

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 442

**Wyzwania w zarządzaniu kosztami
i dokonaniami**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Joanna Świrska-Korlub, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronach internetowych

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 2016

ISSN 1899-3192

e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-597-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław

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: Rachunek kosztów w generowaniu kosztowej informacji zarządczej w podmiotach leczniczych / Cost accounting in generating cost management information in health care entities	11
Barbara Batóg, Jacek Batóg, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Identyfikacja kluczowych czynników sukcesu na potrzeby zarządzania dokonaniami przedsiębiorstw sektora produkcji artykułów spożywczych / Critical success factors identification for performance management of companies in food production sector	21
Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Model biznesu w raportowaniu zintegrowanym / Business model in integrated reporting	32
Renata Biadacz: Prezentowanie informacji na temat społecznej odpowiedzialności w zakresie ochrony środowiska w sprawozdawczości zewnętrznej przedsiębiorstw przemysłu przetwórstwa tworzyw sztucznych / Presentation of information on social responsibility of environmental protection in external reporting in enterprises of plastics processing industry	52
Anna Bialek-Jaworska: Zróżnicowanie kosztów kształcenia w szkołach wyższych a ich finansowanie / Differences in higher education costs and their financing	61
Jolanta Chluska: Kontrola kosztów w jednostce mikro / Cost control in micro entity	75
Dorota Czerwińska-Kayzer: Memoriałowe i kasowe wyniki przedsiębiorstwa w ocenie jego działalności na przykładzie przedsiębiorstw produkujących pasze / Accrual and cash results in assessment of company activity on the example of enterprises producing feed	83
Marcin Czyczerski, Sebastian Lotz: Rola przywództwa w zarządzaniu dokonaniami / The role of leadership in performance management	93
Izabela Emerling: Budżetowanie kosztów a zarządzanie podmiotem leczniczym / Budgeting costs vs. management of health care facility	102
Wiktor Gabrusewicz: Koszty prac rozwojowych w dokonaniach przedsiębiorstw / Development works costs of enterprises accomplishments	112
Marek Gajewski: Zastosowanie taksonomicznej analizy struktury kosztów rodzajowych do oceny poziomu koherencji działań podmiotów leczniczych / The use of the taxonomic analyzes of cost structure to an assessment of the coherence level in hospitals	122

Rafał Jagoda: Wpływ sezonowości na koszty i przychody przedsiębiorstwa z branży budowlanej / Seasonal impact on costs and income of enterprises in the building industry	136
Elżbieta Jaworska, Grzegorz Bucior: Koszty w przedsiębiorstwach hotelarskich / Costs in enterprises from hotel industry.....	146
Jacek Jaworski, Marek Witkowski: Podstawy koncepcyjne strategicznej karty wyników dla spółdzielni mieszkaniowej / Conceptual basis of Balanced Scorecard for housing cooperative	155
Magdalena Jaworzyńska: Znaczenie perspektywy interesariuszy w zarządzaniu strategicznym zakładem opieki zdrowotnej na przykładzie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej w Puławach / The role of perspective of stakeholders in the strategic management of health care facility on the example of health care in Puławy.....	165
Beata Juralewicz: Identyfikacja i wyodrębnianie przychodów i kosztów przewozów o charakterze użyteczności publicznej w przedsiębiorstwach transportu samochodowego / Identification and distinction of revenues and costs of public utility transport in bus enterprises	175
Marta Kołodziej-Hajdo: Kontrola zarządcza w jednostkach administracji publicznej – aspekty praktyczne / Management control in government administration units – practical aspects.....	184
Bartosz Kołodziejczuk, Magdalena Szydelko: Benchmarking w zarządzaniu kosztami przedsiębiorstwa / Benchmarking in business cost management	194
Roman Kotapski: Ośrodki odpowiedzialności i miejsca powstawania kosztów w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych / Responsibility centers and cost centers in water and sewerage companies.....	203
Robert Kowalak: Mierniki dokonań w kokpitach menedżerskich przedsiębiorstwa / Performance indexes in dashboard	213
Marcin Kowalewski: Systemy rachunku kosztów w <i>lean accounting</i> / Cost accounting of lean system.....	222
Justyna Kujawska: Koncepcja pomiaru efektywności podmiotu leczniczego / Effectiveness measurement concept of hospitals	230
Dorota Kuźdowicz, Janina Jędrzejczak-Gas, Paweł Kuźdowicz: Raportowanie przepływów strumieni wartości w systemie ERP / Reporting value stream flows in the ERP system.....	240
Paweł Kuźdowicz: Zastosowanie obliża kosztowego w analizie odchyleń przedsięwzięcia / Cost obligation of an enterprise	249
Zbigniew Leszczyński: Analizy wartości cyklu procesów w programie redukcji zużycia zasobów produkcyjnych (kosztów produkcji) / Value analysis of process cycle as a part of production resources reduction program (production costs)	258

Grzegorz Lew: Koszty klienta w przedsiębiorstwach handlowych / Customer costs in commercial companies	270
Krzysztof Małys: Analiza struktury kosztów w publicznych szkołach wyższych w Polsce / Cost structure analysis in institutions of public higher education	278
Jarosław Mielcarek: Falsyfikacja tradycyjnego modelu rachunku kosztów docelowych / Target costing traditional model falsification	290
Andrzej Niemiec: Identyfikacja krytycznych czynników sukcesu (CSFS) za pomocą macierzy istotności-sterowalności (<i>Relevance-Manageability Matrix</i>) na przykładzie firm sektora transportu lądowego / Identification of critical success factors by Relevance-Manageability Matrix on the example of land transport sector companies.....	304
Maria Niepłowicz: Analiza porównawcza zastosowania zrównoważonej karty wyników w podmiotach leczniczych / The use of Balanced Scorecard in health care organizations. Comparative analysis.....	317
Bartłomiej Nita: Krytyka zrównoważonej karty wyników / The critique of Balanced Scorecard	325
Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski: Próba wyceny innowacji uelastyczniającej technologię wytwarzania / Attempt to evaluate innovation making manufacturing process flexible.....	334
Edward Nowak: Pojemność informacyjna rachunku zysków i strat małych jednostek gospodarczych / Information capacity of profit and loss accounts in small economic entities.....	349
Ryszard Orliński: Rachunek kosztów pacjenta na przykładzie szpitala / Cost accounting of patients on the example of hospital.....	358
Sabina Rokita: Możliwości wykorzystania strategicznej karty wyników w zarządzaniu działalnością innowacyjną przedsiębiorstwa / Possibilities of use of the Strategic Scorecard in enterprises innovative activity management.....	368
Jolanta Rubik: Wytyczne i uregulowania raportowania społecznej odpowiedzialności / Guidelines and regulations of corporate social responsibility reporting.....	379
Wojciech Sadkowski: Przegląd dotychczasowych modeli rachunku kosztów jakości / Review of existing models of quality costs calculation	388
Beata Sadowska: System pomiaru dokonań w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe – proces przygotowania i implementacji / Achievements measurement system at the State Forests National Forests Holding – process of preparing and implementation.....	399
Dorota Śładkiewicz: Nośniki wartości i ich rola w procesie kreowania wartości przedsiębiorstwa / Value drivers and their role in creating enterprise value.....	408

Aleksandra Sulik-Górecka: Wyzwania w rozliczaniu kosztów na potrzeby dokumentacji cen transferowych / Cost accounting challenges regarding transfer pricing documentation	417
Anna Surowiec: Rachunek kosztów działań jako jedna z metod zarządzania kosztami łańcucha dostaw / Activity-Based Costing as one of the methods of supply chain management	428
Waldemar Szczepaniak: Przychody z działalności badawczej jako miernik dokonań szkół wyższych – analiza w odniesieniu do wielkości relatywnych / Revenues from research activity as a measure of achievements of universities – analysis in relation to the relative value	438
Olga Szolno: System monitorowania realizacji celów w samorządowej jednostce budżetowej / System of monitoring the objectives achievements in self-government budget unit	447
Alfred Szydelko: Rola rachunkowości finansowej w pomiarze dokonań / The role of financial accounting in performance measurement	459
Lukasz Szydelko: Ekonomiczna wartość dodana w bankach spółdzielczych / Economic value added in cooperative banks	468
Joanna Świerk: Analiza gotowości polskich miast do wdrożenia strategicznej karty wyników / An analysis of readiness of Polish local authorities for implementation of Balanced Scorecard	478
Monika Ucieszńska: Pomiar w kontroli zarządczej funkcjonującej w administracji podatkowej / Measurement in management control in tax administration	487
Piotr Urbanek: Strategie uniwersytetów publicznych w Polsce – próba oceny / Strategies of public universities in Poland – an attempt to access	500
Piotr Wanicki: Innowacje jako źródło wartości przedsiębiorstwa / Innovation as a source of enterprise value	510
Lidia Wiatrak: Badanie satysfakcji klientów w kontekście zarządzania jakością w organach administracji podatkowej / Study of customer satisfaction in the context of quality management in the authority tax administration .	519
Marcin Wierzbiński: System zarządzania dokonaniem a model biznesowy / Performance management system vs. business model	533
Grzegorz Zimon: Koszty zarządzania kapitałem obrotowym w przedsiębiorstwie handlowym / Performance management system vs. business model	552

Wstęp

Zmiany zachodzące na rynku, związane z coraz większą konkurencją, powodują, że przedsiębiorcy szukają rozwiązań dotyczących nie tylko utrzymania się na nim, lecz również rozwoju, co ma służyć poprawie ich pozycji względem innych jednostek gospodarczych. Zarządzanie kosztami i pomiar dokonań stanowią istotny element systemu podejmowania decyzji w przedsiębiorstwach. Są one stosowane w przedsiębiorstwach nie tylko dużych, ale również średnich i małych. Każda działalność jednostki gospodarczej generuje koszty, które powinny być pod stałą kontrolą zarządzających. Jest to temat wciąż aktualny w artykułach naukowych publikowanych w Polsce i na świecie, poruszany zarówno przez teoretyków, jak i praktyków.

Niniejszy zeszyt Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu jest poświęcony zagadnieniom zarządzania kosztami i pomiarowi dokonań. W związku z tym zawarte w nim artykuły dotyczą dwóch odrębnych tematycznie obszarów:

- zarządzania kosztami,
- zarządzania dokonaniem.

W obrębie każdego z nich zaprezentowano problemy zarówno teoretyczne, jak i praktyczne dotyczące systemów kosztów w podejmowaniu decyzji, mierników dokonań, raportowania dokonań.

Artykuły poświęcone zarządzaniu kosztami mają głównie charakter praktyczny. Ukazują przypadki jego zastosowania w szpitalu, podmiocie świadczącym usługi komunalne, szkole wyższej oraz w organach administracji podatkowej. Skupiają się również na rozważaniach poświęconych kontroli kosztów w jednostkach mikro, wprowadzonych do ustawy o rachunkowości w 2014 roku.

Teksty związane z tematyką zarządzania dokonaniem są połączeniem rozważań teoretycznych z empirycznymi. Dociekania teoretyczne dotyczą zagadnień pomiaru dokonań, raportowania dokonań, zastosowania narzędzi, jakimi są zrównoważona karta dokonań, budżetowanie, oraz kreowania wartości przedsiębiorstwa. Artykuły związane z wdrożeniem zarządzania dokonaniem w jednostkach gospodarczych dotyczą takich podmiotów, jak: zakład gospodarowania odpadami, jednostki samorządu terytorialnego, podmioty lecznicze, banki.

Redaktorzy zeszytu mają nadzieję, że opublikowane w nim artykuły będą inspiracją do poszukiwań nowych rozwiązań w obszarze zarządzania kosztami i dokonaniem, a jednocześnie pomogą rozwiązać problemy związane z ich wykorzystaniem w wybranych organizacjach.

Robert Kowalak, Marcin Kowalewski, Piotr Bednarek

Jolanta Chluska

Politechnika Częstochowska
e-mail: jchlusska@zim.pcz.pl

KONTROLA KOSZTÓW W JEDNOSTCE MIKRO

COST CONTROL IN MICRO ENTITY

DOI: 10.15611/pn.2016.442.06

JEL Classification: M 40, M41, M42, M49.

Streszczenie: Polskie podmioty gospodarcze, jeśli są jednostkami mikro, mogą stosować uproszczenia zasad rachunkowości, w tym rachunku kosztów. Uproszczenia w stosowanym rachunku kosztów mogą istotnie ograniczać informacje kosztowe potrzebne w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Kierownictwo jednostki powinno rozpoznać, w jakim stopniu uproszczenia rachunku kosztów zakłóca ich kontrolę. Celem artykułu jest wykazanie zasad kontroli kosztów w jednostkach mikro, z punktu widzenia ich wartości decyzyjnych. Rachunek kosztów ukierunkowany na rozliczenia podatkowe nie spełnia oczekiwań kadry zarządzającej. Jako narzędzia badawcze wykorzystano analizę literatury przedmiotu, aktów prawnych oraz studium przypadku.

Słowa kluczowe: jednostka mikro, rachunek kosztów, zarządzanie.

Summary: Polish economic operators, if they are micro entities, may apply simplified rules of accounting, including cost accounting. Simplifications in the application of cost accounting can significantly reduce the cost information needed in business management. Management should decide how much simplifications of costing disrupt their control. The aim of this article is to demonstrate the principles of cost control in micro units, from the point of view of the value of their decisions. Costing focused on tax returns does not meet the expectations of management. The analysis of literature, legislation and case study are used as research tools.

Keywords: micro entity, cost accounting, management.

1. Wstęp

Obowiązki w zakresie prowadzenia rachunkowości w różnych podmiotach gospodarczych uzależnione są od uwarunkowań prawnych nie tylko z zakresu prawa bilansowego, ale także przepisów regulujących zasady podstawowej działalności. Z punktu widzenia aktów prawnych, system informacyjny rachunkowości określają przepisy ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Ostatnie nowelizacje ustawy o rachunkowości podzieliły polskie podmioty rachunkowości na trzy grupy:

jednostki mikro, małe jednostki oraz pozostałe jednostki, które można określić jako większe podmioty. W artykule scharakteryzowano informacyjne aspekty rachunku kosztów w jednostce mikro z podkreśleniem możliwości kontroli kosztów.

Celem artykułu jest wykazanie zasad kontroli kosztów w jednostkach mikro z punktu widzenia ich wartości decyzyjnych.

Ze względu na zakres artykułu rozważania dotyczą fragmentu procesu controlingu kosztów, jakim jest kontrola. Jako narzędzia badawcze wykorzystano analizę literatury przedmiotu, aktów prawnych oraz studium przypadku.

2. Jednostka mikro jako podmiot rachunku kosztów

Obowiązki w zakresie rachunkowości jednostek mikro określa ustawa o rachunkowości, precyzując, które podmioty mogą przyjąć status jednostki mikro i w jakim trybie. Uwarunkowania przyjęcia statusu jednostki mikro podsumowano w tabeli 1.

Tabela 1. Uwarunkowania przyjęcia statusu jednostki mikro

Lp.	Forma organizacyjna podmiotu	Uwarunkowania statusu jednostki mikro
1	Spółki handlowe (osobowe i kapitałowe, w tym również w organizacji) oraz spółki cywilne, a także inne osoby prawne, z wyjątkiem Skarbu Państwa i Narodowego Banku Polskiego	Jeżeli jednostki te w roku obrotowym, za który sporządzają sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy, a w przypadku jednostek rozpoczynających działalność w roku obrotowym, w którym rozpoczęły działalność, nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości: a) 1 500 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego, b) 3 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy, c) 10 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty.
2	Osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie	Jeżeli przychody netto tych jednostek ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych wyniosły równowartość w walucie polskiej nie mniej niż 1 200 000 euro i nie więcej niż 2 000 000 euro za poprzedni rok obrotowy, a w przypadku jednostek rozpoczynających działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą – w roku obrotowym, w którym rozpoczęły działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą.
3	Osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie	Jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy są niższe niż równowartość w walucie polskiej 1 200 000 euro, a osoby te lub wspólnicy przed rozpoczęciem roku obrotowego zawiadomili urząd skarbowy właściwy w sprawach opodatkowania podatkiem dochodowym, że będą stosowali zasady ustawy o rachunkowości.
4	Stowarzyszenia, związki zawodowe, organizacje pracodawców, izby gospodarcze, fundacje, przedstawicielstwa przedsiębiorców zagranicznych, w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, społeczno-zawodowe organizacje rolników, organizacje samorządu zawodowego, organizacje samorządu gospodarczego rzemiosła i Polskie Biuro Ubezpieczycieli Komunikacyjnych. Jeżeli nie prowadzą działalności gospodarczej, mają status jednostki mikro.	

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o rachunkowości.

Warunkiem koniecznym przyjęcia statusu jednostki mikro jest podjęcie w tej sprawie decyzji przez organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe. Decyzja ta jest równoznaczna z akceptacją zasad sporządzania sprawozdania finansowego z zastosowaniem uproszczeń przewidzianych dla jednostek mikro przez ustawę o rachunkowości, w tym stosowania uproszczonej sprawozdawczości według Załącznika nr 4 do ustawy.

Katalog uproszczeń dla jednostek mikro prezentuje tabela 2. Jak wynika z zapisów ustawy, część z wymienionych uproszczeń ma charakter fakultatywny, co oznacza, że decyzje w tej sprawie powinien podjąć kierownik jednostki i opisać je w dokumentacji przyjętych zasad rachunkowości¹.

Tabela 2. Uproszczenia rachunkowości jednostek mikro

Obszar rachunkowości	Zakres uproszczeń	Przepis prawa
Wycena aktywów i pasywów, kosztów i przychodów jednostki mikro	Jednostka mikro, o której mowa w art. 3 ust. 1a pkt 2 UoR, może zrezygnować z zachowania zasady ostrożności przy wycenie poszczególnych składników aktywów i pasywów.	art. 7.2a
	Jednostka mikro, o której mowa w art. 3 ust. 1a pkt 2 UoR, ustaloną w rachunku zysków i strat różnicą pomiędzy przychodami a kosztami zwiększa – po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego – odpowiednio przychody lub koszty w następnym roku obrotowym. Różnicę dodatnią może zaliczyć na poczet zwiększenia kapitału (funduszu) podstawowego.	art. 47.3a.
	Jednostka mikro nie wycenia aktywów i pasywów według wartości godziwej i skorygowanej ceny nabycia.	art. 28a

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o rachunkowości.

Przewidziany dla jednostek mikro Załącznik nr 4 do ustawy o rachunkowości, charakteryzujący zakres sprawozdania finansowego, proponuje uproszczenie w zakresie rachunku zysków i strat, co przekłada się na zasady rachunku kosztów podmiotów. Ustawa wprowadza jedną wersję rachunku zysków i strat – wersję porównawczą. W sprawozdaniu tym prezentowane są następujące grupy kosztów i przychodów:

- a) przychody i koszty podstawowej działalności operacyjnej,
- b) pozostałe przychody i zyski oraz
- c) pozostałe koszty i straty.

Rachunek kosztów jest podsystemem rachunkowości. Pojęcie rachunku kosztów w literaturze przedmiotu jest różnie definiowane. Wybrane definicje rachunku kosztów zawiera tabela 3.

¹ Jednostki mikro nie stosują wyceny aktywów i pasywów według wartości godziwej i skorygowanej ceny nabycia. Wywiera to wpływ na wartość ujmowanych kosztów, por. [Remlein 2010, s. 162, 163].

Tabela 3. Wybrane definicje rachunku kosztów

Źródło	Definicja rachunku kosztów
G.K. Świdorska (red.), 2011, <i>Rachunek kosztów w Zakładzie Opieki Zdrowotnej. Podręcznik</i> , Oficyna Wydawnicza SGH w Warszawie, Warszawa, s. 10.	„proces identyfikowania, gromadzenia, przetwarzania, prezentowania i interpretowania informacji o kosztach dla dokonywania ocen i podejmowania decyzji przez użytkowników tych informacji”.
E. Nowak, 2011, <i>Rachunek kosztów w jednostkach gospodarczych. Podejście sprawozdawcze i zarządcze</i> , Wydawnictwo Ekspert, Wrocław, s. 13.	„jest procesem ustalania kosztów prowadzenia działalności gospodarczej polegającej na wytwarzaniu i sprzedaży wyrobów lub świadczeniu usług czy też obrotu towarami”.
A. Jarugowa, W. Malc, K. Sawicki, 1990, <i>Rachunek kosztów</i> , PWE, Warszawa, s. 52.	„badanie i transformowanie, według przyjętego modelu informacji o kosztach działalności podmiotu, służące użytkownikom do oceny sytuacji, podejmowania decyzji gospodarczych i kontroli ich urzeczywistnienia”.

Źródło: opracowanie własne na podstawie literatury.

Kierownik jednostki mikro w polityce rachunkowości określa:

- a) zakres i strukturę kosztów,
- b) warianty ewidencyjne kosztów,
- c) zasady rozliczania kosztów,
- d) zasady kalkulacji kosztu jednostkowego,
- e) zasady sprawozdawczości kosztów.

3. Ewidencja kosztów źródłem informacji o kosztach jednostki mikro

Wybór wariantu ewidencyjnego kosztów jako elementu rachunku kosztów jednostki mikro ma istotne znaczenie w kreowaniu informacji kosztowych do różnych celów. W planach kont konta kosztów i przychodów odzwierciedlają następujące zespoły kont:

- a) Zespół 4 – „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”,
- b) Zespół 5 – „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”,
- c) Zespół 7 – „Przychody i koszty związane z ich osiągnięciem”.

Podmioty gospodarcze w Polsce, zgodnie z teorią rachunkowości, mogą prowadzić następujące warianty ewidencyjne kosztów:

- 1) wariant uproszczony – ewidencja kosztów tylko na kontach kosztów według rodzaju, na kontach Zespołu 4 planów kont,
- 2) wariant uproszczony – ewidencja kosztów odbywa się jedynie w przekroju typów działalności (miejsc powstawania kosztów) na kontach Zespołu 5 planów kont z dalszym ich rozliczeniem,
- 3) wariant pełny – ewidencja kosztów obejmuje zarówno rodzaj kosztów, jak i miejsce ich powstawania (zarówno Zespół 4, jak i Zespół 5 planu kont); wariant ten daje najpełniejszą informację o ponoszonych kosztach.

Koszty grupowane na kontach kosztów w przekroju ich rodzaju mają charakter kosztów prostych i dotyczą działalności podstawowej podmiotu. Zakres i strukturę kosztów według rodzaju ustala się w podmiocie mikro, uwzględniając wymogi sprawozdawcze i informacyjne. Podmiot mikro może uszczegóławiać podstawowy wykaz kont kosztów według rodzaju, w zależności od potrzeb i wbudowanych podziałów kosztów dla celów np. rozliczeń podatkowych czy rachunkowości zarządczej.

Przewidziana dla jednostek mikro wersja porównawcza rachunku zysków i strat skłania do wniosku, że podmioty powinny prowadzić ewidencje kosztów przynajmniej w zakresie kosztów według rodzaju, czyli mogą ograniczyć zakres ewidencji kosztów. W niektórych przypadkach od 2016 r. możliwe jest nawet tak istotne uproszczenie w tym zakresie, że ewidencja kosztów może sprowadzać się do wymiaru podatkowego [Rozporządzenie Ministra Finansów z 18 grudnia 2015; Ustawa z 29 września 1994, art. 2, ust. 5]. Dotyczy to m.in. jednostek mikro – organizacji pozarządowych, z wyłączeniem spółek kapitałowych w przypadku spełnienia przez nie warunków i zasad Ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie.

Rozporządzenie z dnia 18 grudnia 2015 r. w sprawie prowadzenia uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów przez niektóre organizacje pozarządowe oraz stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego określa:

- a) sposób prowadzenia uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów,
- b) warunki, jakim powinna odpowiadać uproszczona ewidencja.

Decyzję w sprawie prowadzenia uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów podejmuje organ uprawniony do zatwierdzenia sprawozdania finansowego. O wyborze prowadzenia uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów jednostka w terminie do końca pierwszego miesiąca roku podatkowego, w którym rozpoczyna prowadzenie ewidencji, a w przypadku jednostek rozpoczynających działalność w terminie 30 dni od dnia rozpoczęcia działalności, zawiadamia naczelnika urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania podatkiem dochodowym [ustawa z 24 kwietnia 2003, art. 10a]. Uproszczona ewidencja obejmuje zbiory zapisów, obrotów (sum zapisów), które tworzą zestawienie przychodów i kosztów określone w Załączniku nr 1 do rozporządzenia z dnia 18 grudnia 2015 r. W zestawieniu rejestrowane są koszty uzyskania przychodów oraz koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów, klasyfikowane na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, oraz niestanowiące kosztów uzyskania przychodów wydatki pokryte z dochodów zwolnionych od podatku [Rozporządzenie Ministra Finansów z 18 grudnia 2015, § 1, 2, Załącznik 1].

4. Decyzyjne aspekty kontroli kosztów jednostki mikro

Rachunek kosztów jest ważnym elementem systemu rachunkowości, stanowi bowiem główne źródło informacji o kosztach do celów:

- a) ustalania kosztów jednostkowych produktów działalności,
- b) ustalania wyniku finansowego podmiotów,

- c) rozliczeń z kontrahentami,
- d) wyodrębnienia czynników kształtujących koszty podmiotu,
- e) analizy, kontroli i oceny prawidłowości gospodarowania zasobami oraz osób odpowiedzialnych za to gospodarowanie,
- f) planowania kosztów działalności.

Jak pokazuje przegląd zadań stojących przed rachunkiem kosztów jednostki mikro, odnoszą się one zarówno do rachunkowości finansowej, jak i zarządzania podmiotem. Rachunek kosztów, ze względu na swoje cele, odgrywa rolę służebną wobec procesów kontrolnych, decyzyjnych i planistycznych. Kontrola kosztów jest jednym z elementów zarządzania kosztami, a w efekcie zarządzania działalnością podmiotu gospodarczego. Zarządzanie podmiotem wymaga określonego systemu kontroli, czyli sprawdzenia, czy dane stany rzeczywiste są zgodne z planowanymi, i zalecenia dokonania odpowiednich korekt [Penc 2008, s. 329].

Nowoczesna kontrola powinna zapewnić rozdzielenie informacji istotnych od nieistotnych, poznanie słabych i mocnych stron, wspieranie celowo ukierunkowanej polityki firmy oraz rozpoznawanie i analizę kontrolowanych obszarów na tle innych firm, zwłaszcza konkurencyjnych [Kałużny 2008, s. 41].

W procesach kontroli można wyróżnić następujące etapy:

- a) określenie stanu pożądanego,
- b) określenie stanu faktycznego,
- c) porównanie stanu pożądanego lub normy ze stanem faktycznym,
- d) analizę odchyleń,
- e) podjęcie decyzji interwencyjnych [Kisielnicki 2008, s. 174].

Zasadniczym elementem kontroli jest pomiar stanu faktycznego. Jest on podstawą wszelkich dalszych decyzji kierownictwa jednostki i jako odniesienie do porównań jest istotnym czynnikiem wiarygodności i prawidłowości tych decyzji. Analiza kosztów, jako instrument zarządzania kosztami, powinna odnosić się do trzech ważnych obszarów tych analiz:

- a) rozpoznawania przebiegu kosztów, ustalania tendencji rozwojowych kosztów,
- b) badania struktury kosztów, z naciskiem na składniki kosztów wyróżnione według określonych kryteriów oraz zależności między nimi,
- c) rozpoznawania wpływu określonych czynników na poziom i strukturę kosztów w celu wskazania działań mających doprowadzić do osiągnięcia redukcji ponoszonych kosztów [Nowak 2011, s. 68].

Ewidencja kosztów jednostki mikro powinna dostarczyć takich informacji o kosztach działalności, aby były one prawidłowe i przydatne w procesach zarządzania. Ograniczanie informacji kosztowych do wydatków czy zawężenie ich do informacji potrzebnych do rozliczeń podatkowych jest niewystarczające w procesie podejmowania decyzji². Przekroczenie granicy uproszczeń w rachunkowości może

² Praktyka gospodarcza pokazuje, że w jednostkach małych nie dostrzega się czasami możliwości czy konieczności stosowania rozbudowanych, nowoczesnych rachunków kosztów. Decydują o tym przede wszystkim problemy kadrowe oraz mało skomplikowana działalność – por. [Rubik 2011, s. 102].

doprowadzić do utraty wiernego i rzetelnego obrazu sytuacji finansowej jednostki [Wysłocka, Biadacz 2014, s. 181].

Biorąc pod uwagę znaczenie kontroli w prawidłowym zarządzaniu, podkreśla się jej istotne funkcje:

- a) diagnostyczną,
- b) informacyjną,
- c) regulacyjną,
- d) profilaktyczną,
- e) korygująco-ochronną,
- f) pobudzająco-kreatywną [Penc 2008, s. 334].

Realizacja funkcji diagnostycznej pozwala ocenić dotychczasową realizację kosztów jednostki oraz ustalić przyczyny występujących nieprawidłowości. Proces kontrolny jest także formą monitorowania realizacji założonych planów i strategii w zarządzaniu. Pozwala uniknąć obniżenia sprawności i ponoszenia ujemnych wyników działalności. Podjęte działania korygujące oraz pobudzające prowadzą do osiągnięcia lepszych rezultatów w przyszłości. Prawidłowy rachunek kosztów, w tym ewidencja kosztów, dostarcza informacji niezbędnych na każdym etapie procesu kontrolnego. Jako przykład potrzeby kontroli i analizy kosztów może posłużyć wybrany fragment wniosków z działań kontrolnych opartych na ewidencji kosztów.

Przykład 1.

W spółce X (spełniającej warunki jednostki mikro), produkującej komponenty do obuwia, na podstawie szczegółowej analizy kosztu wytworzenia „Komponentu nr 1” ustalono koszt jednostkowy produkcji na 36,50 zł. Na podstawie ewidencji i procesów kalkulacji możliwa była kontrola i porównanie z kosztem planowanym oraz ceną sprzedaży. Stwierdzono, że produkt jest rentowny, koszty rzeczywiste są niższe, niż planowano, a także koszty jego wytworzenia są niższe niż konkurenta. Pogłębiona analiza wykazała jednak, że wnioski nie były poprawne, gdyż analizowany koszt jednostkowy nie zawierał amortyzacji maszyny, jako że zastosowana amortyzacja, zgodna z rozwiązaniami podatkowymi, sprawiła, że wartość użytkowanej maszyny została w okresach poprzednich ujęta jako koszt i obecnie maszyna jest całkowicie zamortyzowana, choć nadal wykorzystywana do produkcji „Komponentu nr 1”.

Wnioski powyższe nie byłyby możliwe bez szczegółowej informacji kosztowej, nie tylko w ujęciu podatkowym, ale także płynącej z systemu rachunkowości podmiotu.

5. Zakończenie

Kierownictwo jednostek mikro stoi przed decyzją ustalenia zakładowych zasad rachunku kosztów. Wybór zakresu i struktury informacji niezbędnych w procesach decyzyjnych wyznacza ramy identyfikacji, gromadzenia, ewidencji, przetwarzania, prezentowania i interpretacji kosztów jednostki. Podstawą podejmowania decyzji

w obszarze rachunku kosztów jako podsystemie rachunkowości jest zestawienie korzyści związanych z uproszczeniami. Ewidencje podatkowe kosztów są ważne z punktu widzenia spełnienia obowiązków publiczno-prawnych, jednak nie dostarczają informacji do celów zarządzania jednostką. Kontynuacja działalności jednostki, jej potencjalny rozwój, jak również bieżąca działalność wymagają podstawy decyzyjnej wiarygodnej i prawidłowej. W zakresie potrzeb informacyjnych do celów sprawozdawczości rachunku zysków i strat podkreślenia wymaga także fakt, że niektóre jednostki mikro, zgodnie z ustawą o rachunkowości, nadwyżką kosztów nad przychodami lub nadwyżką przychodów nad kosztami (jako wynikiem finansowym netto ogółem – Załącznik nr 4 do ustawy o rachunkowości) zwiększają – po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego – odpowiednio koszty lub przychody w następnym roku obrotowym; różnica dodatnia może być zaliczona na zwiększenie kapitału (funduszu) podstawowego [Ustawa z dnia 29 września 1994, art. 47, ust. 3a]. Nieprawidłowe, niekontrolowane i niezweryfikowane dane wynikowe rodzą ryzyko przeniesienia błędów na kolejne okresy sprawozdawcze.

Literatura

- Jarugowa A., Malc W., Sawicki K., 1990, *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa.
- Kałużny S., 2008, *Kontrola wewnętrzna. Teoria i praktyka*, PWE, Warszawa.
- Kisielnicki J., 2008, *Zarządzanie. Jak zarządzać i być zarządzanym*, PWE, Warszawa.
- Nowak E., 2016, *Analiza kosztów w ocenie działalności przedsiębiorstwa*, CeDeWu.pl, Warszawa.
- Nowak E., 2011, *Rachunek kosztów w jednostkach gospodarczych. Podejście sprawozdawcze i zarządcze*, Wydawnictwo Ekspert, Wrocław.
- Penc J., 2008, *Encyklopedia zarządzania. Podstawowe kategorie i terminy*, Wyższa Szkoła Studiów Międzynarodowych w Łodzi, Łódź.
- Remlein M., 2010, *Funkcja informacyjna rachunkowości a wycena według wartości godziwej*, Studia i Prace Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, t. 2, nr 14.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2015 r. w sprawie prowadzenia uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów przez niektóre organizacje pozarządowe oraz stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego, Dz.U. z 2015, poz. 2178.
- Rubik J., 2011, *Systematyczny czy decyzyjny rachunek kosztów dla małych i średnich przedsiębiorstw*, [w:] Chluska J. (red.), *Teoria i praktyka rachunkowości małych i średnich przedsiębiorstw*, Wyd. Wydziału Zarządzania Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.
- Świderska G.K. (red.), 2011, *Rachunek kosztów w Zakładzie Opieki Zdrowotnej. Podręcznik*, Oficyna Wydawnicza SGH w Warszawie, Warszawa.
- Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, Dz.U. z 2016, poz. 239.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2013, poz. 330 ze zm.
- Wyslocka E., Biadacz R., 2014, *Ocena zmian w uproszczonej sprawozdawczość mikropodmiotów*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 71 (832).