Państwo i Społeczeństwo
II: 2002 nr 2

Barbara Boczkowska

METODOLOGIA RACHUNKU KOSZTÓW I WYNIKÓW W CONTROLLINGU

1. ZASADY ANALIZY KATEGORII KOSZTOWYCH

Etapem końcowym aktualnego rachunku kosztów jest analiza i ocena rzeczywiście poniesionych kosztów. Analiza kosztów ma ogromne znaczenie w ocenie działalności podmiotów gospodarczych, a wynika to z roli kosztów jako jednej z podstawowych kategorii ekonomicznych. W kosztach własnych produktów znajduje odzwierciedlenie jakość pracy w różnych fazach działalności gospodarczej, a koszty stanowią element określający wiele syntetycznych mierników ekonomicznych oraz wskaźników rentowności.

Dostarczenie kierownictwu jednostki gospodarczej szczegółowych informacji o kształtowaniu się kosztów w różnych przekrojach, które są potrzebne do oceny zaobserwowanego ich poziomu, to główny cel analizy kosztów. Informacje kosztowe, które są zawarte w sprawozdaniach finansowych i raportach bieżących są zbyt syntetyczne i zazwyczaj nie wystarczają do dokładnego poznania i oceny kosztów rzeczywiście poniesionych.

Analizę kosztów przeprowadza się w różnych momentach działalności jednostki gospodarczej. Dotyczy ona zarówno zdarzeń przyszłych, bieżących, jak i przeszłych. Ma ona za zadanie umożliwić:

- ocenę efektywności ekonomicznej rozwojowych przedsięwzięć inwestycyjnych,
- ocenę efektywności różnych wariantów bieżącej działalności przedsiębiorstwa,

• kontrolę i ocenę kosztów faktycznie poniesionych w okresach przeszłych[1].

Najważniejsze zadania analizy kosztów to przede wszystkim:

– ocena gospodarności przedsiębiorstwa oraz jego jednostek organizacyjnych na podstawie wskaźników kosztów,

– ocena poziomu faktycznie poniesionych kosztów poprzez porównanie z wielkościami uznanymi jako wzorcowe i interpretacja odchyleń od tych wielkości,

– ustalenie czynników mających zasadniczy wpływ na poziom i strukturę kosztów oraz ocena kierunku i siły oddziaływania wyróżnionych czynników,

– rozpoznanie i ocena możliwości obniżki kosztów globalnych oraz ich elementów składowych,

– wykrycie rezerw gospodarczych w zakresie wzrostu efektywności wykorzystania czynników produkcji,

– dostarczenie odpowiednich danych, potrzebnych do sporządzenia planu kosztów[2].

W analizie kosztów mamy do czynienia z trzema kategoriami wielkości, które wyznaczają zakres analizy kosztów. Są to: obiekty badania, jednostki czasu oraz kryterium analizy.

Jeśli chodzi o pierwszą kategorię wielkości, to są różne obiekty odniesienia kosztów. Najczęściej spotykane obiekty badania to: jednostka gospodarcza, która rozpatrywana jest jako całość, oraz jej jednostki organizacyjne niższego szczebla; typy działalności prowadzone w jednostce; produkty pracy, które będą efektami działalności jednostki gospodarczej, czy zlecenia produkcyjne.

Druga kategoria wielkości to jednostki czasu. Zazwyczaj są nimi w analizie kosztowej okresy sprawozdawcze (miesiąc) oraz lata obrotowe. Analiza kosztowa może też dotyczyć innych jednostek czasu jak kwartał czy półrocze.

Ostatnia kategoria wielkości to kryterium analizy kosztów, które stanowi określona kategoria kosztów. Mogą to być koszty całkowite albo wyodrębnione elementy składowe kosztów globalnych. W tym przypadku analiza kosztów może dotyczyć poziomu lub struktury kosztów.

W gospodarce występują ciągłe zmiany, które dotyczą cen, taryf, stawek, sposobów obliczania, wyposażenia technicznego, wielkości jednostek gospodarczych itp. Wszystkie te zmiany zakłócają porównywalność danych dotyczących kształtowania się kosztów w różnych okresach, w różnych obiektach gospodarczych i danych wzorcowych. W związku z tym, aby przystąpić do właściwej analizy kosztów, należy dane kosztowe sprowadzić do porównywalności. „Porównywalność kosztów jest zespołem warunków, od których spełnienia zależy przydatność wniosków wyciąganych z analizy kosztów porównywanych w czasie, w przestrzeni lub w stosunku do

---

[1] E. Nowak, *Rachunek kosztów*, Wrocław 1999, s. 141.

[2] M. Dobija, *Rachunkowość zarządcza i controlling*, Warszawa 1998, s. 157.

wzorców"[3]. Rozróżnia się następujące typy porównywalności: metodologiczną, czasową, podmiotową, przedmiotową i cenową. Poniżej zaprezentuję krótką charakterystykę każdej z nich.

Porównywalność metodologiczna to podstawowy warunek porównywalności danych kosztowych przejawiający się w przestrzeganiu identyczności pojęć, jak np. zakres i moment uznania kosztu za powstały.

Rozpatrywanie kosztów w okresach o tej samej rozpiętości, np. w miesiącach lub w latach z pewnego okresu wieloletniego, to porównywalność czasowa. Warunek ten szczególnie dotyczy porównywalności kosztów całkowitych.

Porównywalność cenowa jest związana z tym, że w różnych okresach następują zmiany cen, taryf oraz stawek. Każda taka zmiana powoduje zmianę kosztów, gdyż prawie zawsze koszty stanowią iloczyn zużycia czynników produkcji i ceny (stawki) lub zależą wyłącznie od stawki. Niezbędne jest zatem wyeliminowanie wpływu tego zjawiska i zapewnienie warunków porównywalności cen (stawek).

Porównywalność podmiotowa oznacza, że na rozpatrywaną zbiorowość składa się taka sama masa jednostek badania (np. zakładów w przedsiębiorstwie wielozakładowym). Warunek ten można uważać za spełniony, gdy w zakres danych wchodzą liczby dotyczące nowo uruchomionych jednostek (przy porównywaniu w czasie). Wszystkie zmiany organizacyjne spowodowane podziałem, łączeniem i przekazywaniem jednostek gospodarczych stwarzają zakłócenia porównywalności natury podmiotowej.

Porównywalność przedmiotowa to niezmienność zakresu porównań. Jest ona warunkiem uzyskania porównywalności kosztów w badaniu obejmującym tylko pewną część kosztów jednostki gospodarczej dotyczącą określonego wycinka działalności jej elementów. Przedmiotem oceny powinny być w zasadzie koszty wyrobów całkowicie porównywalnych, tj. o jednakowych standardach i symbolach. W miarę upływu czasu porównywalność przedmiotowa staje się coraz bardziej ograniczona na skutek stałego doskonalenia procesu produkcji oraz zmian konstrukcyjnych i technologicznych powodujących zmiany parametrów wyrobu.

Brak porównywalności kosztów w czasie, w przestrzeni czy w stosunku do wzorca może prowadzić do zupełnie fałszywych wniosków, dlatego dane kosztowe sprowadza się do porównywalności, najczęściej za pomocą odpowiednich przeliczeń. Jeśli chodzi o porównania dynamiczne, przelicza się dane z ubiegłych okresów lub z okresu sprawozdawczego. Z kolei przy porównaniach z wzorcem przeliczenie może dotyczyć kosztów uznanych za podstawę odniesienia lub kosztów rzeczywistych.

Wszystko co dzieje się w gospodarce, odbywa się w czasie. Odzwierciedleniem tego jest zmienność różnych zjawisk ekonomicznych, m.in. także kosztów. Koszty,

---

[3] E. Nowak, op. cit., s. 144.

zmieniając się w czasie, kształtują się najczęściej na różnym poziomie w różnych okresach. Badanie procesu zmian poziomu i rozwoju kosztów jest jednym z głównych zadań analizy kosztów.

Badanie dynamiki kosztów to porównywanie poziomu kosztów rzeczywiście poniesionych w danym podmiocie gospodarczym w danych okresach ustalonego przedziału czasowego. Badanie to polega na:

- określeniu przeciętnego poziomu kosztów zarejestrowanych w poszczególnych okresach badanego przedziału czasowego oraz ocenie odchyleń od owego przeciętnego poziomu,
- określaniu stopnia zmian poziomu kosztów w różnych okresach w stosunku do poziomu kosztów z okresu uznanego za podstawowy oraz ustaleniu zmian przeciętnych w całym badanym przedziale czasowym,
- wyodrębnianiu głównej tendencji rozwojowej (trendu) kształtowania się kosztów w wyróżnionym przedziale czasu,
- ustaleniu odchyleń zaobserwowanego poziomu kosztów od ich ogólnej tendencji rozwojowej[4].

Biorąc pod uwagę analizę czasową zmienności kosztów, to często do tej analizy stosuje się metody statystyczne. Są to metody analizy szeregów czasowych. W analizie kosztów bada się, oczywiście, szeregi czasowe kosztów.

Jednym z głównych zadań analizy szeregów czasowych kosztów jest określenie kierunku, tempa i intensywności ich zmian. Do tych celów stosuje się wiele miar, które ukazują zmiany poziomu kosztów w stosunku do poziomu z okresu przyjętego za podstawę. Biorąc pod uwagę tą podstawę, rozróżnia się:

- miary dynamiki o podstawie stałej (jednopodstawowe),
- miary dynamiki o podstawie ruchomej (łańcuchowe)[5].

Jeśli chodzi o miary dynamiki o stałej podstawie, to służą one do określania, jakie zmiany poziomu kosztów nastąpiły w kolejnych okresach w porównaniu z okresem podstawowym. Podstawą odniesienia w tym przypadku jest najczęściej poziom kosztów w pierwszym badanym okresie. Niekiedy jest to poziom kosztów w pewnym charakterystycznym okresie.

Natomiast w drugim przypadku, tj. miar dynamiki o ruchomej podstawie, to wykorzystywane są one do oceny, jakie zmiany poziomu kosztów następują z okresu na okres, np. z miesiąca na miesiąc, z roku na rok. W takim przypadku podstawą odniesienia jest poziom zjawiska z okresu poprzedniego.

Miary dynamiki szeregu czasowego dzielimy na dwa rodzaje:

- odchylenia kosztów,
- indeksy dynamiki kosztów[6].

---

[4] Ibidem, s. 146.

[5] C. Drury, *Rachunek kosztów*, Warszawa 1995, s. 277.

[6] E. Nowak, op. cit., s. 148.

Odchylenia kosztów poniesionych w różnych okresach można przedstawić w postaci odchyleń absolutnych i względnych.

Odchylenia absolutne (bezwzględne) kosztów to różnica między poziomem kosztów zaobserwowanym w dwóch różnych okresach. Odchylenie absolutne prezentuje wzór:

$$\Delta K = Kt - K0,$$

gdzie:
ΔK – odchylenie absolutne,
Kt – poziom kosztów w okresie bieżącym,
K0 – poziom kosztów w okresie uznanym jako podstawa odniesienia.

Powyższe odchylenie informuje, o jaką kwotę zmieni się (wzrośnie lub zmaleje) poziom kosztów w bieżącym okresie w stosunku do poziomu kosztów z okresu przyjętego za podstawę porównań.

Względne odchylenie kosztów to stosunek absolutnego odchylenia kosztów do poziomu kosztów w okresie przyjętym za podstawę odniesienia. Często odchylenie względne jest przedstawiane w procentach i nosi ono wtedy nazwę tempa zmian (przyrostu lub obniżki). Prezentuje go następujący wzór:

$$W = [(Kt - K0) / K0] \cdot 100\%$$

Tempo zmian W informuje, o ile procent poziom kosztów w badanym okresie się zmienił (zwiększył $W > 0$ lub zmniejszył $W < 0$) od ich poziomu w okresie przyjętym za podstawę odniesienia.

Indeksy dynamiki tempa wzrostu kosztów to indeksy, które określają stosunek poziomu kosztów w dwóch różnych okresach: badanym i podstawowym. Są one przeważnie zawsze wyrażone w procentach.

Wyróżniamy dwa rodzaje indeksów w zależności od tego, czy indeks oblicza się dla pojedynczych jednostek pewnej zbiorowości, czy też dla całego zespołu tej zbiorowości:

- indywidualne indeksy dynamiki,
- agregatowe indeksy dynamiki[7].

Indywidualny indeks dynamiki to stosunek poziomu kosztów w okresie badanym do poziomu w okresie podstawowym w ustalonym obiekcie badania.

$$I = (Kt / K0) \cdot 100\%$$

Indywidualny indeks dynamiki informuje o tym, jaki procent poziomu kosztów w okresie podstawowym stanowi poziom kosztów w okresie badanym.

Agregatowy indeks dynamiki kosztów to indeks, który przedstawia dynamikę kosztu jednostkowego w sytuacji, gdy dany produkt jest wytwarzany w różnych

[7] „Controlling i rachunkowość zarządcza w firmie" 1999, nr 3.

zakładach przedsiębiorstwa. Podstawa tego indeksu to średni ważony koszt jednostkowy w okresie podstawowym:

$$k0 = \Sigma qi0ki0 / \Sigma qi0,$$

oraz średni ważony koszt jednostkowy w okresie badanym:

$$kt = \Sigma qitkit / \Sigma qit,$$

gdzie:

k0, kt – średni ważony koszt jednostkowy w okresie podstawowym i badanym,
qi0, qit – wielkość produkcji i-tego zakładu w okresie podstawowym i badanym,
ki0, kit – koszt jednostkowy i-tego zakładu w okresie podstawowym i badanym.

Agregatowy indeks dynamiki kosztów jednostkowych obliczany jest następująco:

$$I = (kt / k0) \cdot 100\%$$

Nazwa tego indeksu to indeks dynamiki kosztów jednostkowych przy zmiennej strukturze produkcji.

Zmiany przeciętnego kosztu jednostkowego mogą być spowodowane zarówno zmianami poziomu kosztów w różnych zakładach, jak i zmianami wielkości produkcji w tych zakładach. Przy takich zmianach możemy obliczyć jeszcze dwa inne indeksy:

– indeks dynamiki kosztów jednostkowych przy stałej strukturze produkcji, w którym prowadzi się eliminację wpływu zmian struktury produkcji na dynamikę kosztu jednostkowego poprzez stabilizowanie jej na poziomie produkcji badanego okresu,

– indeks dynamiki kosztów jednostkowych pod wpływem zmian produkcji, w którym koszty jednostkowe stabilizuje się na poziomie kosztów okresu podstawowego.

Oprócz analizy dynamiki kosztów przeprowadza się również przyczynową analizę kosztów. Poziom kosztów zależy od wielu różnorodnych czynników, przy czym różne pozycje kosztów zależą w różny sposób od poszczególnych czynników. Poznanie tych czynników, ocena kierunku i siły ich wpływu to przyczynowa analiza kosztów. Jest ona bardzo ważna przy ocenie efektywności i sprawności gospodarczej oraz przy wykrywaniu możliwości w zakresie obniżenia kosztów oraz rezerw produkcyjnych. W analizie przyczynowej kosztów możemy wyróżnić następujące czynniki:

- czynniki, które zależą od przedsiębiorstwa (endogeniczne); powstają one na skutek działania lub zaniechania działania przez przedsiębiorstwo,
- czynniki, które są niezależne od przedsiębiorstwa (egzogeniczne); wynikają z oddziaływania otoczenia, jednostka nie ma na nie wpływu.

Biorąc pod uwagę treść ekonomiczną, czynniki, które wpływają na poziom kosztów, można podzielić na cztery grupy:

- wielkość produkcji,
- czynniki techniczne,
- czynniki organizacyjne,
- czynniki ekonomiczne[8].

Kierunek, siła i zakres oddziaływania poszczególnych czynników są bardzo różne.

Kolejnym etapem analizy kosztów jest analiza zmienności kosztów, która bada wrażliwość kosztów na zmiany wartości określonych parametrów działalności przedsiębiorstwa. W badaniach zmienności kosztów wykorzystuje się różne parametry działalności, takie jak:

- wielkość produkcji,
- wielkość zatrudnienia,
- stopień wykorzystania sił wytwórczych,
- czas pracy maszyn,
- czas pracy ludzi.

2. BUDŻETOWANIE KOSZTÓW

Rozpoczynając rozważania na temat budżetowania kosztów należy przedstawić krótką genezę tego zjawiska. Kategoria budżetu wywodzi się z czasów starożytnego Egiptu, Grecji i Rzymu. Jej powstanie należy powiązać z rozwojem państwowości, w którym pojawiają się finanse publiczne. Podatki i inne dochody finansowe państwa były gromadzone i rozdzielane na określone cele według przyjętych zasad. O istnieniu tego rodzaju działalności świadczą zapisy różnych operacji finansowych z okresu starożytności, a także ogólny poziom rozwoju organizacji państwa.

Najstarsze dowody stanowią spisy wpływów i majątku o charakterze ewidencyjno-kontrolnym[9].

W potocznym języku budżetowanie jest powiązane ze zjawiskami ekonomicznymi, które mają wyraz pieniężny. Świadczy to o tym, że termin ten jest pojęciem z dziedziny finansów, a zatem należy do stosunków ekonomicznych związanych z gromadzeniem i wydatkowaniem środków pieniężnych.

Termin „budżet" pochodzi od łacińskiego słowa *bulga*, które pierwotnie oznaczało torbę do zbierania dochodów, a następnie główny trzon tego słowa upowszechnił się jako pojęcie z zakresu finansów[10].

---

[8] E. Nowak, op. cit., s. 150.

[9] J. Bardach, B. Leśniodorski, M. Pietrzak, *Historia państwa i prawa polskiego*, Warszawa 1997, s. 233.

[10] N. Gajl, *Gospodarka budżetowa w świetle prawa porównawczego*, Warszawa 1993, s. 64.

Budżet to termin o wielorakim znaczeniu.

> Po pierwsze, budżetem nazywa się instytucję finansowo-prawną, służącą do organizacji planowania zasobów pieniężnych podmiotu publicznoprawnego. Po drugie, budżetem nazywany jest plan finansowy związku publicznoprawnego (państwa, gminy), ujmujący jego dochody i wydatki w pewnym odcinku czasowym[11].

W sensie mikroekonomicznym budżet to zestawienie dochodów i wydatków podmiotu gospodarczego, które są przeznaczone na finansowanie określonych zadań produkcyjnych.

Termin budżetowanie podkreśla aspekt czynnościowy, który obejmuje stosowanie różnych metod i technik związanych z przygotowaniem, realizacją i kontrolą budżetu[12]. Budżetowanie rozumiane jest nie jako decyzja, ale jako proces obejmujący całokształt działań zarządczych i dlatego ma ono coraz szersze zastosowanie jako metoda zarządzania przedsiębiorstwami.

Ogół czynności związanych z gromadzeniem i wydatkowaniem środków finansowych związanych z realizacją zadań budżetowych to gospodarka budżetowa, a całokształt norm, regulacji i instytucji finansowoprawnych określających gospodarkę budżetową to system budżetowania. Skład systemu budżetowania to:

- sposoby gromadzenia zasobów finansowych,
- sposoby wydatkowania środków finansowych,
- metody ewidencji i kalkulacji,
- mechanizm podejmowania decyzji[13].

Zasady budżetowania: nie mają charakteru normatywnego i należy je traktować jako postulaty podmiotu tworzącego procedurę budżetowania i z drugiej strony jako właściwości stosowanych procedur. Chodzi tu o następujące zasady:

- równowagi,
- jedności,
- szczegółowości,
- powszechności i zupełności,
- jawności[14].

Zasada równowagi to powiązanie i wzajemne dopasowanie strony dochodów i wydatków, a także wskazuje ona również na konieczność zachowania pewnych relacji wewnętrznych między pozycjami w budżecie.

---

[11] B. Brzeziński, *Zarys prawa finansów publicznych*, Toruń 1995, s. 15.

[12] J. Komorowski, *Budżetowanie jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem*, Warszawa 1997, s. 16.

[13] Ibidem, s. 17.

[14] N. Gajl, op. cit., s. 88; J. Głuchowski, *Zarys finansów publicznych*, Toruń 1995, s. 9-12; A. Komar, *Finanse publiczne*, Warszawa 1995, s. 64-74.

Zasada jedności to ujmowanie dochodów i wydatków budżetowanego zadania w formie jednego dokumentu lub za pomocą spójnego systemu zestawień, opartych na wspólnych założeniach.

Do konstrukcji budżetu odnosi się zasada szczegółowości. Dotyczy ona tego, że niezbędne rozróżnianie ekonomicznej treści poszczególnych pozycji powinno zapewnić wyznaczenie określonych rodzajów dochodów i wydatków w budżecie. Chodzi tu o to, aby zamieszczając określone płatności w wydatkach budżetowych można było wskazać źródło zobowiązania, termin i formę płatności oraz źródło pokrycia.

Zasada powszechności i zupełności oznacza włączenie wszystkich dochodów i wydatków do budżetu zadania lub przedsiębiorstwa. Dane są ujęte w formie brutto bez wyłączenia jakichkolwiek pozycji i bez potrąceń. Ujawnianie w planach i ewidencji wszystkich pozycji kosztów pozwala między innymi na objęcie kosztów przedmiotu budżetowania pełnym rachunkiem efektywności.

Zasada jawności nie może nam się kojarzyć bezwzględnie z nieograniczoną jawnością i dostępnością dokumentacji budżetowej. Niektóre pozycje budżetowe, takie jak np.: informacje o wartości i warunkach zawartych umów handlowych, mogą być uważane jako poufne.

Oprócz wymienionych wyżej zasad można również spotkać inne. Przykładem takich zasad są: zasada uprzedniości i zasada czasowości. Pierwsza dotyczy sporządzania budżetu przed okresem jego realizacji, a nie w trakcie. Druga natomiast oznacza, że procedura i wszystkie regulacje z nią związane obowiązują w całym cyklu budżetowania.

Motywem, który doprowadził do rozwoju budżetowania w przedsiębiorstwie są podstawowe czynniki strukturotwórcze w działalności gospodarczej – jeden z nich to wolna konkurencja, drugi zaś doskonalenie organizacji pracy.

Głównym zadaniem spełnianym przez budżet jest jego przydatność dla celów kontroli. W procesie kontroli możemy wyróżnić trzy etapy:

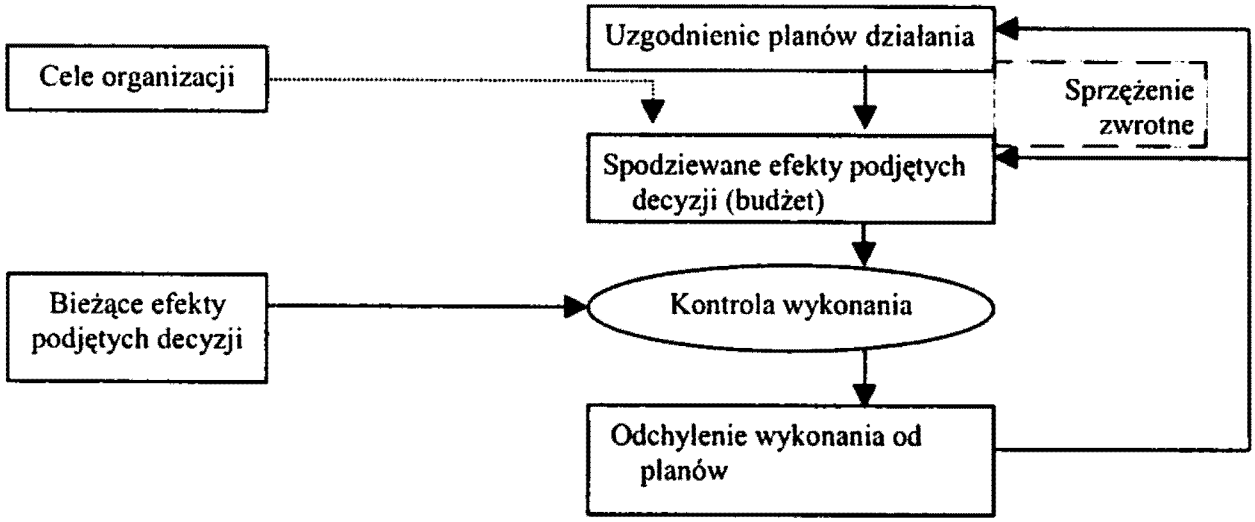
- pomiar i rejestrację bieżących efektów,
- porównanie efektów bieżących z planowanymi,
- ustanowienie stałego powiązania pomiędzy budżetem, występującymi odchyleniami a uzgadnianiem planów dla potrzeb ciągłego monitorowania efektów[15].

Kontrola w budżetowej metodzie zarządzania polega na bieżącym działaniu mającym na celu doprowadzenie do wykonania zadań zawartych w budżecie.

---

[15] *Rachunkowość zarządcza*, pod red. G. K. Świderskiej, Warszawa 1997, s. 200.

Rysunek 1. Schemat procesu kontroli



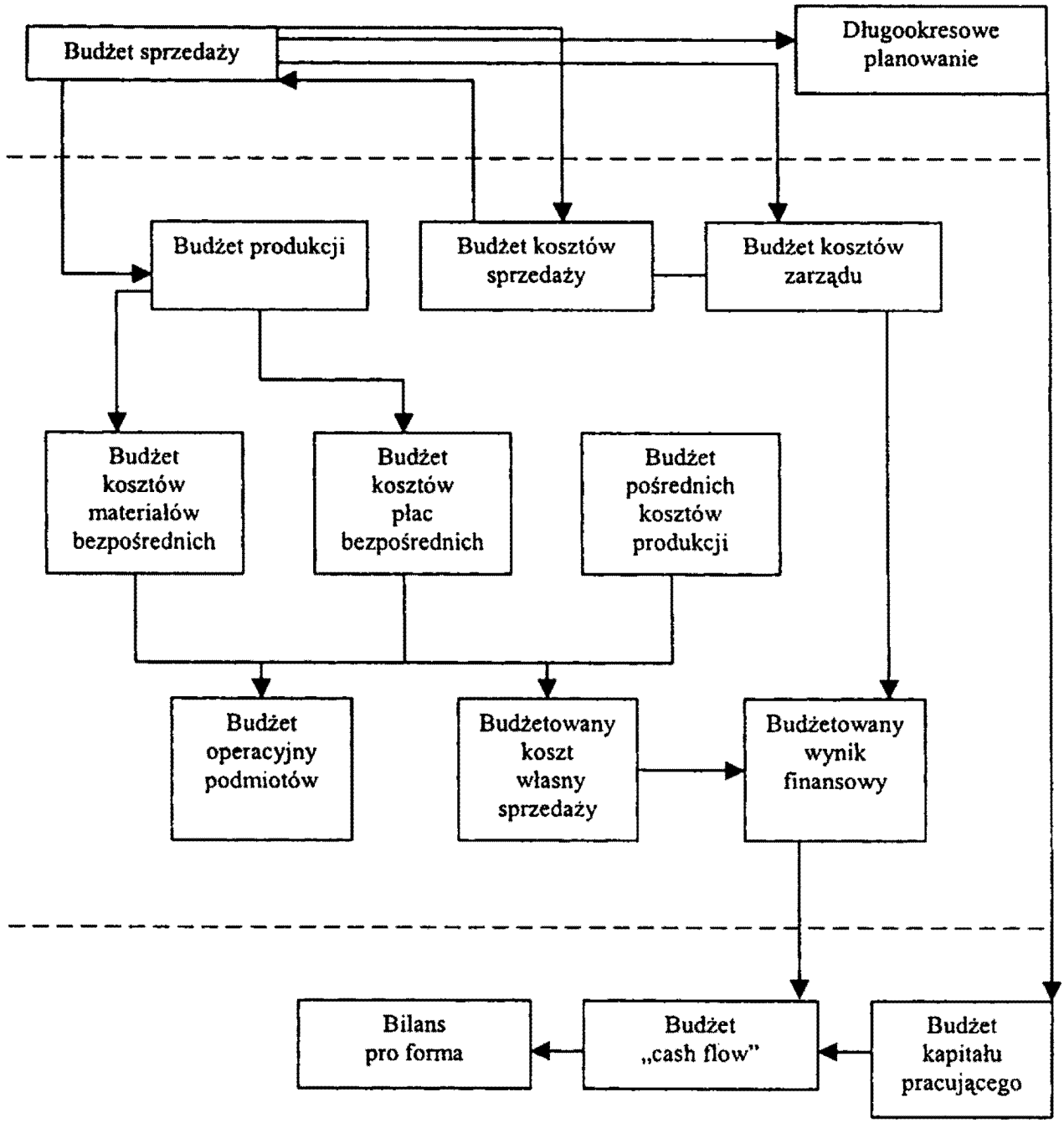
Źródło: *Rachunkowość zarządcza*, pod red. G. K. Świderskiej, Warszawa 1997, s. 201.

Budżetowanie to według Leslie Chadwicka[16] czynność polegająca na zastosowaniu metod i technik mających na celu przygotowanie, realizację i kontrolę budżetu. Proces ten obejmuje przepływy pieniężne pomiędzy różnymi komórkami i otoczeniem zewnętrznym. Pozwala ono na optymalizację efektywności działania poszczególnych komórek firm. Budżetowanie przedstawia słabość firmy. Stare stwierdzenie, że koszty powstają w księgowości dziś już się nie sprawdza, bo dzięki budżetowaniu można określić dokładnie przez jaki dział pracownicy nie dostali premii.

Budżety są planami opracowanymi na okres jednego roku i wynikające z biznes planu firmy. Zawierają one opisy słabych stron firmy. Najczęściej takim słabym punktem jest popyt na wyroby firmy. Tworzy się wtedy plan sprzedaży poprzez: budżet produkcji, budżet kosztów materiałowych, budżet kosztów robocizny, budżet kosztów stałych, budżet inwestycji, rachunek zysków i strat, rachunek przepływów pieniężnych i bilans. Następnie budżetuje się wszystkie miejsca gdzie powstają koszty i wszystkie koszty rodzajowe.

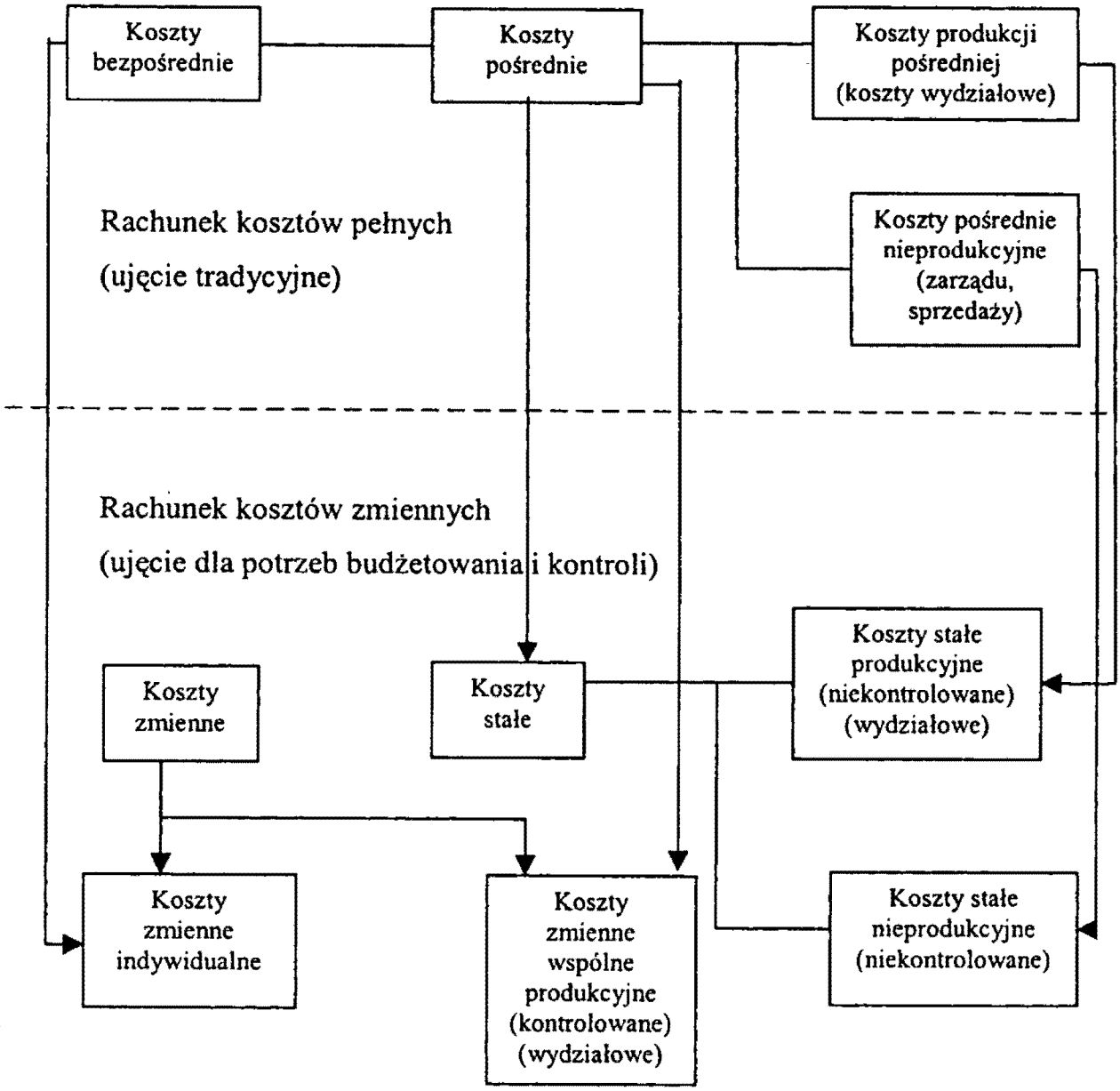
[16] „Controlling i rachunkowość zarządcza w firmie" 1999, nr 2.

Rysunek 2. Procesy budżetowania w przedsiębiorstwie



Źródło: Z. Leszczyński, T. Wnuk, *Controlling*, Warszawa 1999, s. 602.

Rysunek 3. Klasyfikacja kosztów dla potrzeb budżetowania



Źródło: Z. Leszczyński, T. Wnuk, *Controlling*, Warszawa 1999, s. 25.

Budżetowanie ma swoje dobre i złe strony. Do tych pierwszych możemy zaliczyć przede wszystkim:

– podniesienie precyzji planowania poprzez zidentyfikowanie przez kierownictwo obszarów, które wymagają większej uwagi lub wręcz działań naprawczych,

– poprawienie skuteczności działania kierownictwa poprzez zgłębienie znajomości słabych i mocnych stron firmy, jej wąskich gardeł oraz edukacja kierownictwa w zakresie kontroli kosztów,

– wzrost motywacji kierowników średniego szczebla poprzez powiązanie zagadnienia wykonania zadań budżetowych z motywacyjnym systemem wynagradzania,

– poprawa komunikacji w firmie,

– lepsze wzajemne poznanie kierowników szczebla średniego[17].

Proces budżetowania pociąga za sobą pewne pułapki, które wynikają głównie z faktu, iż odbywa się ono przy udziale wielu osób. Oto kilka z nich:

– różnorodne interakcje pomiędzy ludźmi oraz pomiędzy budżetem a ludźmi,

– opracowywanie budżetu z góry od zarządu spotyka się z brakiem większego zaangażowania, a nawet obojętnością pracowników,

– poprzeczki powinny być ustalone optymalnie, zbyt duże wymagania mogą zniechęcać do osiągnięcia celów, zbyt małe spowodują, że zostaną one uzyskane i nic poza tym,

– budżet niewłaściwie zaprezentowany pracownikom jest traktowany jako zło konieczne,

– niewłaściwe przekazywanie informacji pracownikom o wykonaniu budżetu może powodować nieporozumienia, stąd też konieczność opracowywania systemu raportowania,

– opracowanie pierwszego budżetu musi być poprzedzone szkoleniem kadry kierowniczej, szczegółową analizą kosztów rzeczywistych, zaprojektowaniem arkuszy budżetowych, opracowaniem procedury budżetowania, podzieleniem kosztów na zmienne i stałe oraz na bezpośrednie, pośrednie i ogólnozakładowe, zależne i niezależne,

– zły system raportowania, który nie pociąga za sobą konsekwencji bądź nie dociera do kierowników, czy też jest niewłaściwie podany – nieprzejrzysty, albo są podane dane, które nie dotyczą danego miejsca powstawania kosztów,

– niewłaściwe umiejscowienie controllera w strukturze organizacyjnej firmy i niewłaściwe określenie jego kompetencji, co powoduje jego bezsilność[18].

Opracowanie budżetu firmy jest dla niej poważnym wyzwaniem. Jest sprawdzianem zgodności celów zarządu i załogi. W trakcie budżetowania dokładnemu sprawdzianowi podlega również: ekonomiczne przygotowanie kierowników średniego

---

[17] Ibidem.

[18] „Controlling i rachunkowość zarządcza w firmie" 1999, nr 3.

szczebla, sprawność systemu księgowego, przejrzystość struktury organizacyjnej, styl zarządzania, system motywacji pracowników i system informacji.

3. PROGNOZOWANIE WYNIKU FINANSOWEGO

Planowanie wyniku finansowego to jeden z etapów planowania finansowo-kosztowego.

Finansowym efektem działalności gospodarczej prowadzonej przez jednostkę w określonym czasie jest osiągnięty wynik finansowy, będący różnicą między uzyskanymi przychodami a poniesionymi kosztami. Wielkość planowanych efektów otrzymuje się pomniejszając planowane przychody ze sprzedaży o odpowiednie koszty i podatki. Wynik finansowy może być wielkością dodatnią, która przedstawia osiągnięty przez jednostkę zysk lub wielkością ujemną, która reprezentuje poniesioną stratę[19]. Określenie planowanych rezultatów działalności kończy węzłowy etap prac nad budżetem przedsiębiorstwa.

Jednym z podstawowych zadań rachunku kosztów jest przygotowanie informacji o zużyciu majątku w celu zestawienia jej z informacją o przychodach i ustalenia wyniku z działalności gospodarczej. Przy czym miarą wyniku z działalności gospodarczej jest wyrażona w jednostkach pieniężnych zmiana netto substancji składników majątku przedsiębiorstwa z tytułu wytwarzania i sprzedaży produktów i usług.

Tak przygotowany wynik z działalności gospodarczej stanowi część wyniku finansowego firmy, który ustala się pomniejszając przychody (ujęty w jednostkach pieniężnych przyrost majątku) w danym okresie o poniesione w tym okresie nakłady (wyrażony w jednostkach pieniężnych spadek wartości majątku firmy). Rysunek poniższy przedstawia strukturę wyniku finansowego firmy z uwzględnieniem wyniku z działalności gospodarczej, sporządzonego w oparciu o metody ustalania wyniku w rachunku kosztów.

Wynik z działalności gospodarczej ustalany jest w oparciu o dwie metody:
- metodę kosztów całkowitych,
- metodę kosztów sprzedaży.

W oparciu o metodę kosztów całkowitych przygotowywany jest rachunek kosztów całkowitych. Rachunek ten, będący jedną z form krótkoterminowego rachunku wyników z działalności gospodarczej, odwołuje się, po stronie kosztów, do okresowego rachunku kosztów pełnych, opartego na rachunku rodzajów kosztów. Natomiast na podstawie metody kosztów sprzedaży sporządzane są dwie konstrukcje rachunków, mianowicie:

- rachunek kosztów sprzedaży, oparty, po stronie kosztów, na rachunku kosztów własnych,

---

[19] *Rachunek kosztów*, pod red. D. Sołtys, Wrocław 1999, s. 27.

– rachunek marży pokrycia kosztów, w którym wprowadzane koszty przygotowywane są na podstawie okresowego rachunku kosztów granicznych.

Rozpocznijmy od metody kosztów całkowitych. Rysunek kolejny przedstawia ilustrację rachunku wyników z działalności gospodarczej opartego na metodzie kosztów całkowitych. Metoda ta zestawia wartość wszystkich wyprodukowanych w danym okresie obrachunkowym produktów i usług z poniesionymi w tym okresie kosztami pełnymi. Przychody związane z działalnością gospodarczą, według tej metody, obejmują więc:

– przychody ze sprzedaży produktów i usług,
– zmiany stanu zapasów wyrobów gotowych i produkcji w toku.

Rysunek 4. Rachunek kosztów całkowitych

Wn	Wynik gospodarczy		Ma
pełny (za okres) koszt wytworzenia produktów (z podziałem na rodzaje kosztów)	X	Przychody ze sprzedaży produktów	X
pełne (za okres) koszty zarządzania + pełne (za okres) koszty sprzedaży (z podziałem na rodzaje kosztów)	X	Wzrost stanów wyrobów gotowych na magazynie (wg pełnego kosztu wytworzenia produkcji)	X
wynik z działalności gospodarczej	X		
Razem	a	razem	a

Źródło: opracowanie własne

Rachunek wyników z działalności gospodarczej oparty na metodzie kosztów całkowitych, z uwagi na konstrukcję podobną do rachunku wyniku finansowego, umożliwia integrację obu systemów rachunkowości: finansowej i zarządczej, przy relatywnie niewielkim nakładzie pracy.

W rachunku kosztów sprzedaży, opartym na metodzie kosztów sprzedaży, przychody ze sprzedaży zestawiane są z kosztami własnymi sprzedanych produktów. Przy czym przychody z działalności gospodarczej obejmują:

- przychody ze sprzedaży produktów i usług na rynek zewnętrzny,
- wartość produktów wytworzonych na własne potrzeby (np. maszyn, urządzeń).

Rysunek 5 przedstawia przykład rachunku wyników z działalności gospodarczej przygotowany w oparciu o metodę kosztów sprzedaży.

Rysunek 5. Rachunek wyników ze sprzedaży oparty na rachunku kosztów sprzedaży

Wn	Wynik gospodarczy		Ma
Pełny (za okres) koszt wytworzenia sprzedanych produktów (z podziałem na nośniki kosztów)	X	Przychody ze sprzedaży produktów	X
pełne (za okres) koszty zarządzania + pełne (za okres) koszty sprzedaży (z podziałem na nośniki kosztów)	X		
Wynik z działalności gospodarczej (z podziałem na nośniki kosztów)	X		
Razem	a	Razem	a

Źródło: opracowanie własne

Koszt własny sprzedanych produktów, jak wynika z powyższego rysunku, obejmuje:

- koszt wytworzenia sprzedanych produktów,
- pełne (za okres obrachunkowy) koszty zarządzania i koszty sprzedaży.

Strukturę kosztu wytworzenia przedstawia rysunek 6.

Rysunek 6. Struktura pełnego kosztu wytworzenia

Jednostkowe koszty materiałów
+ narzuty wspólnych kosztów materiałowych (zaopatrzenie)
+ jednostkowe koszty wytwarzania
+ narzuty wspólnych kosztów wytwarzania
+ koszty specjalne
= koszty wytworzenia produkcji
+/- zmiana stanu magazyny wyrobów gotowych i produkcji w toku
= pełny koszt wytworzenia

Źródło: opracowanie własne.

Zaletą rachunku kosztów sprzedaży jest przede wszystkim możliwość rozpoznania udziału poszczególnych nośników w wyniku z działalności gospodarczej, co decyduje o jego większej przydatności, jako instrumentu kontroli, w przedsiębiorstwach o zróżnicowanym asortymencie. Jego słabością jest natomiast brak dostępu do informacji niezbędnej dla ustalenia minimalnej ceny, jak również, szczególnie

dotkliwy w warunkach zmieniającej się sytuacji rynkowej, brak możliwości rozpoznania wpływu na wynik zmian w poziomie wykorzystania zdolności produkcyjnych.

Rachunek marży pokrycia kosztów, również odwołujący się do metody kosztów sprzedaży, charakteryzuje się zasadniczo odmiennym ujęciem kosztów. Z nośnikami związane są tylko koszty zmienne (jednostkowe i wspólne) ustalone w oparciu o częściowy rachunek kosztów (rachunek kosztów granicznych). Natomiast koszty stałe przenoszone są bezpośrednio na wynik firmy. Rysunek poniższy przedstawia przykład rachunku marży pokrycia kosztów.

Rachunek ten pozwala uzyskać informację o *udziale konkretnych nośników w pokrywaniu kosztów stałych firm*. Jak długo cena sprzedaży przewyższa koszty zmienne nośnika, tak długo nośnik ten bierze udział w pokrywaniu kosztów stałych. Umożliwia również podjęcie analizy zmian w wyniku z działalności gospodarczej spowodowanych *wahaniami w poziomie wykorzystania zdolności produkcyjnych*.

Rysunek 7. Przykład rachunku marży pokrycia kosztów

Przychody ze sprzedaży
- zmienne koszty wytworzenia sprzedanych produktów (w podziale na nośniki)
- zmienne koszty zarządzania i sprzedaży (za okres) w podziale na nośniki
= **wynik brutto** (marża pokrycia kosztów) za okres (w podziale na nośniki)
- koszty stałe (za okres)
= **wynik netto za okres**

Źródło: „Controlling i rachunkowość zarządcza w firmie" 1999, nr 1.

Różnica między wynikiem z działalności gospodarczej ustalonym w oparciu o rachunek kosztów pełnych, a wynikiem netto dostępnym z rachunku marży pokrycia kosztów jest rezultatem *odmiennych zasad wyceny produktów magazynowych*. O ile w rachunku kosztów pełnych jest ona prowadzona w oparciu o *pełny koszt wytworzenia*, to w rachunku kosztów częściowych produkty magazynowane wycenia się po *koszcie zmiennym*. Oznacza to, że w rachunku marży pokrycia kosztów cała kwota kosztów stałych poniesionych w danym okresie obciąża wynik z działalności gospodarczej za ten okres. Natomiast w rachunku kosztów pełnych część kosztów stałych, ujęta w koszcie pełnym wytwarzania, jest aktywowana w bilansie. W sytuacji gdy produkcja wytworzona jest równa sprzedanej, wynik z działalności gospodarczej, ustalony na podstawie obu omawianych rachunków, jest identyczny.

Planowanie jest nierozerwalnie związane z każdą zorganizowaną działalnością. Działalność podmiotu gospodarczego, ze swej istoty złożona, musi być objęta takim planem, na który się składa kompleks planów szczegółowych, a wśród nich także plany wyników. Istota wyniku sprawia, że jego planowanie może się opierać na

konstatacji zaplanowanych przychodów i kosztów ich uzyskania. Punktem wyjścia w planowaniu jest plan sprzedaży. W planie tym muszą zostać określone jej wielkość i struktura asortymentowa, optymalne ze względu na inne kryterium, jakim jest zysk. Określenie tego optimum ze względu na inne kryterium sprawi, że w planowaniu nie zostanie w pełni wykorzystana motywacyjna funkcja zysku.

Przewidywanie rozmiarów zysku jest robiona na podstawie uwzględniania oddziaływań zewnętrznych jak i podjętych decyzji. Poprawa wyników gospodarowania wymaga większej skuteczności działania od podmiotu, który tej poprawy oczekuje. Jego uwaga musi być skoncentrowana na obszarach oddziaływań jego bezpośrednich kompetencji. Z tego właśnie wynika, iż podstawowe znaczenie w planowaniu wyniku mają przychody osiągane z własnej działalności. Należy je rozpatrywać w ścisłym związku z rodzajami i istotą wydatków, które mają być nimi pokryte.

W trakcie poszukiwań opłacalnego poziomu przychodów ze sprzedaży należy mieć na uwadze istnienie zapotrzebowania na wynik rozporządzalny, dyktowany nie mechanizmem podziału wypracowanego zysku, lecz obiektywnym charakterem potrzeb, których źródłem finansowania może być jedynie przewidywany zysk[20].

BIBLIOGRAFIA

Bardach J., Leśniodorski B., Pietrzak M., *Historia państwa i prawa polskiego*, Warszawa 1997.

Bednarski L., *Analiza finansowa w przedsiębiorstwie*, Warszawa 1994.

Błoch H., *Controlling, czyli rachunkowość zarządcza*, Warszawa 1994.

Błoch H., *Controlling. Instrumenty planowania i sterowania zyskiem*, Katowice 1991.

Brzeziński B., *Zarys prawa finansów publicznych*, Toruń 1995.

Burzym E., *Nakłady, koszty i straty a efektywność gospodarowania*, Kraków 1985, Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie, nr 207.

Burzym E., *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*, Warszawa 1980.

„Controlling i rachunkowość zarządcza w firmie" 1999, nr 1, 2, 3.

„Controlling i rachunkowość zarządcza w firmie" 2000, nr 2, 3.

Dobija M., *Rachunkowość zarządcza i controlling*, Warszawa 1998.

Dobija M., *Zarys rachunkowości zarządczej*, Kraków 1996.

Doyle D., *Kontrola kosztów*, Kraków 1996

Drury C., *Rachunek kosztów*, Warszawa 1995.

Gajl N., *Gospodarka budżetowa w świetle prawa porównawczego*, Warszawa 1993.

Głuchowki J., *Zarys finansów publicznych*, Toruń 1995.

---

[20] *Rachunkowość w controllingu przedsiębiorstwa*, pod red. E. Nowaka, Warszawa 1996, s. 104.

Iskra I., Troszczyński T., Witkowska M., *Ewidencja kosztów działalności przychodów, strat i zysków nadzwyczajnych oraz zasad ustalania wyniku finansowego*, Warszawa 1991.

Komorowski J., *Budżetowanie jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem*, Warszawa 1997.

Krzywda D., *Rachunkowość finansowa*, Warszawa 1999.

Leszczyński Z., Wnuk T., *Controlling*, Warszawa 1999.

Matuszewicz J, *Rachunek kosztów*, Wraszawa 1998.

Messner Z., Bieńkowski B., *Podstawy rachunkowości*, Warszawa 1983.

Metody badania kosztów, red. E. Nowak, Warszawa 1994.

Naumiuk T., *Elementy rachunku kosztów*, Warszawa 1995.

Nowak E., *Analiza kosztów w zarządzaniu finansami*, Warszawa 1995.

Nowak E., *Analiza kosztów*, Wrocław 1994.

Nowak E., *Analiza progu rentowności*, Wrocław 1993.

Nowak E., *Decyzyjne rachunki kosztów*, Warszawa 1994.

Nowak E., *Rachunek kosztów*, Wrocław 1999.

Nowak E., *Teoria kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Warszawa 1996.

Organizacja rachunkowości, red. M. Dobija, Kraków 1999.

Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza, red. A. Jarugowa, Warszawa 1995.

Rachunek kosztów, red. D. Sołtys, Wrocław 1999.

Rachunkowość finansowa, red. K. Sawicki, Warszawa 1999.

Rachunkowość w controllingu przedsiębiorstw, pod red. E. Nowaka, Warszawa 1996.

Rachunkowość zarządcza, red. G. K. Świderska, Warszawa 1997.

Rachunkowość. System informacyjny controllingu, red. E. Nowak, Wrocław 1993.

Sawicki K., *Logistyka, controlling i rachunkowość we współczesnych jednostkach gospodarczych*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, 1994, nr 29.

Sierpińska M., Jachna T., *Ocena przedsiębiorstw według standardów światowych*, Warszawa 1997.

Stępień M., Wydymus Z., *Podstawy rachunkowości – zbiór ćwiczeń 1*, Kraków 1998.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz. U. 1994, nr 121, poz. 591.