio zestawione i zaprezentowane. W związku z tym funkcje, jaką pełnią rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza i controlling w rachunkowości oraz zarządzaniu, należy uznać za niezwykle ważne. Są to obszary, które ze względu na potrzeby jednostek gospodarczych nieustannie się rozwijają, co skutkuje pojawianiem się coraz to nowych rozwiązań. Na bieżąco publikowane są teoretyczne opracowania wielu nowych bądź ulepszanych instrumentów, które jednocześnie mają szerokie i realne zastosowanie w praktyce.

Rachunek kosztów dostarcza różnych informacji o kosztach, sposobach i metodach kalkulacji w zależności od potrzeb przedsiębiorstwa. Umożliwia wykorzystywanie tych informacji w rachunkach wyników i pozwala na świadomą kontrolę ich poziomu. Rachunkowość zarządcza jest systemem, który powinien uzupełniać dane księgowe i prezentować informacje, których w obligatoryjnej sprawozdawczości finansowej nie ma. Controlling natomiast powinien wspomagać proces zarządzania poprzez raportowanie wewnętrzne i właściwie przygotowane budżetowanie.

Przedstawione w niniejszej publikacji zagadnienia można przyporządkować do trzech głównych grup tematycznych:

- 1) rachunku kosztów – zawierające charakterystykę procesu ustalania jednostkowego kosztu produktu, klasyfikację kosztów na potrzeby controllingu, prezentację kosztów badań i rozwoju w raportach rocznych, wykorzystanie rachunku kosztów działań, kalkulację kosztów kredytów hipotecznych, a także prezentację zasady równoważenia kosztów i korzyści z informacji dostarczanych przez sprawozdania finansowe;

- 2) zarządczych instrumentów rachunkowości i controllingu – prezentowane tu kwestie dotyczą controllingu strategicznego, controllingu kosztów, wpływu źródeł finansowania na planowanie i kontrolę, mierników dokonań w budżetowaniu oraz rachunkowości zarządczej w identyfikacji szans i zagrożeń w otoczeniu zewnętrznym przedsiębiorstwa;

3) zastosowania specyficznych rozwiązań dla różnych branż i działalności – branży meblarskiej czy motoryzacyjnej, międzynarodowych przedsiębiorstw budowlanych, podmiotów leczniczych, europejskich spółek biotechnologicznych i branży finansowej.

Autorzy liczą na to, iż przedstawione przez nich koncepcje i metody zostaną z powodzeniem wykorzystane w praktyce gospodarczej bądź staną się przyczynkiem do dalszych dyskusji i poszukiwań jeszcze bardziej skutecznych instrumentów rachunku kosztów, rachunkowości zarządczej i controllingu.

*Edward Nowak, Magdalena Chmielowiec-Lewczuk*

## Zdzisław Kes

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
e-mail: [zdzislaw.kes@ue.wroc.pl](mailto:zdzislaw.kes@ue.wroc.pl)

---

# STRUKTURYZACJA BUDŻETÓW KOSZTÓW

---

## STRUCTURING OF COSTS' BUDGETS

---

DOI: 10.15611/pn.2016.424.10

**Streszczenie:** W artykule przedstawiono metodykę budowania tabel budżetowych dla kosztów w procesie wdrożeniowym budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwie. Metodyka ta zakłada wykorzystanie klasyfikacji kosztów, ścieżkę budowy wyniku finansowego oraz informacje nt. struktury organizacyjnej i struktury ośrodków odpowiedzialności. Poszczególne wymiary mogą być łączone w na wiele sposobów, dzięki czemu powstają: budżet główny, budżety cząstkowe oraz układ wierszy i kolumn tabel budżetowych. Jeżeli otrzymane w ten sposób układy tabel spełniają potrzeby i cele stawiane przed budżetowaniem, można przejść do kolejnych kroków wdrożenia. W artykule wykorzystano studium przypadku przedsiębiorstwa transportu osobowego, które przeszło proces wdrożeniowy budżetowania, podczas którego wykorzystano wskazaną metodykę.

**Słowa kluczowe:** budżetowanie, budżet kosztów, studium przypadku, tabele budżetowe, struktura budżetu.

**Summary:** This paper presents a methodology to build the budget tables in the implementation process of budgeting in an enterprise. This methodology involves the use of the classification of costs and revenues, the path of building of financial result and information about the organizational structure and the structure of responsibility centers. The dimensions can be combined in many ways, so owing to that there are: master budget, partial budgets and the layout of rows and columns of budget tables. If the structure which is received in this way meets the needs and goals set before budgeting, the next steps can be implemented. The article uses the case study of logistic company that has underwent the implementation process of budgeting during which indicated methodology has been used.

**Keywords:** budgeting, costs' budget, case studies, budget tables, budget structure.

## 1. Wstęp

Dotychczasowy dorobek naukowy w bardzo wąskim zakresie prezentuje zagadnienia poświęcone strukturalizacji budżetów (por. m.in. [Drury 2000; Horngren i in. 2008; Komorowski 1997; Dylewski i in. 2007; Sierpińska, Niedbała 2003]). Aktualne badania nakierowane są w znacznym stopniu na krytykę budżetowania oraz tworze-

nie nowych sposobów sprawowania funkcji planistyczno-kontrolnej w przedsiębiorstwie [Norkowski 2015, s. 71-122].

Budżet cząstkowy jest zazwyczaj przedstawiany jako zestawienie tabelaryczne. Oznacza to konieczność wskazania pozycji wierszowych i kolumnowych przedstawianych w budżecie. Rodzaje, szczegółowość, możliwości planowania i kontroli tych pozycji determinują jakość całego systemu budżetowania. Dzięki właściwemu zdefiniowaniu wymiarów tabeli możliwe jest osiągnięcie celów stawianych przed tym narzędziem wspomagającym zarządzanie.

Budżety cząstkowe (w tym dotyczące kosztów) wchodzą w skład tzw. budżetu głównego. Ten rodzaj budżetu zawiera m.in. budżety przychodów, kosztów, wpływów i wydatków oraz elementy sprawozdania finansowego proforma. Lista zestawień cząstkowych jest uzależniona od wielu czynników. Zależy ona od specyfiki działalności, strategii jednostki, natężenia kontroli, stabilności sprzedaży itp. Istnieją jednak pewne wytyczne mówiące o tym, jak można utworzyć strukturę budżetu głównego.

Zatem celem niniejszego opracowania jest zidentyfikowanie czynników uwzględnianych przy tworzeniu struktury zarówno pojedynczej tabeli budżetu, jak również budżetu głównego. Z uwagi na szeroki zakres pozycji uwzględnianych w planach przedsiębiorstw przedmiotem zainteresowania autora są tylko budżety kosztów. To podejście wiąże się z licznymi przekrojami klasyfikacyjnymi kosztów, które mogą być wykorzystane podczas tworzenia układów tabel. Konsultant stając przed zadaniem budowy systemu budżetów, powinien skorzystać z metodyki pozwalającej na czytelne, bezbłędne i celowe zbudowanie struktur budżetowych.

W artykule wykorzystano metodę studium przypadku. Obserwowano prace wdrożeniowe budżetowania w dużym przedsiębiorstwie transportowym pasażerskim. Dzięki temu rozpoznano różne podejścia do strukturyzacji budżetów oraz skutki posługiwania się tymi podejściami.

## 2. Ujęcie teoretyczne strukturyzacji budżetu

Pojęcie strukturyzacji budżetu nie jest szeroko stosowane w praktyce i w teorii, należy zatem wyjaśnić jego znaczenie. Hasło „strukturyzacja” nie występuje w słowniku współczesnego języka polskiego, ale można znaleźć jego synonim – strukturalizacja [Dunaj (red.) 1996, s. 1069]. Oznacza ono: wykrywanie, rekonstruowanie struktury czegoś, przedstawianie czegoś za pomocą schematu wyodrębniającego najważniejsze cechy. Aby zrozumieć zakres tej definicji, warto przytoczyć, czym jest przywołana struktura. W tym samym słowniku jest ona określona jako wzajemne powiązania elementów stanowiących całość; układ, budowa, konstrukcja lub całość utworzona w określony sposób z poszczególnych elementów, a także zespół bądź zbiór.

Odnosnie do związku frazeologicznego „strukturyzacja budżetu” wykonano kwerendę wśród publikacji ogólnodostępnych w Internecie, w wyniku czego natrafiono na jedną publikację, gdzie dokonano charakterystyki dokonań Międzyministe-



rialnego Komitetu ds. Reformy Państwa (Francja). Wymieniono tam obowiązki komitetu polegające na: organizacji pilotażu ministerialnego, zmiany nomenklatury budżetowej i strukturyzacja budżetu w programy i zadania, analizę wydatków, opracowanie mierników i rezultatów [Ruśkowski, Zawadzka-Pąk 2010, s. 61]. Z uwagi na charakter cytowanej publikacji nie natrafiono w niej na rozwinięcie analizowanej tu frazy.

Ponadto na podstawie analizy wyników kwerendy stwierdzono, że bardzo często pojawiało się w literaturze określenie „struktura budżetu”. Temu zagadnieniu W. Czakon poświęcił cały rozdział książki pt. *Planowanie i kontrola budżetowa w organizacjach*. Możemy tam przeczytać, że „budżetowanie powinno wspomagać pracę menedżerów, zatem ilu menedżerów, tyle budżetów; ile szczebli zarządzania, tyle szczebli budżetowania; ile zakresów odpowiedzialności, tyle przedzielonych odrębnych zasobów” [Czakon 2011, s. 19]. Autor ten stosuje dwa przekroje wykorzystywane w strukturyzacji budżetu głównego: menedżerski i rachunkowy [Czakon 2011, s. 20], gdzie przekrój menedżerski prowadzi do wyodrębnienia obszarów decyzyjnych (operacyjnego, finansowego i kapitałowego). Natomiast przekrój rachunkowy, przyjmując logikę tworzenia wyniku finansowego, pozwala na wyodrębnienie budżetów: sprzedaży, przychodów, zapasów, produkcji, kosztów, wyniku finansowego itp.

Biorąc pod uwagę przedstawiony opis, należy stwierdzić, że struktura budżetów w przedsiębiorstwie powinna uwzględniać zakresy odpowiedzialności menedżerów, strukturę organizacyjną oraz ścieżkę tworzenia wyniku finansowego (w części operacyjnej). Natomiast strukturyzacja budżetu będzie oznaczała ustalanie tej struktury na podstawie dostępnych wymiarów w taki sposób, aby zrealizować cele stawiane przed budżetowaniem.

We wspomianej pozycji W. Czakona można się natknąć na inne nazewnictwo dla przedmiotu niniejszego artykułu. Projektowanie, dostosowywanie, kształtowanie tabel budżetowych (oznacza to nadawanie struktury budżetom) nazywa on skalowaniem budżetu. Przy czym autor wyróżnia skalowanie poziome i pionowe. Pierwszy rodzaj oznacza poszukiwanie i definiowanie układu wierszy tabeli budżetowej. W tym mają być pomocne odpowiedzi na następujące pytania [Czakon 2011, s. 23]:

- Jak nazywać pozycje budżetowe?
- Jaki powinien być poziom szczegółowości wyodrębniania pozycji budżetowych?
- Które pozycje wyodrębnić?
- Jak uwzględniać niepewność w budżecie?

Zasadniczo wynikiem odpowiedzi na postawione pytania jest struktura wierszy tabeli budżetowej. W przypadku skalowania pionowego chodzi o znalezienie właściwej struktury okresów podlegających budżetowaniu. W tym mają być pomocne odpowiedzi na następujące pytania:

- Jaki powinien być horyzont budżetowy?
- Jakie powinny być okresy budżetowe?

Ustalając kwestie odnośnie do horyzontu i okresów, otrzymujemy strukturę kolumn<sup>1</sup> tabeli budżetowej.

Wydaje się, że skalowanie budżetu jest tym samym, co zostało w artykule nazwane strukturalizacją. Należy jednak dodać, że w przypadku analizowanego tu pojęcia pojawiają się dwie sytuacje: definicji układu konkretnej tabeli budżetowej (np. budżetu kosztów wydziałowych) oraz definicji układu budżetów częściowych w budżecie głównym. To nasuwa konieczność wprowadzenia dodatkowego podziału na strukturyzację budżetu głównego (I poziom) i budżetu częściowego (II poziom), co zasadniczo odróżnia tę kategorię od zaproponowanej przez W. Czakona.

Biorąc pod uwagę przedstawione detale, należy stwierdzić, że pojęcie strukturyzacji praktycznie nie występuje w literaturze przedmiotu, a wszelkie próby pokazania budowy struktur budżetu koncentrują się na wymienianiu znanych budżetów częściowych oraz prezentacji przykładowych budżetów kosztowych i przychodowych. Oznacza to konieczność poszukiwania metodyki strukturyzacji oraz następnie jej praktycznej weryfikacji.

W kolejnym punkcie niniejszego opracowania zostanie przedstawiana autorska metoda budowy budżetów.

### 3. Podejścia do strukturyzacji budżetów

W toku wdrożeń budżetowania w polskich przedsiębiorstwach, badanych przez autora, dostrzeżono prawidłowość polegającą na stosowaniu licznych wymiarów kategoryzujących elementy wykorzystywane do tworzenia tabel budżetowych oraz budżetu głównego. Wśród nich zazwyczaj pojawiały się takie wymiary, jak:

- 1) sposób ustalania wyniku finansowego,
- 2) struktura organizacyjna,
- 3) sposób osiągnięcia przychodów,
- 4) sposób ujęcia kosztów.

Sposób ustalania wyniku finansowego wynika z regulacji zawartych w ustawie o rachunkowości [Ustawa z 29 września 1994]. W załącznikach do tego aktu prawnego znajdują się warianty porównawczy i kalkulacyjny rachunku zysków i strat. Przedsiębiorstwo wybierając jeden z nich, decyduje się na określony układ elementów wchodzących w skład zestawienia. W układzie porównawczym zasadniczą rolę odgrywają koszty tzw. rodzajowe, a w porównawczym są to koszty własne sprzedanych produktów oraz koszty okresu sprzedaży i ogólnego zarządu. W przypadku budżetowania prezentacja wyniku będzie najczęściej tożsama z wariantem przyjętym na potrzeby tworzenia sprawozdania finansowego. Ważnym elementem brany

---

<sup>1</sup> Autor zdaje sobie sprawę z umowności pojęć: kolumna i wiersz w przypadku stosowania zawanoszonych narzędzi informatycznych wspomagających budżetowanie w przedsiębiorstwie. W zasadzie potrzeby danej chwili będą decydowały, czy użytkownik wyświetli w tabeli budżetu poszczególne okresy w postaci kolumn, czy wierszy. Jednak, aby być w zgodzie z przyjętą nomenklaturą, postanowiono przyjąć, że okresy pojawią się w kolumnach tabel.

pod uwagę przy tworzeniu wymiarów budżetu są również poszczególne obszary generujące wynik. Do podstawowych obszarów zalicza się:

- wynik finansowy ze sprzedaży (w przypadku wyboru wariantu kalkulacyjnego dodatkowo pojawia się wynik brutto ze sprzedaży),
- wynik finansowy z działalności operacyjnej,
- wynik finansowy z działalności gospodarczej,
- wynik finansowy brutto,
- wynik finansowy netto.

Jednakże poza elementami wynikającymi z ustawy o rachunkowości ważną kwestią będzie zagadnienie związane z rodzajami działalności przedsiębiorstwa, które generują wynik, i są one na tyle istotne, aby ująć je w tabelach budżetowych. Oznacza to posługiwanie się przy tworzeniu budżetu takimi kategoriami, jak: rodzaj działalności, sprzedawane produkty, świadczone usługi, sprzedawane towary (lub ich grupy).

Struktura organizacyjna pełni ważną funkcję w procesie budowy struktur budżetowych. Chodzi o możliwość przypisywania odpowiedzialności menedżerom za poszczególne obszary funkcjonowania przedsiębiorstwa. Struktura organizacyjna posiada różną budowę, jednak zawsze budowana jest jako hierarchia. Elementami grupującymi są najczęściej pionory organizacyjne, dywizje, rzadziej działy czy zespoły. W związku z generowaniem przychodów i kosztów w poszczególnych komórkach organizacyjnych konieczne staje się przypisanie poszczególnym kierownikom (umiejscowionym w strukturze organizacyjnej) budżetów, które zostały zdefiniowane na etapie analizy ścieżki ustalania wyniku finansowego.

W trakcie analizy struktury organizacyjnej istotna jest informacja nt. miejsca każdej komórki organizacyjnej w procesie generowania wyniku i charakteru realizowanych zadań. Mogą to być zasadniczo komórki generujące koszty stałe funkcjonowania danego segmentu przedsiębiorstwa (będą to najczęściej komórki administracyjne). W przypadku działów realizujących procesy wytwórcze następuje transfer kosztów pomiędzy miejscami ich powstawania (mogą to być koszty usług wewnętrznych lub wartość przekazanych półproduktów).

Wynikiem analizy prowadzonej w tym etapie jest struktura ośrodków odpowiedzialności. Takimi ośrodkami są wyodrębnione organizacyjnie lub w sposób nieformalny części jednostki gospodarczej, gdzie jest przypisana odpowiedzialność za zasoby, realizację zadań oraz odpowiednie kompetencje. Struktura ośrodków odpowiedzialności nie musi w 100% odpowiadać strukturze organizacyjnej. Wynika to z uwzględniania istotności danej komórki organizacyjnej, jej wielkości oraz możliwości przypisania odpowiedzialności kierownikom.

Sposób osiągnięcia przychodów wiąże się z analizą elementów, które będą uwidocznione w budżetach przychodowych. Nawet w przypadku prostej działalności polegającej na sprzedaży jednego asortymentu istotna może okazać się informacja w przekrojach: klientów, obszarów geograficznych, gdzie dokonuje się sprzedaży, waluty operacji czy kanałów dystrybucji. W bardziej złożonych jednostkach oczy-

wiście dojdą kwestie rodzajów sprzedawanych produktów, grup asortymentowych czy rodzajów działalności generujących przychody. Analiza istotności tych elementów pozwala na definicję struktury budżetów: sprzedaży, przychodów, cen itp.

Bardzo złożonym aspektem budowy struktur budżetu jest sposób ujęcia kosztów w rachunku kosztów przedsiębiorstwa. Zagadnienie klasyfikacji kosztów jest szeroko opisywane w literaturze. Wykorzystanie jednak tych klasyfikacji dla potrzeb budowy struktur budżetowych jest rzadziej poddawane dyskusji przez teoretyków. W konstrukcji tabel budżetów kosztów najważniejszym przekrojem klasyfikacyjnym, zdaniem autora, jest podział według rodzajów. Praktyka polskich przedsiębiorstw wskazuje na popularność tego ujęcia kosztów, a także na bardzo dużą szczegółowość kont syntetycznych i analitycznych zespołu czwartego. W zasadzie funkcjonowanie każdej jednostki organizacyjnej, jak również ośrodka odpowiedzialności można opisać za pomocą elementów przypisanych do układu rodzajowego. Wiąże się to z naturalnym, zgodnym ze zużywaniem się czynników produkcji odzwierciedleniem pozycji kosztowych w układzie rodzajowym. Klasyfikacja według rodzajów nie jest zatem podziałem jedynie wykorzystywanym w sprawozdawczości finansowej. Jej zasadniczą funkcją jest wsparcie procesów planistyczno-kontrolnych.

Z praktycznego punktu widzenia zastosowanie układu rodzajowego w tabelach budżetowych wiąże się z nadmiarem danych. Liczba kont analitycznych w zakładowym planie kont dochodzi do kilkuset, co stanowi problem przy strukturalizacji budżetów kosztów. W celu ograniczenia liczby pozycji budżetowych stosuje się zasadę Pareto, pozwalającą na podział poszczególnych pozycji kosztowych na istotne i nieistotne. Jednak należy przy tym pamiętać, że jeżeli nadrzędnym podziałem są ośrodki odpowiedzialności, to podział kosztów na istotne i nieistotne powinien realizować się w przekroju każdego centrum oddzielnie, a nie w całości jednostki. Oprócz istotności konieczne jest dodanie informacji nt. wagi bieżącego zapotrzebowania na informacje kosztowe, ujętej na koncie analitycznym. Podejście to będzie odpowiednie do utworzenia struktury kosztów rodzajowych w tabeli budżetu.

Kolejnym ważnym przekrojem klasyfikacyjnym kosztów jest podział według miejsc ich powstawania. To podejście wiąże się z budową rachunku kosztów w danej jednostce gospodarczej, gdzie struktura MPK jest często jego elementem. Z punktu widzenia budowy struktury budżetu możliwe jest wykorzystanie układu MPK-ów i połączenie jej ze strukturą ośrodków odpowiedzialności.

Układ kalkulacyjny kosztów pozwala na ustalenie wartości zasobów zużywanych w ramach wytwarzania produktów pracy. Według tego podziału koszty mogą być przypisane bezpośrednio lub pośrednio do obiektu kalkulacyjnego. Informacje tego typu są potrzebne najczęściej od ustalania kosztów jednostkowych danego przedmiotu kalkulacji.

Istotnym przekrojem klasyfikacyjnym kosztów jest podział umożliwiający ich przypisywanie do obiektów kosztowych. Obiektem kosztowym nazywamy każdy obiekt, dla którego ustalany jest koszt jego funkcjonowania bądź wykonywania

istotnych funkcji na rzecz przedsiębiorstwa. Oznacza to, że informacje płynące z systemu rachunku kosztów nie dotyczą tylko efektów pracy, takich jak produkty czy usługi, ale też pozwalają na ustalenie kosztów innych aspektów działalności jednostki gospodarczej, np. kosztów działań marketingowych, projektów rozwojowych czy kosztów zasobów osobowych określonej grupy pracowników.

Koszty oczywiście mogą być klasyfikowane według wielu innych przekrojów, natomiast dla potrzeb strukturyzacji budżetów zostały przedstawione tylko najważniejsze z nich.

#### 4. Charakterystyka badanego podmiotu

Dla potrzeb weryfikacji metodyki zaproponowanej w artykule wykorzystano jednostkę gospodarczą wdrażającą budżetową metodę zarządzania. Działalność jednostki polega na świadczeniu usług rejonowego transportu publicznego. Przedsiębiorstwo dysponuje bazą pojazdów własnych oraz udostępnionych przez organ założycielski. Pracownicy mają uprawnienia do prowadzenia i eksploatacji pojazdów. Przy czym większe przeglądy odbywają się w obcych jednostkach.

Rachunek kosztów wdrożony do jednostki należy uznać za klasyczny. Generuje on informacje pozwalające na obliczenie rentowności obsługiwanych tras, kosztów eksploatacji pojazdów, kosztów według MPK oraz kosztów osobowych w przekroju różnych grup pracowniczych. W grupach tych wyróżniono: pracowników administracyjnych, działu serwisowego<sup>2</sup>, kierujących pojazdami oraz inny personel obecny w pojeździe w czasie jego ruchu.

Podstawowym przekrojem klasyfikacyjnym kosztów w spółce jest układ rodzajowy. Generuje on informacje dla potrzeb sprawozdawczości zewnętrznej, jak również dla potrzeb kalkulacji oraz zarządzania spółką. Taki szeroki zakres informacji o kosztach rodzajowych wynika z zastosowania opisu operacji kosztowych za pomocą rodzaju kosztu, jak również identyfikatora obiektu kosztowego. Tak zaewidencjonowane koszty podlegają procedurom rozliczeniowym i kalkulacyjnym poza systemem FK.

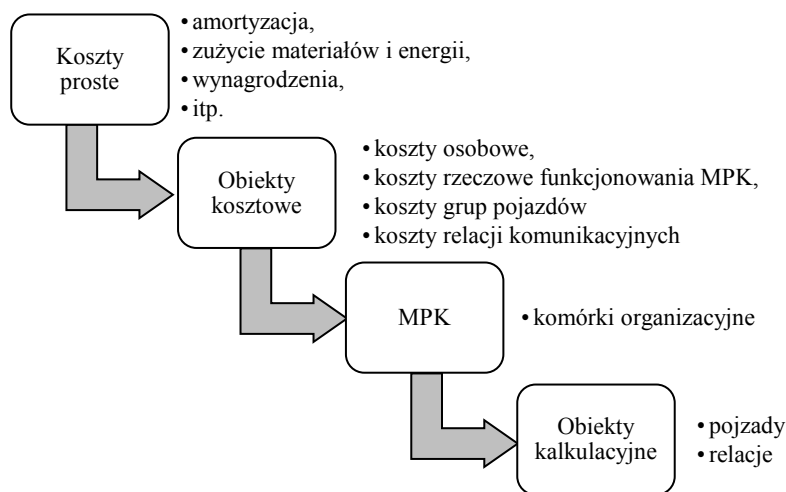
Obiektami kosztowymi są: koszty osobowe, koszty rzeczowe funkcjonowania MPK, koszty grup pojazdów oraz relacji komunikacyjnych. W efekcie kalkulacji obliczany jest koszt przejechania jednego kilometra przez konkretny pojazd. Poszczególne pojazdy obsługując komunikację między zdefiniowanymi węzłami, przenoszą koszty w proporcji do przejechanych kilometrów. Proces alokacji kosztów można przedstawić za pomocą schematu umieszczonego na rysunku 1.

Struktura organizacyjna badanej jednostki obejmuje m.in.:

- komórki przypisane do pionu finansowo-organizacyjnego,
- komórki przypisane do pionu technicznego,
- komórki przypisane do pionu handlowego,
- komórki bezpośrednio podległe prezesowi.

---

<sup>2</sup> Dział ten jest odpowiedzialny za bieżące naprawy i przeglądy taboru.



**Rys. 1.** Schemat alokacji kosztów prostych

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów badanej jednostki.

Dyrektor odpowiedzialny za pion finansowo-organizacyjny kontroluje i nadzoruje finanse spółki poprzez komórki zajmujące się rachunkowością, controllingiem, analizami ekonomicznymi, sprawami kadrowymi i administracyjnymi. Dyrektor pionu technicznego kontroluje i nadzoruje bezpieczeństwo realizowanych przewozów osobowych. Podległe jemu komórki zajmują się sprawami eksploatacji i organizacji przewozów, utrzymaniem taboru oraz bieżącymi naprawami i przeglądami pojazdów. Dyrektor do spraw handlowych odpowiada za działania realizowane w obszarze sprzedaży i marketingu. Komórki podległe dyrektorowi zajmują się sprzedażą, marketingiem, analizami sprzedaży oraz obsługą klientów i sprzedażą biletów. Bezpośrednio pod zarząd spółki podlegają komórki odpowiedzialne np. za zamówienie publiczne, obsługę prawną, BHP, zarządzania nieruchomościami oraz koordynacją poruszania się poszczególnych pojazdów na wszystkich obsługiwanych trasach.

## 5. Metodyka strukturyzacji budżetów kosztów

Przedstawiając strukturyzację budżetów, należy wskazać, że jest to jeden z etapów procesu wdrożeniowego, podczas którego ustalana jest lista budżetów cząstkowych wchodzących w skład budżetu głównego, powiązania między nimi oraz układy tabel budżetowy. Na potrzeby niniejszego opracowania zostanie zaprezentowana metodyka tworzenia struktury budżetów kosztów prostych w przedsiębiorstwie transportowym. Z uwagi na ograniczenia redakcyjne nie wstawiono do opracowania gotowych tabel budżetów wykorzystanych w badanym przedsiębiorstwie. Jednakże stosując

prezentowane tu podejście, możliwe jest przygotowanie struktur budżetów w dowolnym przedsiębiorstwie.

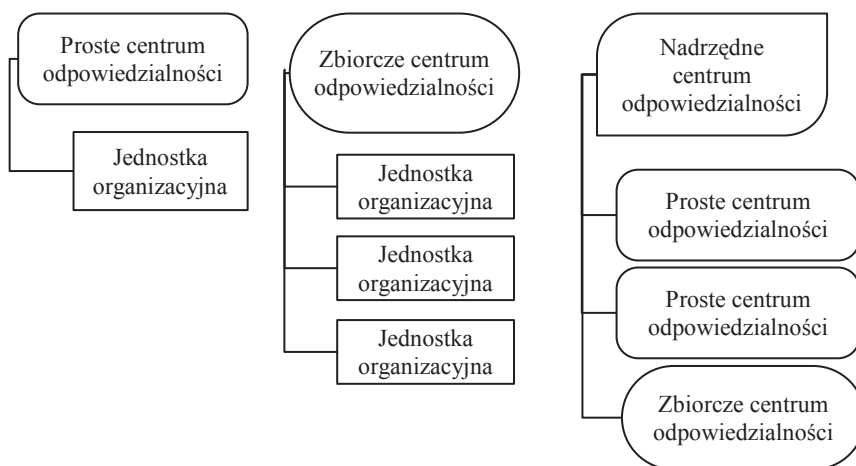
Tworzenie struktur układów rozpoczyna analiza potrzeb informacyjnych zarządu jednostki gospodarczej. Na podstawie wywiadów z poszczególnymi członkami zarządu oraz kadry menedżerskiej wyższego szczebla ustalono, że istotnymi przekrojami informacyjnymi w badanej jednostce są:

- grupy pracowników,
- rodzaje pojazdów,
- pakiety relacji komunikacyjnych,
- poszczególne komórki organizacyjne.

Podane przekroje posiadają indywidualnie zdefiniowane elementy.

Pierwszym etapem tworzenia struktur budżetu (zarówno kosztów, jak i przychodów, a także wyników) jest zdefiniowanie ośrodków odpowiedzialności. W badanym przykładzie zastosowano podejście wykorzystujące istniejącą strukturę organizacyjną i za pomocą kryteriów istotności merytorycznej oraz kosztowej danej jednostki przypisano ją do odpowiedniej kategorii.

W omawianym przedsiębiorstwie, z uwagi na obecność m.in. pionów organizacyjnych i samodzielnych stanowisk, pojawiła się konieczność utworzenia centrów prostych, nadrzędnych oraz zbiorczych. Istotę tych centrów przedstawiono na rysunku 2.



**Rys. 2.** Rodzaje ośrodków odpowiedzialności według ich struktury

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów badanej jednostki.

Zgodnie z klasyfikacją przedstawioną na rysunku 2., w analizowanym przedsiębiorstwie jako centrum złożone na przykład zdefiniowano ośrodek nazwany *zarząd*, z uwagi na połączenie kilku samodzielnych stanowisk oraz komórek podległych pre-

zesowi w jedną jednostkę odpowiedzialności. Natomiast jako centrum nadrzędne została wyróżniona cała spółka z uwagi na fakt, że jednostka ta została utworzona z następujących ośrodków odpowiedzialności: pionu finansowo-organizacyjnego, pionu technicznego, pionu handlowego oraz zarządu.

Ważną częścią procesu strukturalizacji budżetów jest przypisywanie MPK-ów do stworzonej struktury ośrodków odpowiedzialności. To struktura MPK pozwala na określenie kwotowego zużycia czynników produkcji przez określenie miejsca w przedsiębiorstwie bądź wskazanie realizowanej funkcji. W omawianym przykładzie wszystkie jednostki wymienione w strukturze organizacyjnej stanowiły MPK-i.

Kolejnym etapem tworzenia budżetów jest identyfikacja alokacji grup obiektów kosztowych. Ta operacja polega na analizie kompetencji, zasobów, zadań i odpowiedzialności przypisanych do poszczególnych jednostek organizacyjnych. Oznacza to, że np. prosty ośrodek odpowiedzialności może planować i kontrolować koszty kilku grup kosztowych przypisanych do danej komórki organizacyjnej. Z tego wynika, że lista tabel budżetowych dla kosztów prostych będzie obejmowała grupy kosztowe przypisane do danej jednostki organizacyjnej.

Tworzenie tabel wymaga zdefiniowania linii budżetowych. Do tego zadania wykorzystano koszty rodzajowe. W opisywanym przedsiębiorstwie układ rodzajowy składał się z 15 kont syntetycznych oraz 150 kont analitycznych. Tabela zawierająca wszystkie pozycje analityczne jest zbyt złożona oraz nadmiarowa, zwłaszcza dla komórek, gdzie liczba kont, które biorą udział w ewidencji kosztów, jest niewielka. Jeżeli mamy do czynienia z jednostką np. administracyjną, gdzie ujmuje się tylko koszty pracownicze, budżet będzie zawierał 150 linii, z czego używane będą tylko konta kosztów osobowych. W związku z tym zbudowano strukturę wierszy w tabeli na bazie listy kosztów historycznych. Jeżeli jakaś pozycja rodzajowa została odniesiona w ciężar danego MPK-u, zostawała ona automatycznie przypisywana do tabeli budżetowej tego MPK-u. Aby zapobiec sytuacjom braku możliwości zaplanowania kosztu występującego po raz pierwszy w budżecie, przyjęto procedurę modyfikacji (dodawania) wierszy w tabeli na wniosek osoby sporządzającej budżet.

Można uznać, że brak analizy istotności kosztów układu rodzajowego prowadzi do zbyt dużej koncentracji menedżerów na nieistotnych kwotach. Jednak dzięki temu paradoksalnie został ułatwiony proces planistyczny oraz kontrolny. Kierownicy tworzący budżet byli dobrze obeznani z pozycjami, które występowały w tabelach, a raporty kontrolne bez dodatkowych analiz wskazywały przyczyny powstania odchyień.

Jak wcześniej zauważono, zaprezentowane przekroje informacyjne spełniają kryterium istotności dla potrzeb zarządczych. Ważne jest też kryterium odpowiedzialności, oznaczające, że za każdą pozycją w tabeli budżetowej stoi decydent.

Ostatnim etapem procedury strukturyzacji budżetów było przeprowadzenie ankiety na temat wszystkich elementów struktury budżetu wśród kontrolerów, zawierającej cztery pytania:

1. Czy tabela dostarcza istotnych informacji dla celów zarządczych?
2. Czy istnieje możliwość zaplanowania pozycji tabeli przez osobę odpowiedzialną?



3. Czy istnieje możliwość kontroli pozycji ujętej w tabeli?
4. Czy istnieje możliwość ustalenia wartości rzeczywistej dla elementu umieszczonego w tabeli?

W przypadku negatywnej odpowiedzi na jedno z tych pytań proces strukturyzacji był modyfikowany i powtarzano ankietę ewaluacyjną. Gdy wszystkie układy tabel uzyskały akceptację, proces wdrożeniowy przeszedł do fazy tworzenia procedur planistycznych.

## 6. Zakończenie

Konsekwencją wdrożenia budżetowania jest posługiwanie się strukturą budżetów cząstkowych oraz strukturą tabel budżetowych. Jakość strukturyzacji tych elementów rzutuje na pracochłonność systemu, szczegółowość danych, jakość informacji dla celów zarządczych itp. Niewłaściwe podejście do tego etapu może spowodować brak akceptacji budżetowania wśród kadry kierowniczej bądź utrudnienie lub unieвозмоwienie przetwarzania danych wykorzystywanym w tym systemie.

Zastosowanie metodyki polegającej na definicji struktur: organizacyjnej, ośrodków odpowiedzialności, ścieżki wyniku finansowego oraz kosztów i przychodów pozwala na skrócenie procesu wdrożeniowego, ułatwienie prac koncepcyjnych oraz wprowadzanie modyfikacji w działającym już systemie.

## Literatura

- Czakon W., 2011, *Planowanie i kontrola budżetowa w organizacjach*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Drury C., 2000, *Management and Cost Accounting*, Business Press by Thompson Learning.
- Dunaj B. (red.), 1996, *Współczesny słownik języka polskiego*, Wilga, Warszawa.
- Dylewski M., Filipiak B., Szczypa P., 2007, *Budżetowanie w przedsiębiorstwie. Aspekty rachunkowe, finansowe i zarządcze*, CeDeWu.pl, Warszawa.
- Horngren C., Foster G., Datar S., 2008, *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Prentice-Hall Inc.
- Komorowski J., 1997, *Budżetowanie jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem*, PWN, Warszawa.
- Norkowski M., 2015, *Zarządzanie współczesnym przedsiębiorstwem według koncepcji beyond budgeting*, CeDeWu, Warszawa.
- Ruśkowski E., Zawadzka-Pąk U., 2010, *Prawne problemy konstrukcji i funkcjonowania budżetu zadaniowego we Francji. Wnioski dla Polski*, Temida 2, Białystok.
- Schreyogg G., Steinmann H., 1992, *Zarządzanie. Podstawy kierowania przedsiębiorstwem. Koncepcje, funkcje, przykłady*, Politechnika Wrocławska, Wrocław.
- Sierpińska M., Niedbała B., 2003, *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U., nr 121, poz. 591.